NT+ Fisco
Norme & Tributi Plus

Il Sole 24 ORE

Adempimenti 08 Marzo 2021

Sospensione degli ammortamenti, i diversi vincoli sul patrimonio

Stampa

di Davide Cagnoni e Angelo D'Ugo

Alcune norme di favore introdotte dal legislatore fiscale per ridurre gli impatti negativi del Covid – 19 hanno degli aspetti comuni ovvero richiedono alcuni vincoli sul patrimonio netto delle società. La possibilità di sospendere gli ammortamenti civilistici prevista dall'art. 60, c. da 7-bis a 7-quinquies del Dl n. 104/2020 è condizionata alla costituzione di una riserva indisponibile per un importo pari agli ammortamenti non stanziati in bilancio. La facoltà di riallineare i valori fiscali e quelli contabili prevista dall'art. 110, c. 8 del Dl n. 104/2020, invece, è legata all'apposizione di un vincolo in sospensione d'imposta sulle riserve o sul capitale per un ammontare pari ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostituiva del 3%.

I due vincoli richiesti dalle norme sono differenti. Il primo è di ordine unicamente contabile mentre il secondo di natura prettamente fiscale. Il riallineamento, infatti, non modifica il valore contabile dei beni ed il patrimonio netto della società ma semplicemente richiede l'apposizione di un vincolo fiscale sulle riserve esistenti in bilancio. Diversamente, la costituzione della riserva legata alla sospensione degli ammortamenti è totalmente indisponibile dal punto di vista civilistico ma non perde la propria natura fiscale. Il vincolo di indisponibilità di tale riserva, infatti, impone che la stessa non solo non possa essere distribuita ai soci, ma anche che non possa essere utilizzata per qualunque altro scopo come ad esempio la copertura delle perdite o l'aumento gratuito del capitale sociale.

Questo significa che non costituisce una riserva in sospensione di imposta e che probabilmente da questo punto di vista è ancora sfruttabile. In sostanza è lecito domandarsi se sulle riserve indisponibili civilisticamente sia possibile allocare il vincolo della sospensione d'imposta come ad esempio richiesto in caso di opzione per il riallineamento fiscale dei beni immateriali. Il dubbio è lecito in quanto la norma del riallineamento quando richiede il vincolo della sospensione fa riferimento alle riserve utilizzabili (art 10, c. 4, DM n. 162/2001).

La risposta sembrerebbe essere affermativa in quanto appare corretto ritenere che per riserve disponibili debba intendersi quelle sulle quali non sia stato posto alcun vincolo di sospensione d'imposta. Inoltre, è opportuno altresì effettuare le seguenti considerazioni:

- le riserve indisponibili di matrice prettamente contabile mantengono la propria natura e stratificazione fiscale (riserve di utili, di capitale, in sospensione d'imposta);
- il vincolo della sospensione d'imposta serve all'amministrazione come garanzia esclusivamente fiscale. In questo modo, infatti, la quota di patrimonio netto in sospensione garantisce l'eventuale futuro pagamento delle imposte. Tale risultato è quindi ottenibile anche con delle riserve indisponibili dal punto di vista civilistico anche se solo temporaneamente;
- il vincolo della sospensione d'imposta può anche essere messo sul capitale e, quindi, anche sulla parte indisponibile del medesimo che non diverge quindi dall'apporre il vincolo su una riserva totalmente indisponibile;
- l'Agenzia delle Entrare (circ. n. 18/2006) ha praticamente ammesso tale possibilità con riferimento alle riserve indisponibili da FTA (first time adoption) precisando che tale obbligo può essere assolto evidenziando in nota integrativa la quota di riserva da FTA.

Infine, è importante segnalare che in questo senso si è espressa anche Assonime nella recente circolare n. 6 del 5 marzo 2021. Ad avviso di Assonime, infatti, ai fini dell'apposizione del vincolo di sospensione di imposta non è rilevante che le riserve siano disponibili o indisponibili ai fini civilistici ma unicamente che non siano già state assoggettate ad un altro regime di sospensione d'imposta.

Il Sole 24 ORE aderisce a The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati