



DICEMBRE 2020

LE SCADENZE

10/12/2020

- Termine di presentazione del Modello 770/2020 relativo al periodo d'imposta 2019 e del rilascio delle certificazioni uniche 2020 non rilevanti per la dichiarazione precompilata;

10/12/2020

- Termine di versamento delle somme dovute ai fini della definizione agevolata – c.d. “rottamazione – ter” delle cartelle di pagamento relative al periodo 2000 – 2017, e saldo a stralcio;

16/12/2020

- Termine di versamento del saldo IMU relativo all'anno 2020 (ad esclusione degli immobili in cui sono esercitate attività sospese a causa del Covid – 19 contenute nell'allegato 1 del DL 137/2020 e degli immobili posseduti dai soggetti che esercitano attività nei settori del turismo e dello spettacolo ai sensi dell'articolo 78 del DL 104/2020);

28/12/2020

- Termine di versamento dell'acconto IVA relativo al quarto trimestre 2020 (soggetti IVA trimestrali) o dicembre (soggetti IVA mensili);

28/12/2020

- Termine di presentazione degli elenchi INTRASTAT mensili;

31/12/2020

- Termine per inviare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite i soggetti incaricati, i dati dei “country by country report” relativi al periodo d'imposta 2019;

31/12/2020

- Termine per la presentazione della dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA con effetto a partire dal 1 gennaio 2021;

31/12/2020

- Termine per il versamento della sesta rata bimestrale dell'imposta di bollo per i contribuenti che assolvono l'imposta di bollo in modo virtuale;

I termini di versamento indicati sono quelli previsti alla data di pubblicazione. Poiché potrebbero essere disposte ulteriori modifiche da nuovi interventi normativi, si consiglia di consultare l'elenco completo degli adempimenti e delle scadenze fiscali relativi al mese di Dicembre 2020 nel sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link: <https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2020

L'articolo 60, commi 7-bis – 7-quinques, del DL 14 agosto 2020 n. 104 (convertito dalla Legge 13 ottobre 2020 n. 126) riconosce, a favore dei soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, la facoltà di sospendere (in tutto o in parte) la rilevazione delle quote di ammortamenti annuali relative ai beni materiali e immateriali nel bilancio d'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020 (ovvero l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 per i soggetti “solari”). Questa possibilità ha effetto ai soli fini civilistici, in quanto gli ammortamenti omessi sono comunque deducibili ai fini IRES ed IRAP.

1. SOGGETTI BENEFICIARI

La facoltà di sospendere gli ammortamenti è prevista per i soggetti che, ai fini della redazione del bilancio d'esercizio, applicano le norme del codice civile ed i **principi contabili nazionali emessi dall'OIC**.

Pertanto dall'ambito applicativo di questa disposizione:

- sono esclusi i **soggetti IAS/IFRS**, ovvero i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- dovrebbero potersi ricomprendere le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata e** (ad esempio le c.d. "**microimprese**"¹).

Viceversa, in assenza di uno specifico bilancio da approvare e pubblicare, maggiori dubbi riguardano la possibilità di estendere la disciplina alle **imprese individuali** e le **società di persone**.

2. BENI INTERESSATI

In deroga al principio di sistematicità del processo di ammortamento stabilito dall'articolo 2426, comma 1, n. 2, del codice civile,² la facoltà di sospendere le quote di ammortamento è ammessa:

- unicamente per le **immobilizzazioni materiali ed immateriali**;
- indipendentemente dal **minor utilizzo dei medesimi beni**³;
- in misura **integrale o parziale** (ovvero anche solo per una parte della quota annua di ammortamento, contabilizzando la differenza).

¹ Le c.d. "micro imprese", pur essendo esonerate dalla redazione della nota integrativa, potrebbero riportare le informazioni richieste in calce allo stato patrimoniale. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, devono considerarsi tali le imprese che, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

² Articolo 2426, comma 1, n. 2, codice civile: "*il costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa*". In particolare, per i diversi metodi di ammortamento delle immobilizzazioni (quote costanti; quote decrescenti; per unità di prodotto) si veda il principio contabile OIC n. 16. Si ricorda che, in linea generale, il medesimo principio contabile prevede la necessità di calcolare l'ammortamento anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati (paragrafo 57).

³ In tal senso si ricorda che, quale regola generale, secondo l'OIC 16 (paragrafo 57) "*l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati*".

3. IL BILANCIO DI RIFERIMENTO

La facoltà di sospendere gli ammortamenti riguarda le immobilizzazioni materiali ed immateriali che sono iscritte ne bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del **15 agosto 2020**⁴. Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta del **bilancio relativo all'esercizio chiuso alla data del 31 dicembre 2020**.

Per espressa previsione normativa⁵, In funzione dell'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze la misura potrà essere estesa anche agli **esercizi successivi**.

4. GLI OBBLIGHI DERIVANTI DALLA SOSPENSIONE

La scelta di sospendere (in tutto o in parte) la rilevazione delle quote di ammortamento nel bilancio 2020 comporta, in misura corrispondente, il **rinvio delle stesse all'esercizio successivo** e con lo stesso criterio sono differite le quote successive (a titolo esemplificativo, l'eventuale sospensione integrale dell'ammortamento, comporterà il prolungamento di un anno del relativo piano di ammortamento dei beni interessati).

In questa ipotesi è prevista la necessità di:

- destinare l'utile dell'esercizio **2020** ad una **riserva indisponibile** di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento sospesa⁶;
- indicare questa scelta nella **nota integrativa**.

Nel caso in cui l'utile d'esercizio dovesse essere inferiore alla quota di ammortamento sospesa è prevista la necessità di:

- **integrare la riserva indisponibile** mediante l'utilizzo delle riserve di utili ovvero di altre riserve patrimoniali disponibili (la scelta relativa alla tipologia di riserve da utilizzare dovrebbe essere libera);
- **in assenza di riserve di utili o patrimoniali disponibili** (ovvero se le stesse dovessero essere inferiori all'importo necessario per integrare la riserva derivante dalla mancata effettuazione dell'ammortamento): integrare la riserva per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

Esempio:

Una società decide di sospendere integralmente gli ammortamenti di competenza del **2020** per un importo pari a euro **400.000**.

L'utile netto dell'esercizio al **31 dicembre 2020** è pari a euro **150.000**.

La società destinerà l'intero utile alla riserva indisponibile e preleverà ulteriori euro **250.000** dalla riserva straordinaria iscrivendoli in un conto indisponibile.

⁴ Data di entrata in vigore del DL 14 agosto 2020 n. 104 (c.d. "Decreto Agosto")

⁵ Articolo 60, comma 7-bis, DL 34/2020.

⁶ In quanto indisponibile, la riserva non potrà essere utilizzata a qualunque titolo; non potrà essere distribuita, né imputata a capitale o impiegata per la copertura di perdite.

Infine, a livello informativo, nella **nota integrativa** è necessario indicare:

- le **motivazioni** dell'applicazione della deroga (ad esempio: il mancato utilizzo delle immobilizzazioni a causa della pandemia);
- l'ammontare degli **ammortamenti non contabilizzati**;
- l'importo attribuito alla **riserva indisponibile**;
- l'influenza della **deroga** sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria della società e sul risultato economico dell'esercizio.

5. GLI ASPETTI FISCALI DELLA SOSPENSIONE

In deroga al principio di derivazione rafforzata (previsto dall'articolo 83 del TUIR) e del principio di previa imputazione a conto economico delle spese e degli altri componenti negativi (previsto dall'articolo 109, comma 4, TUIR), i soggetti che si avvalgono della facoltà di sospendere gli ammortamenti ai fini fiscali, sono comunque autorizzati:

- a dedurre ugualmente le quote di ammortamento sospese alle stesse **condizioni** e nei **limiti** previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 TUIR;
- a prescindere dalla preventiva imputazione delle quote di ammortamento a conto economico.

La possibilità di dedurre la quota di ammortamento è ammessa anche ai fini **IRAP**.

Con riferimento alla **misura della deduzione extracontabile**, in assenza di specifiche indicazioni, in via meramente teorica potrebbe essere riconosciuta la deducibilità fiscale:

- 1) della quota di ammortamento civilistica che avrebbe dovuto essere imputata a conto economico (nel limite massimo - fiscalmente riconosciuto - previsto dal D.M. 31 dicembre 1988);
- 2) nel caso in cui la quota civilistica dovesse essere inferiore al limite fiscale: della quota ammessa ai fini fiscali.

La prima ipotesi sembra maggiormente conforme al testo della norma: l'articolo 60, comma 7 quinquies prevede infatti la deduzione della quota di ammortamento "*di cui al comma 7 ter*", che a sua volta fa riferimento "*alla quota di ammortamento non effettuata*".

6. LA RILEVAZIONE DELLA FISCALITA' DIFFERITA

La deduzione fiscale delle quote di ammortamento in via anticipata rispetto all'imputazione a conto economico:

- è in grado di determinare un beneficio a livello **finanziario** (in conseguenza delle minori imposte versate ai fini delle imposte dirette);
- (tuttavia) è **neutrale** ai fini della redazione del bilancio d'esercizio e ciò in quanto il riconoscimento della deducibilità fiscale delle quote di ammortamento non imputate in bilancio rende necessario lo stanziamento delle corrispondenti **imposte differite passive**

(che tiene conto del fatto che gli ammortamenti che saranno contabilizzati negli esercizi successivi saranno indeducibili ai fini fiscali).

A livello operativo:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al **periodo d'imposta 2020** (Modello Redditi 2021) sarà necessario rilevare una "variazione in diminuzione" del reddito imponibile Ires e una "variazione in aumento" dei costi deducibili Irap in misura corrispondente alle quote di ammortamento riconosciute ai soli fini fiscali;
- questo comportamento determinerà un **disallineamento** tra il valore **civilistico e fiscale** dei beni, con conseguente stanziamento di imposte differite passive;
- le imposte differite stanziare in bilancio potranno essere riassorbite nell'ultimo esercizio di **ammortamento civilistico** ovvero, in via anticipata, in caso di **cessione dei cespiti** (in questa ipotesi, al momento della cessione, oltre all'utilizzo delle imposte differite stanziare in precedenza, dovrà essere svincolata la quota di riserva di utile corrispondente alla quota di ammortamento che non è stata effettuata).

7. ESEMPIO

Si consideri un'immobilizzazione materiale acquistata nell'esercizio **2019** al prezzo di **500**.

- Ammortamento civilistico: **5** anni;
- Aliquota di ammortamento (DM 31 dicembre 1988): **20%**.

La decisione di sospendere l'ammortamento **2020** determina un disallineamento tra il valore contabile e fiscale del bene con le modalità indicate nella seguente tabella.

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ammortamento civilistico	50	-	100	100	100	100	50
Ammortamento fiscale	50	100	100	100	100	50	-
Imposte differite	-	27,90	-	-	-	(13,95)	(13,95)

Il disallineamento avrà anche effetto in caso di cessione del bene. Ad esempio, la cessione del bene nel **2022** al prezzo di **40** determina:

- una **plusvalenza civilistica** pari a **50** (data dalla differenza tra il prezzo – pari a **400** – e il valore netto contabile del bene al **31 dicembre 2021** – pari a **350**);
- una **plusvalenza fiscale** pari a **150** (data dalla differenza tra il prezzo – pari a **400** – e il valore fiscale del bene al **31 dicembre 2021** – pari a **250**).

Pertanto, in questo caso:

- nella dichiarazione dei redditi occorrerà effettuare una “variazione in aumento” pari a **100**.
- la differenza tra il valore della plusvalenza civilistica (**50**) e quella fiscale (**150**) determina il riassorbimento della fiscalità differita in precedenza appostata e lo svincolo della riserva indisponibile.

8. ASPETTI CRITICI

La sospensione temporanea degli ammortamenti può determinare possibili effetti distorsivi (ad oggi, non ancora chiariti dall’Amministrazione finanziaria):

- nelle ipotesi in cui i beni “sospesi” dovessero essere anche oggetto di **rivalutazione** (in applicazione della disciplina prevista dall’articolo 110 del DL 104/2020 o di precedenti leggi di rivalutazione);
- a causa delle diverse conseguenze derivanti nell’ipotesi di acquisizione dei beni in proprietà anziché attraverso **contratti di leasing o noleggio**;
- ai fini della **veridicità** e **significatività** delle risultanze del bilancio d’esercizio.

8.1 Il coordinamento tra la sospensione degli ammortamenti e le leggi di rivalutazione

L’articolo 110 del DL 104/2020 ha previsto la facoltà di rivalutare i beni d’impresa nel bilancio relativo all’esercizio in corso **al 31 dicembre 2020** (ovvero il bilancio **2020** per le società con esercizio coincidente con l’anno solare). La normativa prevede disposizioni di particolare favore, ovvero la possibilità di:

- 1) rivalutare singoli beni (e non necessariamente categorie omogenee di beni)
- 2) rivalutare i beni gratuitamente anche solo ai fini civilistici;
- 3) rivalutare i beni ai fini fiscali previo versamento di un’imposta sostitutiva pari al **3%** (contro il **10-12%** delle precedenti leggi di rivalutazione) In quest’ultimo caso, a differenza delle precedenti leggi di rivalutazione, non sussiste l’obbligo di rivalutare tutti i beni che fanno parte delle medesime categorie omogenee previste dall’articolo 4 del DM 162/2001(è quindi possibile rivalutare anche solo singoli beni);
- 4) riconoscere ai fini fiscali i valori dei beni rivalutati già a decorrere dall’esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione viene effettuata, ovvero a partire dal periodo d’imposta **2021** (dal **1° gennaio 2024** ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze).

A livello operativo:

- 1) la rivalutazione (materiale o immateriale) non comporta, di per sé, la modifica della relativa **vita utile del bene** (resta ferma la necessità di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima);

- 2) il **limite massimo della rivalutazione** è costituito dal valore effettivamente attribuibile al bene interessato con riferimento alla relativa consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità economica di utilizzazione nell'impresa, valore corrente e quotazione rilevata nei mercati regolamentati italiani o esteri;
- 3) nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli **ammortamenti** sono calcolati sui **valori non rivalutati** (ciò in quanto la rivalutazione è considerata un'operazione successiva e, pertanto, **l'ammortamento dei maggiori valori rivalutati è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione**).

In questo contesto, nell'ipotesi di contestuale adesione alla disciplina relativa alla sospensione degli ammortamenti ed alla rivalutazione dei beni d'impresa sopra delineata, non è chiaro se:

- la rivalutazione dei beni debba essere determinata **tenendo conto della sospensione degli ammortamenti**;
- (di conseguenza) in **quale esercizio debba essere contabilizzato il primo ammortamento del valore rivalutato** (e quindi se sia possibile ipotizzare lo slittamento della quota rivalutata).

In tal senso, infatti, si consideri che:

- (in linea generale, come sopra accennato) la decisione di rivalutare i beni nel bilancio **2020** comporta la necessità di operare l'ammortamento dei beni sui **valori "storici"** (ciò in quanto, in caso di rivalutazione, la prima quota sui valori rivalutati deve essere stanziata a partire dall'esercizio successivo, ovvero dal **2021**);
- di conseguenza, in questo caso:
 - la quota di ammortamento "sospesa" nel **2020** dovrebbe essere determinata assumendo a riferimento il **costo dei beni non rivalutati**;
 - il valore netto contabile del bene nel **2020** sarebbe più elevato proprio a causa del mancato ammortamento nell'esercizio e, di conseguenza, la misura della rivalutazione sarebbe inferiore;
- in questa situazione, almeno in linea teorica, nell'anno **2021** potrebbe essere ammesso il calcolo degli ammortamenti **2021** sui valori non rivalutati (con conseguente traslazione di un anno del piano di ammortamento) ovvero su quelli rivalutati.

In attesa di chiarimenti specifici, non paiono sussistere motivi tecnici per escludere la possibilità di applicare contestualmente le due discipline (rivalutazione e sospensione degli ammortamenti). Questa conclusione è avvalorata anche dalla considerazione che le tecniche di rivalutazione riconoscono la possibilità di rivalutare i beni non solo attraverso la riduzione del fondo ammortamento ma anche mediante incremento del valore del bene.

Viceversa, per coloro che dovessero avere già rivalutato negli anni precedenti, la quota sospesa nel **2020** sarebbe quella civilistica (**già rivalutata**) con conseguente possibile intreccio tra i calcoli civili e fiscali da effettuare.

8.2 La disparità di trattamento rispetto ai beni acquistati con contratti di leasing o noleggio

La facoltà di sospendere gli ammortamenti sui beni materiali ed immateriali è in grado di determinare un differente e ingiustificato trattamento tra i soggetti che provvedono ad acquistare direttamente i beni in proprietà (con conseguente stanziamento delle relative quote di ammortamento) e coloro che optano per l'acquisizione attraverso contratti di leasing o di noleggio. In quest'ultimo caso, infatti, nel conto economico, il relativo costo viene conservato (mediante lo stanziamento dei relativi canoni) e, diversamente dagli ammortamenti, non può essere in alcun modo sospeso.

Evidentemente, questo effetto è penalizzante nei confronti dei soggetti che non possiedono beni in proprietà, e quindi che non hanno ammortamenti civilistici da stanziare sui beni.

8.3 Le conseguenze ai fini della significatività dei dati di bilancio

La sospensione degli ammortamenti (pur in presenza di utilizzo dei beni), se da un lato è in grado di ridurre l'impatto negativo derivante dall'emergenza Covid, dall'altro determina un impatto negativo sulla qualità informativa del bilancio, a causa:

- del **mancato rispetto del principio di corrispondenza tra i costi e ricavi** in quanto i beni non sarebbero ammortizzati in un esercizio di utilizzo;
- del mancato rispetto del **principio di continuità** nella redazione del bilancio d'esercizio⁷.

Così operando, l'analisi del bilancio interessato dalla sospensione deve essere "normalizzata" al fine di poter fornire l'indicazione della reale situazione aziendale. Pur essendo voluta dal legislatore, questa conseguenza comporta un maggiore sforzo di analisi per il lettore del bilancio.

⁷ L'articolo 2423-bis, comma 1, n.1., del codice civile prevede che la valutazione delle voci di bilancio deve essere effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività, e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda rappresenta un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.