

## CONTABILITÀ

---

### **Convertito in legge il Decreto Agosto: le novità in materia di ammortamenti**

di **Stefano Rossetti**

Master di specializzazione

**AGEVOLAZIONI EDILIZIE IN PRATICA: SUPERBONUS, ECOBONUS, SISMABONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

È stata pubblicata nella **Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 253 del 13.10.2020** la **L. 126/2020, di conversione** del Decreto Agosto (D.L. 34/2020).

Una delle principali modifiche rispetto al testo licenziato dal Governo il 14 agosto scorso riguarda l'introduzione della **possibilità, per i soggetti *Oic adopter* di sospendere l'imputazione delle quote di ammortamento** in relazione all'esercizio 2020 (per i soggetti solari).

Tale previsione rappresenta una deroga all'[articolo 2426, comma 1, n. 2\), cod. civ.](#), secondo cui *"il costo delle immobilizzazioni, materiali e 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"*.

Più precisamente, **la deroga consiste nella possibilità (quindi si tratta di una scelta) di non imputare, in tutto o in parte, al conto economico, le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali** in relazione all'esercizio in corso alla data di pubblicazione del Decreto Agosto (esercizio 2020 per i soggetti solari; tuttavia tale possibilità può essere sfruttata anche dai soggetti con esercizio infrannuale).

**Le quote di ammortamento sospese devono essere imputate nel conto economico dell'esercizio successivo con l'effetto di prorogare di un anno la durata del piano di ammortamento.** Ciò significa che se le quote di ammortamento sono state imputate all'esercizio 2020 in misura parziale (ad esempio il 40%), la restante parte deve essere imputata all'esercizio 2021 (il 60%), mentre dall'esercizio 2022 si tornerà ad applicare il **piano ordinario**.

Non è possibile evincere dal dato letterale della norma se la percentuale di ammortamento che si intende imputare all'esercizio 2020 debba essere la **medesima per ogni bene**, ovvero la medesima **per ogni categoria omogenea** oppure **per ciascun bene possa essere imputata una differente percentuale** (principio del c.d. "cherry picking").

Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze sarà possibile **prorogare l'efficacia di questa disposizione** in considerazione dell'evoluzione della pandemia da Sars-COV-2.

Inoltre, i soggetti che non imputano in tutto o in parte le quote di ammortamento relative all'esercizio 2020 devono destinare una riserva di utili pari alle quote non imputate ad una **riserva indisponibile**.

Nell'ipotesi in cui gli utili non fossero sufficienti deve essere vincolata **una quota parte del patrimonio netto** (riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili), in mancanza di riserve disponibili devono essere vincolati **gli utili degli esercizi successivi**.

Dal tenore letterale della norma, dunque, **si tratta di un vincolo di natura contabile**, nel senso che il vincolo non riguarda una posta ideale di patrimonio netto ma la norma pone l'obbligo di creare una riserva indisponibile fino a quando non termineranno i piani di ammortamento dei vari beni interessati dalla disposizione.

Quindi, man a mano che i piani di ammortamento termineranno, o i beni saranno ceduti (ovvero dismessi se materiali), **l'importo della riserva indisponibile si andrà progressivamente a ridurre**.

Sotto il profilo dell'informativa la norma prevede che la nota integrativa debba dar conto delle **ragioni della deroga**, nonché **dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile**, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

Da quanto sopra ne discende che:

- l'applicazione della deroga al disposto dell'[articolo 2426, comma 1, n. 2\), cod. civ.](#) **deve essere motivata**;
- **nella nota integrativa occorre esporre gli effetti sul piano patrimoniale, finanziario ed economico che si sarebbero prodotti in caso di imputazione delle quote di ammortamento ordinarie.**

Dal punto di vista fiscale, la disposizione in commento rappresenta una deroga al principio generale della "**previa imputazione al conto economico**" sancito dall'[articolo 109, comma 4, Tuir](#). Infatti viene previsto che le quote di ammortamento non imputate al conto economico siano comunque deducibili ai fini Ires ai sensi degli [articoli 102, 102-bis e 103 Tuir](#).

Da un **punto di vista sistemico** la deducibilità degli ammortamenti non imputati al conto

economico in base alla norma in commento è assicurata dal disposto dell'[articolo 109, comma 4, lettera b\), Tuir](#), che ammette la deducibilità di quei costi che ***“pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge”***.

Anche dal punto di vista Irap, nell'ambito della determinazione del valore della produzione netta, gli ammortamenti si considerano **imputati al conto economico**.

Infine, si sottolinea come tale disposizione generi inevitabilmente un **disallineamento tra i valori civilistici e fiscali** dei beni, che comporterà:

- **l'iscrizione di un fondo per imposte differite;**
- **l'emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscali differenti da quelle civilistiche.**