

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 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 sistematico** 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.