



Sospensione ammortamenti

Ancora i dubbi permangono

Sospensione ammortamenti

L'OIC ha rilasciato il documento interpretativo 9 con riferimento alla sospensione degli ammortamenti, chiarendo alcuni aspetti ma lasciandone altri ancora aperti...

I PRINCIPALI CHIARIMENTI

1. Compatibilità tra rivalutazione e sospensione;
2. La sospensione anche fiscale?
3. Gli acquisti del 2020;
4. Le microimprese e la sospensione;
5. Vita utile e futuri ammortamenti;
6. Unità elementare di cui si sospendono ammortamenti;
7. Consolidato

Sospensione ammortamenti

1. Compatibilità tra rivalutazione e sospensione

«L'esercizio della facoltà dell'articolo 60 della Legge n.126 del 13 ottobre 2020 non esclude la possibilità di rivalutare i beni materiali e immateriali ai sensi dall'articolo 110 commi 1-7 della Legge n.126 del 13 ottobre 2020.»

Sospensione e rivalutazione insieme vuol dire:

- una minore rivalutazione e una minore imposta sostitutiva (in caso di rilevanza fiscale);
- un effetto negativo a conto economico minore poiché le imposte differite sono compensate dalla sospensione degli ammortamenti (in caso di non rilevanza fiscale)

2. La sospensione anche fiscale?

«L'applicazione della deroga può generare fiscalità differita che deve essere contabilizzata secondo le disposizioni dell'OIC 25 – Imposte sul reddito.»

L'OIC non si schiera, rimane il dubbio:

- ❖ La norma riporta che «Per i soggetti di cui al comma 7 - bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi»;
- ❖ L'Agenzia nel corso di Telefisco «la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, **la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico**»
- ❖ Assonime nella circolare 11 febbraio 2021 n.2, sposa la tesi dell'obbligatorietà degli ammortamenti fiscali

3. Gli acquisti del 2020

«Ancorché la norma non richiama esplicitamente la possibilità di applicare la deroga anche alle immobilizzazioni acquistate nel corso dell'esercizio 2020, tuttavia, in coerenza con le disposizioni relative alle altre immobilizzazioni, la deroga è applicabile anche a tali immobilizzazioni.»

Una società acquista un cespite nell'esercizio che è disponibile e pronto per l'uso a partire dall'inizio del secondo semestre e decide di non ammortizzarlo avvalendosi della norma. Il costo del bene è pari a 100 e la vita utile pari a 10 anni, con ultimo anno di ammortamento ad aliquota dimezzata nel 2030. La società avrebbe ammortizzato nell'esercizio 2020 il cespite al 50% (ammortamento pari a 5 anziché 10). Tuttavia la società decide di avvalersi della norma e di non ammortizzare il cespite acquistato nel 2020. La società stabilisce che sia possibile allungare la vita utile, che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030. A seguito dell'aggiornamento del piano di ammortamento, nell'esercizio 2021 l'ammortamento è quindi pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 100) diviso la vita utile residua (10 anni).



Sospensione ammortamenti

4. Le microimprese e la sospensione

«Le micro imprese che decidono di avvalersi della deroga possono, ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, redigere la Nota Integrativa oppure fornire l'informativa richiesta dalla norma in calce al bilancio.»

Informazioni da riportare, uguali per tutti:

- a. su quali immobilizzazioni ed in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- b. le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga e
- c. l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali

5. Vita utile e futuri ammortamenti

Il documento giustamente corregge la norma, specificando come non sempre sia possibile allungare la vita utile di un anno, e che in questi casi sia necessario rideterminare le quote future degli ammortamenti.

Una società che detiene diritti di sfruttamento di software decide di avvalersi della deroga nel bilancio che chiude al 31 dicembre 2020. Si ipotizzi che tali diritti abbiano una durata contrattuale di 5 anni. Si ipotizzi per semplicità che tutti i diritti sono stati acquistati nel 2019 per un costo complessivo pari ad euro 1.000 e che tutti i contratti scadono nel 2023. Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari ad euro 200 e la vita utile residua è di 4 anni.⁸ Nell'esercizio 2020 la società decide di non effettuare gli ammortamenti in quanto la differenza tra valore della produzione e costi della produzione (A-B) è diminuita di oltre il 100% rispetto all'esercizio 2019 a causa della pandemia. La società in questo caso non può estendere di un anno la vita utile di tale diritto in quanto tutti i contratti scadono nel 2023. Pertanto in tal caso la società a partire dall'esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari ad euro 267, che è pari al valore da ammortizzare (euro 800) diviso la vita utile residua (3 anni)



Sospensione ammortamenti

6. Unità elementare di cui si sospendono ammortamenti

«La norma non individua a che livello di immobilizzazione deve essere applicata, se al singolo cespite oppure a classi di immobilizzazioni (unità elementare di contabilizzazione). Pertanto è possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio. La scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti»

Sospensione ammortamenti

- ❑ Una società possiede un albergo e dei fabbricati che affitta. Nell'esercizio 2020 l'albergo è stato chiuso quasi tutto l'anno, mentre gli altri fabbricati sono stati affittati normalmente. La società decide di non ammortizzare l'albergo e di ammortizzare normalmente gli altri fabbricati.
- ❑ Una società ha due impianti produttivi. Uno ha lavorato a pieno regime nel corso dell'esercizio, l'altro per il 60%, considerato l'effetto del lockdown causato dalla pandemia. La società decide di avvalersi della norma con riguardo all'impianto produttivo che ha lavorato a regime ridotto e pertanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ad esso riconducibili è imputato a conto economico per il 60%.



Sospensione ammortamenti

7. Consolidato

«Le disposizioni contenute nel presente documento si possono applicare ai bilanci consolidati redatti dalla Capogruppo. In tale situazione il bilancio consolidato recepisce gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che se ne avvalgono nella redazione del proprio bilancio d'esercizio. La deroga consente, in materia di ammortamenti, l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.»

Rivalutazione per società trasparenti

Un argomento poco trattato

Rivalutazione per società trasparenti

Società di persone o società di capitali che abbiano adottato il regime della trasparenza.. quali sono le conseguenze della rivalutazione?

1. Caso in cui la società opti per la rivalutazione anche fiscale, pagando anche l'imposta sostitutiva:
 - La società paga l'imposta e in caso di distribuzione del saldo attivo il socio riceve un credito d'imposta che può utilizzare in compensazione;
 - Il socio ingloba il saldo nella propria base imponibile e sconterà il credito relativo all'imposta pagata dalla società

Rivalutazione per società trasparenti

Società di persone o società di capitali che abbiano adottato il regime della trasparenza.. quali sono le conseguenze della rivalutazione?

2. Caso in cui la società effettui l'affrancamento del saldo:

- In caso di distribuzione del saldo il socio non dovrà scontare alcuna imposizione ulteriore su di esso, come confermato dall'Agenzia, nella Circolare 15.7.2005 n. 33, : *"Per quanto concerne le società di persone, l'affrancamento delle riserve in sospensione mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva produce i medesimi effetti che si sarebbero generati in caso di tassazione ordinaria. Pertanto, per evitare un fenomeno di doppia imposizione sul medesimo reddito, l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva, il cui onere è a carico della società, si considera imputato per trasparenza al socio, senza scontare ulteriore imposizione."*

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

Ambito soggettivo

Analogamente alla precedente versione dell'agevolazione, a norma dell'art. 1 co. 1051 della L. 30.12.2020 n. 178, possono accedere al credito d'imposta le imprese residenti nel territorio dello Stato (ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti)⁷, indipendentemente:

- ❖ dalla forma giuridica;
- ❖ dal settore economico di appartenenza;
- ❖ dalla dimensione;
- ❖ dal regime di determinazione del **reddito dell'impresa**

Agevolazione aperta dunque anche alle imprese agricole che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

N.B. Anche i professionisti, seppur con qualche limitazione!

- possono fruire del credito d'imposta "generale" sui beni "ordinari";
- non possono invece beneficiare del credito d'imposta relativo agli investimenti 4.0.

Ambito soggettivo

➔ La formulazione di legge consente di affermare che la nuova agevolazione opera anche nei confronti dei soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari (es. regime forfetario ex L. 190/2014) o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

Condizioni

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata:

- alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

*Ambito soggettivo***Soggetti esclusi**

A norma dell'art. 1 co. 1052 della L. 30.12.2020 n. 178, sono escluse le imprese in stato di:

- liquidazione volontaria;
- fallimento;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo senza continuità aziendale;
- altra procedura concorsuale prevista dal RD 267/42, dal D.lgs. 12.1.2019 n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del D.lgs. 8.6.2001 n. 231.

Ambito oggettivo

Sulla base delle modifiche della nuova legge di Bilancio è possibile suddividere i beni oggetto di investimento in due macro categorie:

- Beni strumentali «ordinari»;
- Beni strumentali 4.0

Ogni macro categoria è poi suddivisa in altre due sotto categorie:

- Beni materiali
- Beni immateriali

A differenza della precedente agevolazione ex L. 160/2019, vengono inclusi nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo credito d'imposta anche gli investimenti in nuovi beni immateriali diversi da quelli elencati nell'Allegato B alla L. 232/2016. Questo comporta che tutti i software relativi a gestionali d'impresa (servizio fatturazione, contabilità, magazzino ecc..) possono rientrare nel credito ancorché non relativi all'industria 4.0.

*Ambito oggettivo***Strumentalità**

I beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

Esclusioni

Considerato il riferimento alla strumentalità, sono esclusi dall'agevolazione¹⁴:

- i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. "beni merce");
- i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Ambito oggettivo

Novità

La disposizione prevede che gli investimenti debbano riguardare beni strumentali “nuovi”. Secondo i chiarimenti forniti in passato dall’Agenzia delle Entrate¹⁵, il requisito della novità sussiste:

- ✓ nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore;
- ✓ nel caso in cui il bene sia acquistato da un soggetto diverso dal produttore e dal rivenditore purché non sia già stato utilizzato né da parte del cedente né da alcun altro soggetto.

Beni esposti in show room

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2), riprendendo quanto già chiarito in passato con riferimento ad altre agevolazioni, ha chiarito che può essere oggetto dell'agevolazione in esame in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore a soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità.

Beni complessi

Con riguardo ai beni complessi alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. In particolare (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2):

- nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo; l'importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto;
- nell'ipotesi di bene realizzato in economia, il bene complesso costruito in economia, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

Ambito oggettivo

Beni di costo unitario inferiore
a 516,46 euro

Rientrano nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro (già oggetto dei super-ammortamenti).

Comodato

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con riferimento ai super-ammortamenti, che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento.

I *beni* dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.

Quest'ultima, quindi, con riferimento al bene concesso in comodato, dovrà dimostrare di trarre, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

Territorialità

Per i soggetti residenti, i beni oggetto dell'investimento devono appartenere, in senso sia contabile che economico, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale.

Inoltre, l'effettiva destinazione del bene, secondo l'Agenzia, deve trovare riscontro in elementi oggettivi, non essendo di per sé sufficiente, ai fini dell'agevolazione, la mera iscrizione contabile del bene nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione del soggetto non residente.

Acquisto in Italia o all'estero?

Anche nel contesto della nuova agevolazione non dovrebbe rilevare la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

Art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998

Dichiarazioni IVA 2021 anno d'imposta 2020:

Entro il 30 aprile 2021

Dichiarazioni tardive: dichiarazioni presentate oltre il termine ordinariamente previsto per la presentazione ma entro i 90 giorni successivi

Dichiarazioni presentate dall'1 maggio al 29 luglio 2021

- La dichiarazione risulta regolarmente presentata
- Utilizzabile ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. 472/97 - riduzione a 1/10 della sanzione dovuta = 25 €

Dichiarazioni omesse: dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni successivi al termine ordinario per la trasmissione

Dichiarazioni presentate oltre il 29 luglio 2021

- La dichiarazione risulta omessa
- Sanzione amministrativa dal 120% al 240% delle imposte dovute
- Sanzione minima da 250 euro ad un massimo di 1.000 euro se non sono dovute imposte
- In caso di presentazione della dichiarazione omessa entro il 30 aprile 2021 la sanzione sarà ridotta del 50%

Art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998

Dichiarazioni integrative: per rettificare errori od omissioni presenti su una dichiarazione validamente presentata entro il 29 luglio 2021

Entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento

- Se la rettifica è a sfavore del contribuente, la sanzione irrogabile va dal 90% al 80%. È possibile ravvedere con riduzione a seconda di quando viene rettificata la dichiarazione (1/8, 1/7, 1/6 o 1/5);
- Se la rettifica è a favore del contribuente non si applicano sanzioni e l'eventuale credito risultante può essere utilizzato immediatamente in compensazione se la dichiarazione è presentata entro il 30 aprile 2022, altrimenti da compilare il quadro VQ.

Criticità: sarebbe opportuno prorogare il termine di presentazione al 30 giugno 2021 al fine di consentire ai contribuenti di eseguire i versamenti sospesi fino a tale data (ad esempio, quelli rateizzabili dal 16 marzo al 16 giugno 2021 in base agli articoli 13-ter e 13-quater del D.L. n. 137/2020)