



# La Rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni e la sospensione degli ammortamenti

**Ciclo di webinar: Novità fiscali e opportunità per le  
Imprese 2021**

Giovedì 11 febbraio 2021





# Benvenuto e Introduzione

Angelo Sidoti – Presidente Sezione Piemonte e Consigliere Nazionale, ANDAF

Riccardo Donadeo – KPMG S.p.A.

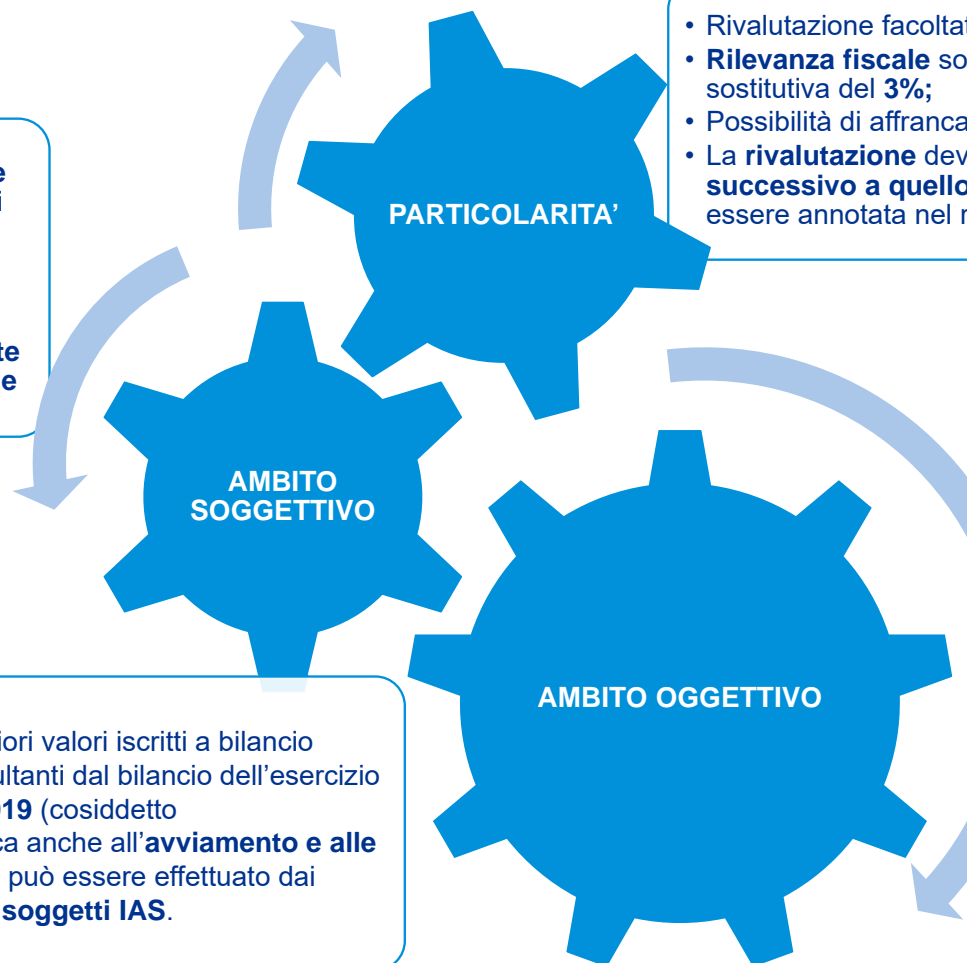




# Rivalutazione e riallineamento di valori ex art. 110, D.L. 104/2020 Profili tributari

# Contenuto art. 110 - Rivalutazione

- Tutti i soggetti operanti in **regime di impresa**, stabili organizzazioni di soggetti non residenti ecc..;
- La rivalutazione è prevista **solamente** per le **imprese che adottano gli Oic**.



- Rivalutazione facoltativa con **rilevanza solo civilistica**;
- **Rilevanza fiscale** solo con versamento di un'imposta sostitutiva del **3%**;
- Possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione (**10%**).
- La **rivalutazione** deve essere **eseguita nel primo bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019** e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota integrativa

- La rivalutazione riguarda **immobilizzazioni materiali e immateriali**, con esclusione dei beni "merce", e le **partecipazioni immobilizzate** in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2019**.
- Sono esclusi: l'**avviamento**, i **costi pluriennali** e le **attività finanziarie diverse dalle partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate**.
- A differenza delle precedenti rivalutazioni, la **rivalutazione** di cui all'Art. 100 del D.L. 104/2020 **non deve essere effettuata** con riferimento a tutti i beni appartenenti ad una stessa **categoria omogenea**.

## Riallineamento

Il riconoscimento dei maggiori valori iscritti a bilancio rispetto a quelli fiscali e risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2019** (cosiddetto «**riallineamento**») si applica anche all'**avviamento e alle altre attività immateriali** e può essere effettuato dai **soggetti Oic** ed anche dai **soggetti IAS**.

# Rivalutazione beni d'impresa

## BENI RIVALUTABILI PRECISAZIONI

- Possono essere rivalutati, oltre ai beni di costo inferiore a 516,46 euro, anche i **beni totalmente ammortizzati** se risultanti dal bilancio, o nel caso dei beni immateriali se siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia.
- i **beni acquistati in leasing** possono essere rivalutati solo se già riscattati;
- possono essere rivalutate anche **le aree occupate dalla costruzione** e quelle che ne costituiscono pertinenza. È possibile rivalutare sia l'area sia il fabbricato o anche solo l'area o solo il fabbricato;
- in caso di bene oggetto di un **diritto di superficie**, la facoltà di rivalutazione spetta, qualora il bene sia relativo all'impresa, al titolare di tale diritto reale;
- in caso di **usufrutto di azienda**, la rivalutazione può essere eseguita solo dall'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti. Ove le parti, in deroga all'articolo 2561 cc, abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione può essere effettuata solo da quest'ultimo;
- possono essere rivalutate anche le **immobilizzazioni in corso**.

## RISERVA DA RIVALUTAZIONE

- Il maggior valore dei beni rivalutati è rilevato nell'attivo dello Stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita, del corrispondente «**saldo attivo di rivalutazione**» in una voce di Patrimonio netto.
- la riserva può essere ridotta solo con delibera dell'assemblea straordinaria e osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 2445 cc.
- per l'ipotesi di utilizzo della riserva a copertura di perdite, è stabilito che non si possono distribuire utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con assemblea straordinaria, senza applicazione delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 cc.
- Nel caso di **rivalutazione senza effetto fiscale** devono essere **iscritte le imposte differite passive** (Ires e Irap) direttamente a riduzione della riserva iscritta nel Patrimonio netto.

# Rivalutazione con rilevanza fiscale

## IMPOSTA SOSTITUTIVA



- Si può attribuire alla rivalutazione contabile **rilevanza anche fiscale**, mediante il pagamento di una **imposta sostitutiva – delle imposte sul reddito, dell'Irap e di eventuali addizionali - del 3%** sul saldo di rivalutazione.
- L'**imposta sostitutiva può essere versata**, con possibilità di compensazione, in un **massimo di tre rate annuali** di pari importo, entro il **termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi** relative al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.
- L'imposta sostitutiva viene decurtata dalla riserva iscritta a fronte del saldo attivo di rivalutazione.
- L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione con effetto fiscale è perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva.

## DECORRENZA DEL BENEFICIO



- **Esercizio successivo a quello in cui avviene la rivalutazione** (esercizio 2021) su beni già iscritti nel 2019:
- Per la **determinazione delle plusvalenze** (o minusvalenze), la rivalutazione ha effetto per le cessioni effettuate a partire **dall'inizio del quarto esercizio successivo** a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (necessario detenere i beni fino al 1° gennaio 2024 per i solari).
- I maggiori valori fiscali saranno rilevanti anche ai fini del calcolo dei ricavi e dei redditi minimi nell'ambito della disciplina delle società non operative a partire dall'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione.
- L'incremento del Patrimonio netto che si determina per effetto della rivalutazione rileva ai fini della determinazione dell'ammontare delle perdite fiscali riportabili nelle operazioni di fusione e di scissione a partire dalla data di approvazione del bilancio in cui la rivalutazione è stata eseguita.

# Riserva da rivalutazione

## SOSPENSIONE D'IMPOSTA DEL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE



- Nel caso di rivalutazione con effetto fiscale, la riserva iscritta a fronte del saldo attivo della rivalutazione assume natura di «**riserva in sospensione d'imposta**».
- Il regime di **sospensione d'imposta cessa** nel caso di **alienazione del bene rivalutato prima dell'inizio del quarto esercizio** successivo a quello nel corso del quale è stata effettuata la rivalutazione.
- L'imposta del 3% a suo tempo versata, è portata a incremento del saldo attivo di rivalutazione nella misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni ceduti.
- Il regime di sospensione del saldo può comportare l'iscrizione di **imposte differite passive ove se ne preveda un utilizzo futuro per la distribuzione** che ne determini l'assoggettamento ad imposizione ordinaria,

## AFFRANCAMENTO



La riserva in sospensione può essere affrancata.

Il versamento del 10% permette la distribuzione della riserva senza tassazione in capo alla società (no Ires).

### Base imponibile affrancamento:

- Importo lordo della riserva (tesi Agenzia delle Entrate)
- Importo al netto dell'imposta (Corte di Cass. 19772 del 22 settembre 2020)

La riserva una volta affrancata confluisce così tra le «riserve di utili», è liberamente distribuibile – fatti salvi i vincoli civilistici in ogni caso da rispettare, ossia delibera dell'assemblea straordinaria e osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 2445 Cc - e non concorre a formare il reddito imponibile della società

# Riallineamento

- I **soggetti OIC** e i **soggetti IAS** possono ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 sui beni rivalutabili (materiali e immateriali, diversi dai «beni merce»), l'avviamento e le «altre attività immateriali».
- Il «**riallineamento**» prevede il versamento di un'imposta sostitutiva del 3% con le medesime modalità dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione.
- Il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio siano superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.
- Riconoscimento è valido sia ai fini Ires sia ai fini Irap.
- Il riallineamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello in corso il 31 dicembre 2019.
- Il riallineamento prevede l'**obbligo di colmare per intero la differenza tra costo fiscale e civile** dei beni e dell'avviamento e può essere fatto per singoli beni.



# Riallineamento

Il «riallineamento»:

- può riguardare solo disallineamenti esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.
- si può utilizzare anche congiuntamente alla rivalutazione del bene.
- è condizionato all'**accantonamento**, per ammontare corrispondente ai valori da riallineare, di un'**apposita riserva al netto dell'imposta sostitutiva**, a cui si applica la disciplina di sospensione d'imposta dei saldi di rivalutazione.
- Più in particolare:
  - ✓ In caso d'incapienza o assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale, in quanto l'imputazione a capitale della riserva non fa venir meno la sospensione d'imposta.
  - ✓ Non è possibile procedere al riallineamento se nel patrimonio netto del bilancio non c'è capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare.



# Aspetti contabili della rivalutazione

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## SP Attivo: maggior valore dei beni rivalutati

### Limite massimo della rivalutazione

- Valore recuperabile dell'immobilizzazione
  - valore effettivamente attribuibile ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità economica di utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.
- Per la determinazione del valore recuperabile si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso sia il criterio del valore di mercato.

- Il DL Agosto consente di effettuare la rivalutazione distintamente per ciascun bene ovvero senza l'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria, come previsto in precedenti norme rivalutative.
- Pertanto, nello stesso gruppo di immobilizzazioni potrebbe essere rivalutato anche un singolo bene o, eventualmente, un bene con la sola valenza civilistica e un altro con valenza civilistica e fiscale.

OIC 16  
par. 74-78

OIC 24  
par. 79-83

OIC Interpretativo 7  
In consultazione

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## Modalità di rivalutazione

- A. Rivalutazione del costo storico e del relativo fondo
- B. Rivalutazione del solo costo storico
- C. Riduzione del fondo ammortamento

Nella scelta della modalità occorre tener conto che la rivalutazione non modifica la stimata vita utile del bene.

## Ammortamenti

Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati.

L'ammortamento dei valori rivalutati viene effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione in bilancio.

## Patrimonio netto: saldo attivo di rivalutazione

Il saldo attivo di rivalutazione deve essere iscritto in una voce di patrimonio netto:

- imputato al capitale o accreditato nella voce AIII 'Riserva di rivalutazione', al netto dell'eventuale imposta sostitutiva.

La riserva può essere ridotta solo per copertura perdite (commi 2 e 3, art. 2445 del Codice Civile) e reintegrata prima di un'eventuale distribuzione di utili.

## Procedura

- La rivalutazione deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.
- Amministratori e sindaci devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che il valore rivalutato non ecceda il valore recuperabile.

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## Rilevazione iniziale degli impatti fiscali della rivalutazione

Maggiori valori  
attribuiti ai beni

OIC Interpretativo 7  
In consultazione

OIC 25 par.  
58-65

### Rilevanza contabile e fiscale

Il riconoscimento fiscale ai fini IRES ed IRAP è previsto mediante il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3% per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili da iscrivere a diretta riduzione del patrimonio netto

— alla data di rivalutazione non vengono iscritte imposte differite in quanto il valore contabile è pari al valore fiscale.

### Rilevanza solo contabile

In caso di rivalutazione senza riconoscimento fiscale dei maggiori valori sorge una differenza temporanea

— occorre rilevare le imposte differite passive sui maggiori valori iscritti in bilancio, in base all'aliquota ordinaria prevedibile, a diretta riduzione della riserva iscritta nel patrimonio netto. Negli esercizi successivi le imposte differite sono riversate a conto economico in corrispondenza di ammortamenti, cessioni o riduzioni per perdita di valore.

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## Rilevazione iniziale degli impatti fiscali della rivalutazione

Saldo attivo di rivalutazione

OIC Interpretativo 7  
In consultazione

OIC 25 par.  
58-65

### Rilevanza contabile e fiscale

- La riserva di rivalutazione è una riserva in sospensione d'imposta (tassata ad aliquota ordinaria ai soli fini IRES in caso di distribuzione ai soci)
  - Il regime di sospensione d'imposta crea una differenza temporanea imponibile che richiede l'iscrizione di imposte differite passive alla data di rivalutazione salvo che vi siano scarse probabilità di distribuzione della riserva ai soci (par. 64-65 dell'OIC 25).
- La riserva può essere sottratta al regime di sospensione d'imposta mediante affrancamento
  - Il saldo attivo (considerato al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dell'attivo) può essere affrancato, in tutto o in parte, con il versamento dell'imposta sostitutiva, pari al 10%, da rilevare a diretta riduzione della riserva (OIC 25.56).

### Rilevanza solo contabile

La riserva di rivalutazione non ha vincoli fiscali e nessun effetto in caso di distribuzione ai soci.

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## Contabilizzazione successiva degli impatti fiscali della rivalutazione

### Deducibilità degli ammortamenti

#### Rilevanza contabile e fiscale

Il riconoscimento fiscale ai fini IRES ed IRAP degli ammortamenti parte dall'esercizio successivo alla rivalutazione

— non si generano differenze temporanee.

#### Rilevanza solo contabile

Gli ammortamenti civilistici non sono deducibili

— rilascio delle imposte differite passive contabilizzate alla rilevazione iniziale della rivalutazione.

### Perdita di valore

Se il valore rivalutato di un bene materiale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico, se non disposto diversamente dalla legge.

# Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020



## **Temi aperti**



Bilanci consolidati



Rivalutazione di immobilizzazioni non capitalizzate in applicazione del principio della rilevanza



Vita utile e limiti convenzionali previsti dal Codice Civile e dagli OIC



# Rivalutazione dei beni d'impresa - Esempio

## Esempio degli effetti sul valore al 31.12.2020 della rivalutazione rilevata con i 3 metodi

Si ipotizzano i seguenti elementi:

- Bene con Costo Storico (CS) pari a 200 capitalizzato nel 2012
- Valore Netto Contabile 31.12.2019: 50
- Valore Netto Contabile 31.12.2020: 30
- Aliquota di ammortamento annuo: 10%
- Rivalutazione effettuata ai soli fini civilistici
- Valore Corrente identificato pari a 90

- **Metodo A:** il Costo Storico e il Fondo Ammortamento sono oggetto di «Rivalutazione» sulla base di un coefficiente di rivalutazione applicato al CS e al FA
- **Metodo B:** Il solo Costo Storico è rivalutato per un valore pari alla «Rivalutazione»
- **Metodo C:** il solo Fondo Ammortamento è ridotto per un importo pari alla «Rivalutazione»

Piano di ammortamento originario						
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
<b>Valori Civilistici</b>						
Costo Storico (SP)	200	200	200	200	200	200
Amm.to (CE)	(20)	(20)	(10)	-	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(170)	(190)	(200)	(200)	(200)	(200)
Valore Netto Contabile (SP)	30	10	-	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%						
<b>Valori Fiscali</b>						
Costo Storico (SP)	200	200	200	200	200	200
Amm.to (CE)	(20)	(20)	(10)	-	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(170)	(190)	(200)	(200)	(200)	(200)
Valore Netto Contabile (SP)	30	10	-	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%						
<b>Differenze Civilistiche-Fiscali</b>						
Amm.to --> Imposte differite CE	-	-	-	-	-	-
VNC --> (Differite SP)	-	-	-	-	-	-
Imposte differite CE	-	-	-	-	-	-
Imposte differite SP	-	-	-	-	-	-

A	B	C
Rival Costo Storico e Fondo	Rival Solo Costo Storico	Riduzione Fondo Amm.to
2020	2020	2020
440	260	200
(20)	(20)	(20)
<b>(350)</b>	<b>(170)</b>	<b>(110)</b>
90	90	90
200	200	200
(20)	(20)	(20)
(170)	(170)	(170)
30	30	30
-	-	-
60	60	60
-	-	-
17	17	17

- Rivalutazione = Valore Corrente – VNC 2020 (B, C): 60
- Coefficiente di Rivalutazione = Rivalutazione / VNC 2019 (A): 120%

Ognuno dei metodi di rivalutazione determina il medesimo valore netto contabile rivalutato pari al valore corrente identificato per il bene

# Rivalutazione dei beni d'impresa - Esempio

A - Rivalutazione del COSTO e del FONDO - Rilvutazione SOLO CIVILISTICA - Ipotesi mantenimento aliquota di ammortamento 10%							
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
<b>Valori Civilistici</b>							
Costo Storico (SP)	200	440	440	440	440	440	440
Amm.to	(20)	(20)	(44)	(44)	(2)	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(150)	(350)	(394)	(438)	(440)	(440)	(440)
Valore Netto Contabile (SP)	50	90	46	2	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%							
<b>Valori Fiscali</b>							
Costo Storico (SP)	200	200	200	200	200	200	200
Amm.to	(20)	(20)	(20)	(10)	-	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(150)	(170)	(190)	(200)	(200)	(200)	(200)
Valore Netto Contabile (SP)	50	30	10	-	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%							
<b>Differenze Civilistiche-Fiscali</b>							
Amm.to -> Imposte differite CE	-	-	(24)	(34)	(2)	-	-
VNC -> (Differite SP)	-	60	36	2	-	-	-
Imposte differite CE	-	-	7	9	1	-	-
Imposte differite SP	-	(17)	(10)	(1)	-	-	-

A - Rivalutazione del COSTO e del FONDO - Rilvutazione anche FISCALE - Ipotesi mantenimento aliquota di ammortamento 10%							
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
<b>Valori Civilistici</b>							
Costo Storico (SP)	200	440	440	440	440	440	440
Amm.to	(20)	(20)	(44)	(44)	(2)	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(150)	(350)	(394)	(438)	(440)	(440)	(440)
Valore Netto Contabile (SP)	50	90	46	2	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%							
<b>Valori Fiscali</b>							
Costo Storico (SP)	200	440	440	440	440	440	440
Amm.to	(20)	(20)	(44)	(44)	(2)	-	-
Fondo Ammortamento (SP)	(150)	(350)	(394)	(438)	(440)	(440)	(440)
Valore Netto Contabile (SP)	50	90	46	2	-	-	-
Aliquota Amm.to: 10%							
<b>Differenze Civilistiche-Fiscali</b>							
Amm.to -> Imposte differite CE	-	-	-	-	-	-	-
VNC -> (Differite SP)	-	-	-	-	-	-	-
Imposte differite CE	-	-	-	-	-	-	-
Imposte differite SP	-	-	-	-	-	-	-

## Esempio di sviluppo del piano di ammortamento:

- Rivalutazione del Costo storico e del fondo ammortamento al 31.12.2020
- L'ammortamento 2020 rimane coerente con il valore pre-rivalutazione
- Ipotesi di mantenimento della stessa aliquota di ammortamento – **attenzione: la rivalutazione non determina di per sé la variazione della vita utile.** L'esempio numerico riportato ai soli fini illustrativi ipotizza una rivisitazione della vita utile.

# Rivalutazione dei beni d'impresa - Esempio

## Saldo Attivo di Rivalutazione

Riprendendo l'esempio numerico della pagina precedente, il valore della rivalutazione (Valore Corrente – Valore netto Contabile 31.12.2020 originario) è identificato pari a 60

Tale importo è rilevato come segue:

*D: Immobilizzazione Rivalutata (CS, Fondo o entrambi a seconda del metodo scelto)*

*A: Saldo Attivo di rivalutazione (Patrimonio Netto)*

## Rilevanza Fiscale della rivalutazione

In caso di riconoscimento della rivalutazione ai fini fiscali, il versamento dell'imposta sostitutiva pari al 3% sul valore di rivalutazione è rilevato come segue (nell'esempio per un valore pari a 1,8):

*D: Saldo Attivo di rivalutazione (Patrimonio Netto)*

*A: Debito/Versamento imposta sostitutiva per rilevanza fiscale della rivalutazione (3%)*

## Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Nel caso di rilevanza anche fiscale della rivalutazione, il saldo attivo di rivalutazione (in sospensione di imposta) può essere affrancato con il versamento di un imposta sostitutiva pari al 10% dello stesso:

*D: Saldo Attivo di rivalutazione (Patrimonio Netto)*

*A: Debito/Versamento imposta sostitutiva per affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (10%)*



# Aspetti contabili del riallineamento

# Riallineamento dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

## Aspetti contabili

- Il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori espressi in bilancio comporta:
  - il rilascio delle imposte differite passive relative alle differenze temporanee preesistenti e
  - la rilevazione di un costo pari all'imposta sostitutiva per i soggetti OIC *adopter* e IAS *adopter*.
- L'opzione per il riallineamento comporta l'onere di iscrizione in bilancio di un'apposita riserva in sospensione d'imposta pari alla sommatoria dei riallineamenti effettuati al netto dell'imposta sostitutiva dovuta sugli stessi.
  - Il regime di sospensione d'imposta crea una differenza temporanea imponibile che richiederebbe l'iscrizione di imposte differite passive alla data di riallineamento salvo che vi siano scarse probabilità di distribuzione della riserva ai soci (par. 64-65 dell'OIC 25).
  - Per i soggetti IAS *adopter* la fiscalità differita va rilevata solo al momento della delibera di distribuzione del dividendo.
  - La riserva può essere affrancata, in tutto o in parte, con il versamento dell'imposta sostitutiva pari al 10%. Il costo dell'imposta sostitutiva viene rilevato a conto economico sia per soggetti OIC che IAS *adopter*.



# Sospensione degli ammortamenti ex art. 60, D.L. 104/2020

# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (1/6)

## Aspetti contabili (1/2)

- Ai sensi dell'art. 60, commi 7bis – 7quinqües del DL 104/2020 (conv. L. 126/2020), i soggetti che **non** adottano i principi contabili internazionali, possono non effettuare, nei bilanci relativi all'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (data di entrata in vigore del DL 104/2020) fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione così come risultate dall'ultimo bilancio approvato.
- Tale disposizione rappresenta una **deroga all'articolo 2426**, comma 1, n. 2 del Codice Civile, che prevede l'ammortamento sistematico delle immobilizzazioni materiali e immateriali, **in applicazione dell'articolo 2423, comma 5 del Codice Civile** che prevede una «Deroga in casi eccezionali».
- Si tratta di una **facoltà** concessa dal legislatore, che lascia alle imprese la valutazione in merito all'applicazione nei bilanci.

# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (2/6)

## Aspetti contabili (2/2)

- La quota di ammortamento non effettuata nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 è imputata al Conto Economico relativo all'esercizio successivo, e **vengono pertanto differite le quote successive, prolungando** quindi per tale **quota il piano di ammortamento originario di un anno** (comma *7-bis*).
- I soggetti che si avvalgono di tale facoltà sono obbligati a destinare a una **riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata (comma *7-ter*):
  - ❑ In caso di utili di esercizio di importo inferiore all'ammortamento sospeso, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili pregressi o altre riserve patrimoniali, ovvero
  - ❑ In mancanza di utili e riserve patrimoniali capienti, la riserva è integrata accantonando gli utili degli esercizi successivi.
- Sono previsti specifici obblighi informativi in Nota Integrativa (comma *7-quater*).



# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (3/6)

## Aspetti tributari (1/2)

- Dal punto di vista fiscale, viene prevista la deduzione delle quote di ammortamento nei limiti previsti dagli articoli 102, 102bis e 103 del TUIR, derogando al **principio di «previa imputazione del costo a conto economico»** sancito dall'art. 109 del TUIR.
- Si applica pertanto la disposizione di cui al comma 4, lettera b) dell'articolo 109 del TUIR, ai sensi del quale:  
**«Sono tuttavia deducibili (le spese e i componenti negativi) [...] pur non essendo imputabili al conto economico, [...] per disposizione di legge. [...]».**
- Questa previsione comporta l'iscrizione in bilancio delle **imposte differite passive** che saranno utilizzate al termine del piano di ammortamento, quando l'ultima quota verrà stanziata contabilmente ma sarà già stata dedotta fiscalmente (ovvero prima, in caso di cessione).

# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (4/6)

## Aspetti tributari (2/2)

- In applicazione della norma derogatoria in esame, in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020 occorre operare una **variazione in diminuzione** pari alla quota di ammortamento non stanziata a bilancio.
- Il recupero della quota non imputata a conto economico nel 2020 avviene al termine del piano di ammortamento, mediante una **variazione in aumento** per la quota già dedotta.

# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (5/6)

## Un caso pratico...

Caso: bene di valore pari a 100 acquisito nel 2019, con riferimento al quale:

- in Conto economico sono iscritte quote di ammortamento sulla base di una vita utile stimata pari a 5 anni;
- l'aliquota di ammortamento fiscale applicabile in base al DM 31 dicembre 1988 è pari al 20% (si omette, per semplicità, la riduzione alla metà dell'aliquota in relazione al primo periodo di utilizzo).

Nell'ipotesi in cui, nell'esercizio della nuova facoltà, si opti per la sospensione del 100% della quota di ammortamento 2020, si determina un disallineamento tra valore contabile e fiscale:

- in Conto economico non vengono contabilizzati ammortamenti per 20;
- ai fini della determinazione delle imposte viene effettuata una ripresa in diminuzione per 20 (IRES e IRAP);
- vengono stanziati, in contropartita alla detassazione fiscale, imposte differite passive di 5,58 (24% +3,9% di 20)
- in coda al processo di ammortamento, verrà effettuato il rigiro delle imposte differite mediante ripresa a tassazione per la quota di ammortamento già dedotta nel 2020 in deroga all'imputazione del costo a bilancio

# Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020 (6/6)

## Un caso pratico...

L'eventuale cessione del bene, nel 2021, al prezzo di 80, determina:

- una plusvalenza contabile pari a zero, data dalla differenza tra il prezzo di 80 e il valore netto contabile al 31 dicembre 2020, anch'esso pari a 80 (100 – 20 - ammortamento 2019);
- una plusvalenza fiscale, pari a 20, data dalla differenza tra il prezzo di 80 e il valore fiscalmente riconosciuto al 31 dicembre 2020, pari a 60.
- a fini fiscali viene effettuata una ripresa a tassazione di 20 e si determina il riassorbimento della fiscalità differita in precedenza appostata e lo svincolo della riserva per 20.



Grazie



# Contatti

**Fabio Avenale**

*Partner, Studio Associato (KPMG)*

E: [favenale@kpmg.it](mailto:favenale@kpmg.it)

**Riccardo Donadeo**

*Senior Manager, KPMG S.p.A.*

E: [rdonadeo@kpmg.it](mailto:rdonadeo@kpmg.it)

**Chiara Blencio**

*Manager, Studio Associato (KPMG)*

E: [cblencio@kpmg.it](mailto:cblencio@kpmg.it)



[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://kpmg.com/app)

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2021 KPMG S.p.A., KPMG Advisory S.p.A., KPMG Fides Servizi di Amministrazione S.p.A. e KPMG Audit S.p.A., società per azioni di diritto italiano, KPMG Business Services S.r.l., società a responsabilità limitata di diritto italiano, e Studio Associato - Consulenza legale e tributaria, associazione professionale di diritto italiano, fanno parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.