

Gli ammortamenti ridotti

di **Antonino & Attilio Romano**

Pubblicato il 1 giugno 2010

Le problematiche risultanti dall'utilizzo di aliquote di ammortamento ridotte

Ai fini civilistici l'ammortamento rappresenta il processo di ripartizione del costo del bene lungo la sua vita utile. Con la sospensione o il rallentamento dell'attività nel 2009 per effetto della crisi, per molte imprese si pone il problema di ridurre l'ammortamento in funzione del minor utilizzo delle immobilizzazioni. Tuttavia, le disposizioni civilistiche impongono lo stanziamento dell'ammortamento anche sui cespiti temporaneamente inutilizzati e la sospensione solo in relazione a quei beni destinati a non essere utilizzati per lungo tempo. Tale situazione deve essere però documentata e indicata in nota integrativa. Per ridurre la quota di ammortamento è necessario, quindi, procedere ad una revisione della vita utile del bene; tuttavia, solo dimostrando un allungamento della possibilità di utilizzo del bene si giustifica una modifica del processo di ammortamento originario, con l'imputazione di una minore quota a conto economico.

Riflessi civilistici

L'impostazione civilistica riferita alle immobilizzazioni è descritta dall'articolo 2426 del codice civile. Le immobilizzazioni, normalmente sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

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.

L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato in precedenza deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Immobilizzazioni materiali: casistica

Nello stato patrimoniale i valori delle immobilizzazioni materiali si iscrivono tra le immobilizzazioni (classe B, sottoclasse II) e vanno tenuti distinti dalle altre sottoclassi di valori che concorrono a formare tale classe.

Nell'ambito poi delle immobilizzazioni materiali devono essere esposte separatamente le voci componenti. La sottoclasse delle immobilizzazioni materiali generalmente comprende le seguenti voci:

1) Terreni e fabbricati (Voce B.II.1)

- Terreni (quali pertinenze fondiari degli stabilimenti, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, terreni e pertinenze riferite ad autostrade in esercizio, cave, terreni estrattivi e minerari , sorgenti);

- Fabbricati civili (quali immobili destinati ad uso di abitazione civile o ad uso alberghiero turistico, termale, sportivo, balneare, terapeutico; comprendono, inoltre, i collegi, le colonie, gli asili nido, le scuole materne e gli edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);

- Fabbricati industriali (quali fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);

- Costruzioni leggere (quali tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

2) Impianti e macchinario (Voce B.II.2)

- Impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);

- Impianti specifici;

- Altri impianti (quali forni e loro pertinenze);

- Macchinario automatico e macchinario non automatico.

3) Attrezzature industriali e commerciali (Voce B.II.3)

- Attrezzature (quali di officina, attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);

- Attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa,

completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.

4) Altri beni (Voce B.II.4)

- Mobili (quali mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);

- Macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie di ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei Centri Elaborazione Dati e i sistemi telefonici elettronici);

- Automezzi (quali autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);

- Migliorie a beni di terzi;

- Imballaggi da riutilizzare;

- Beni gratuitamente devolvibili.

5) Immobilizzazioni in corso e acconti (Voce B.II.5)

- Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;
- Anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

Come sottolineato dal principio contabile numero 16 redatto dalla commissione congiunta dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e Ragionieri, i terreni possono essere esposti insieme ai fabbricati con la dizione terreni e fabbricati. Sono possibili altre descrizioni più rappresentative delle immobilizzazioni dell'impresa.

Dalla predetta classificazione si desume che le immobilizzazioni materiali includono sia i valori delle immobilizzazioni che alla data di bilancio concorrono alla formazione del reddito, sia le costruzioni in corso e gli anticipi a fornitori per l'acquisizione di tali beni.

I fondi ammortamento nello stato patrimoniale si iscrivono in detrazione di ogni singola voce

dell'immobilizzazione cui si riferiscono, ovvero, come alternativa meno praticabile e in ogni caso nei bilanci redatti in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis CC, in detrazione dei valori originari elencandoli in colonne distinte tra valore lordo,

ammortamento accumulato e valore netto.

Nel conto economico vanno indicati nell'apposita voce dei costi della produzione (10.b) gli ammortamenti ritenuti civilisticamente corretti che concorrono a determinare il risultato operativo della gestione.

Infine gli utili e le perdite derivanti da alienazioni di cespiti vanno esposti nel conto economico in base a quanto disposto dal Documento n. 12 Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi.

Il mutamento dei criteri di ammortamento

Piano di ammortamento

Il piano inizialmente predisposto deve prevedere un riesame periodico, per verificare

che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

In caso di modifica, il valore contabile (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel

momento effettuati) al tempo di tale cambiamento deve essere ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

Anche il criterio di ammortamento prescelto deve essere riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento

Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

In caso di minor sfruttamento del cespite si precisa che, comunque, l'ammortamento è un costo ricorrente che deve registrato nella sua interezza anche se l'impresa ha subito una perdita d'esercizio o se il cespite non è stato sfruttato nei volumi previsti.

L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati ed è sospeso per i cespiti che non saranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare.

Il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo (se la riduzione di valore è certa e duratura).

Indicazioni in nota integrativa

Le principali indicazioni che occorre esporre in nota integrativa riprendono essenzialmente, in primo luogo, il metodo e tassi d'ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti.

Occorre esporre altresì:

- cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti e relativi effetti e motivazioni.

- criteri di valutazione dei cespiti non usati, destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri.

- ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale

possibilità di utilizzazione, ovvero alla loro normale capacità produttiva.

- ragioni e ammontare dell'eventuale svalutazione apportata.

E' possibile la riduzione delle quote di ammortamento ? Conseguenze fiscali

Ai sensi dell'art. 102, dpr 22 dicembre 1986, n. 917, le e quote di ammortamento sono deducibili per un ammontare non superiore a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti previsti

dal D.M. 31.12.1988.

L'art. 6 del D.L. 78/2009, prevedeva una revisione di tali coefficienti che tuttavia, non è ancora stata approvata.

Tale revisione dei coefficienti di ammortamento, di cui al D.M. 31.12.1988, prevista entro il 31.12.2009 avrebbe dovuto tenere conto della mutata incidenza sui processi produttivi dei beni a più avanzata tecnologia o che producono risparmio energetico.

Come previsto dall'art. 109, comma 4, del medesimo testo unico delle imposte dirette, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, per effetto dell'abolizione del quadro EC nella dichiarazione dei redditi per la gestione delle

deduzioni extracontabili, non è più possibile portare in deduzione un costo superiore a quello stanziato ai fini civilistici.

Pertanto, sono deducibili solo gli ammortamenti ordinari che transitano nel conto economico.

Con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (dal 2008) è stato abrogato l'art. 102, c. 3 Tuir, che consentiva lo stanziamento degli ammortamenti accelerati e anticipati.

Ora, ai sensi dell'art. 1, c. 34, l. n. 244/2007, è previsto il disconoscimento dei valori. Infatti, per evitare l'imputazione di ammortamenti a conto economico senza giustificazione civilistica al fine della loro deduzione fiscale, l'Amministrazione può disconoscerne il relativo valore se non ritenuto coerente con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi.

Rimane salva la possibilità di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili, utilizzando ogni elemento ritenuto utile (ad esempio, le indicazioni fornite nella nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti).

Le indicazioni in nota integrativa non possono, peraltro, intendersi preclusive dei poteri di controllo della Amministrazione finanziaria (C.M. 12/2008, p. 7.1).

Infine, per i beni di costo unitario inferiore ad € 516,46, le disposizioni civilistiche prevedono in caso di cespiti con una durata pluriennale, pur di modico valore, anch'esso deve essere ammortizzato. Tuttavia, vi sono immobilizzazioni che, pur essendo soggette a utilizzazione limitata nel tempo, per la loro modesta entità non sono assoggettate all'ammortamento, ma direttamente imputate a spese nell'esercizio.

Ai fini fiscali è ammessa la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio

in cui sono state sostenute.

Gli importi deducibili ai fini fiscali sono quelli che transitano nel conto economico.

Conclusioni

A nostro parere sembrerebbe poco probabile che possa essere mossa una contestazione per l'imputazione di un minor valore di ammortamento rispetto al passato, in quanto ciò incrementa la base imponibile fiscale.

Tuttavia, il problema si presenta nel caso di una successiva revisione del piano di ammortamento per tornare alle precedenti quote di ammortamento, in linea con quelle stanziare prima della crisi.

1 giugno 2010

Attilio Romano