

SETTORE

REDDITO D'IMPRESA

LA SOSPENSIONE DELL'AMMORTAMENTO 2020

RIFERIMENTI

- Art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, DL n. 104/2020
- Documento di ricerca CNDCEC 17.3.2021
- Documento interpretativo OIC n. 9

IN SINTESI

Tra le misure introdotte a favore delle imprese a fronte dell'emergenza COVID-19 è stata prevista la possibilità, per le società che redigono il bilancio secondo i Principi contabili nazionali, di non effettuare, in tutto o in parte, l'ammortamento 2020 dei beni materiali ed immateriali.

A fronte di tale sospensione la società è tenuta a destinare ad una riserva indisponibile l'utile 2020 per un ammontare corrispondente alla quota sospesa, al netto delle imposte differite calcolate sulla stessa.

In caso di utile 2020 non capiente devono essere vincolate le riserve disponibili di esercizi precedenti o, in mancanza, la riserva è integrata accantonando gli utili degli esercizi successivi.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 2426, comma 1, n. 2), C.c., il costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzazione.

L'ammortamento, come evidenziato dal Principio contabile OIC n. 16, va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

Tale situazione di inutilizzo dei cespiti che si può riscontrare a seguito dell'emergenza COVID-19 nei settori colpiti dalle chiusure / interruzioni dell'attività, ha indotto il Legislatore a prevedere, nell'ambito del DL n. 104/2020, c.d. "Decreto Agosto", la possibilità di sospendere, in tutto o in parte, l'ammortamento nel bilancio 2020.

In particolare, l'art. 60, comma 7-bis del citato Decreto ha introdotto una **disposizione transitoria** in base alla quale



*"i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del ... decreto [15.8.2020], **possono**, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, **non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento** annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. **La quota di ammortamento non effettuata ... è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo** e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, **prolungando** quindi per tale quota **il piano di ammortamento originario di un anno**".*

A fronte di tale sospensione è richiesta la destinazione ad una riserva indisponibile di utili per un ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata, nonché l'indicazione di specifiche informazioni nella Nota integrativa.

In merito a tale previsione, l'OIC nel mese di aprile 2021 con il Documento interpretativo n. 9 ha analizzato "il profilo tecnico contabile" e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili con il Documento di Ricerca 17.3.2021 ha esaminato gli aspetti di maggior interesse sotto un profilo pratico e operativo, proponendo altresì alcune esemplificazioni.

SOGGETTI INTERESSATI

Come accennato, la facoltà di sospendere l'ammortamento interessa i **soggetti che non applicano i Principi contabili internazionali**, ossia, come evidenziato dall'Assonime nella Circolare 11.2.2021, n. 2:

- società che redigono il bilancio secondo le norme del C.c. e dei Principi contabili nazionali;
- intermediari non IFRS che redigono il bilancio ai sensi del D.Lgs. n. 136/2015;
- imprese di assicurazione.



L'OIC nel Documento interpretativo n. 9 ritiene che rientrino tra i soggetti interessati:

- le **micro-imprese ex art. 2435-ter, C.c.**, ancorché non tenute alla redazione della Nota integrativa. In tal caso le stesse devono comunque redigere la Nota integrativa ovvero fornire l'informativa richiesta dalla norma in calce al bilancio (Stato patrimoniale);
- le società tenute alla redazione del **bilancio consolidato** ai sensi del D.Lgs. n. 127/91. In particolare



"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".

Merita evidenziare che dovrebbero risultare esclusi dalle previsioni in esame le **società di persone** e le **ditte individuali** (anche in contabilità ordinaria), stante il riferimento all'art. 2426, C.c. contenuto

nel citato comma 7-bis, nonché la necessità di vincolare una riserva di utili e l'obbligo di fornire informazioni in Nota integrativa.

Tuttavia, anche nel mod. REDDITI PF e SP, analogamente al mod. REDDITI SC, sono presenti tra le variazioni in diminuzione i codici connessi al quota di ammortamento sospesa, che risulta deducibile dal reddito d'impresa, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

BILANCIO DI RIFERIMENTO DELLA SOSPENSIONE

La sospensione degli ammortamenti può essere effettuata nel **bilancio dell'esercizio** in corso al 15.8.2020, ossia per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, **relativo al 2020**. In particolare la deroga all'ammortamento riguarda i beni materiali ed immateriali iscritti nel bilancio relativo a tale esercizio.

Come disposto dal citato comma 7-bis, la misura in esame potrà essere **estesa agli esercizi successivi** dal MEF con apposito Decreto sulla base dell'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia COVID-19.

BENI OGGETTO DI SOSPENSIONE

La disposizione in esame interessa le **immobilizzazioni materiali ed immateriali**.

Come evidenziato dall'OIC, ancorché la norma non contenga alcun riferimento in merito, la sospensione è applicabile:

- anche ai **beni acquistati (e entrati in funzione) nel corso del 2020**;
- ai **singoli beni** materiali / immateriali o a **gruppi di immobilizzazioni oppure all'intera voce di bilancio**. In ogni caso, *"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"*.

In merito il Documento interpretativo n. 9 propone le seguenti esemplificazioni:

- società che possiede un albergo e dei fabbricati che affitta. Nel 2020 l'albergo è rimasto chiuso quasi tutto l'anno, gli altri fabbricati sono stati affittati regolarmente. La società decide di non ammortizzare l'albergo e di ammortizzare regolarmente gli altri fabbricati;
- società con due impianti produttivi, di cui uno ha lavorato a pieno regime nel corso del 2020 e l'altro per il 60%. La società decide di avvalersi della sospensione del 40% dell'ammortamento per tale ultimo impianto che ha lavorato a regime ridotto.

La sospensione, stante l'espresso richiamo del citato comma 7-bis all'art. 103, TUIR, può essere effettuata anche con riguardo all'ammortamento dell'**avviamento**, mentre non è chiaro se la stessa si estenda all'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento nonché dei costi di sviluppo, disciplinati dall'art. 108, TUIR, non richiamato dalla norma derogatoria.

MODALITÀ DI SOSPENSIONE DELL'AMMORTAMENTO

Secondo quanto stabilito dal citato comma 7-bis è possibile **non effettuare fino al 100%** dell'ammortamento del costo annuo delle immobilizzazioni.

Di fatto è consentito **sospendere, in tutto o in parte**, l'ammortamento 2020, attestandosi su una percentuale di riduzione anche inferiore al 100%.

L'utilizzo della deroga in materia di ammortamento, come evidenziato da Assonime nella citata Circolare n. 2, oltre a poter essere collegato ad una **effettiva mancata / ridotta utilizzazione** di singoli beni / classi di beni, può essere giustificato anche dal fatto che la società ha **subito effetti negativi** a seguito dell'emergenza COVID-19.

In merito l'OIC nel Documento interpretativo n. 9 individua, a titolo esemplificativo, i seguenti motivi che possono giustificare la sospensione totale / parziale dell'ammortamento:

- riduzione della perdita o "necessità" di non incorrere in una perdita operativa (A-B) per effetto della pandemia;

- riduzione dell'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione intervenuta nell'anno a causa della pandemia. In tal caso, il criterio per individuare la percentuale di sospensione è rappresentato dai mesi di apertura dell'attività (così, ipotizzando una chiusura per 6 mesi, è possibile sospendere il 50% dell'ammortamento delle immobilizzazioni).

Ai fini della **determinazione della quota sospesa**, come evidenziato dal CNDCEC nel Documento di ricerca 17.3.2021, è possibile utilizzare la seguente formula.

$$\frac{\text{quota ammortamento ordinaria}}{\text{quota ammortamento ordinaria} \times \frac{\text{gg di apertura dell'attività}}{365 \text{ gg}}}$$

È pertanto affidata al redattore del bilancio la scelta circa la sospensione degli ammortamenti, tenuto conto della presenza di situazioni che attestano l'impatto negativo sull'operatività dell'impresa dell'emergenza COVID-19 (ad esempio, potenziale perdita di bilancio, riduzione dei benefici attesi, riduzione dell'utilizzo del bene, "blocco" dell'impianto di produzione, riduzione dei ricavi).

In merito alla modalità operativa di sospensione dell'ammortamento va considerato che, ai sensi del citato comma 7-bis, **la quota non imputata nel 2020 è iscritta al Conto economico del bilancio 2021** e, con analogo criterio, sono differite le quote degli esercizi successivi, con conseguente **slittamento di un anno del piano originario di ammortamento**.

Sul punto il Documento interpretativo n. 9 evidenzia che



*"la norma non tratta il caso in cui al **minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile**, a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi. In questo caso, la **quota di ammortamento dell'esercizio successivo** (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) **si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa**. In questi casi, la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare".*

In particolare, come specificato da Assonime nella citata Circolare n. 2, **non risulta possibile prolungare il piano di ammortamento** e, di conseguenza, la **quota non effettuata nel 2020 è ripartita lungo l'originaria vita utile residua**, con incremento delle relative quote di ammortamento degli esercizi successivi, in caso di:

- dismissione del bene;
- vita utile collegata alla durata della produzione nel cui ambito il bene è utilizzato ovvero al contratto di utilizzo e il bene è destinato a fuoriuscire dal patrimonio aziendale al momento della scadenza contrattuale.

ESTENSIONE VITA UTILE (DIFFERIMENTO DI UN ANNO DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO)

Relativamente ai beni per i quali è **possibile l'estensione della vita utile** in quanto non sussistono vincoli contrattuali / tecnici o legislativi la sospensione dell'ammortamento, come sopra accennato, comporta lo slittamento di un anno del periodo di ammortamento. In tal caso:

- la **sospensione del 100%** della quota 2020 determina il mero slittamento del periodo di ammortamento, **senza influire sulla quota stanziata negli esercizi successivi**, che pertanto non subisce alcuna variazione;
- la **sospensione inferiore al 100%** della quota 2020 determina, oltre allo slittamento del periodo di ammortamento, anche la **rideterminazione della quota stanziata negli esercizi successivi**.

Sul punto si propongono alcuni esempi mutuati da quelli proposti dall'OIC nel Documento interpretativo n. 9.

Esempio 1

La Alfa & Beta srl ha acquistato nel 2015 un bene per € 10.000, la cui vita utile è pari a 10 anni. La società si avvale della sospensione del 100% dell'ammortamento 2020.

Potendo estendere di un anno la vita utile residua, il piano di ammortamento rideterminato risulta il seguente (nel primo esercizio non è stata applicata la riduzione della quota alla metà).

Anno	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato		
	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto
2015	1.000	1.000	9.000	1.000	1.000	9.000
...
2019	1.000	5.000	5.000	1.000	5.000	5.000
2020	1.000	6.000	4.000	---	5.000	5.000
2021	1.000	7.000	3.000	1.000	6.000	4.000
2022	1.000	8.000	2.000	1.000	7.000	3.000
2023	1.000	9.000	1.000	1.000	8.000	2.000
2024	1.000	10.000	---	1.000	9.000	1.000
2025	---	---	---	1.000	10.000	---
Totale	10.000			10.000		

Di fatto, il valore netto residuo al 31.12.2020 del piano di ammortamento rideterminato rimane pari a € 5.000. A fronte dell'allungamento della vita utile (residui 5 anni), l'ammortamento dei successivi esercizi risulta pari a € 1.000.

Esempio 2

La Gamma & Delta srl ha acquistato nel 2015 un bene per € 10.000 la cui vita utile è pari a 10 anni. La società si avvale della sospensione del 50% dell'ammortamento 2020.

Potendo estendere di un anno la vita utile residua, il piano di ammortamento rideterminato risulta il seguente (nel primo esercizio non è stata applicata la riduzione della quota alla metà).

Anno	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato		
	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto
2015	1.000	1.000	9.000	1.000	1.000	9.000
...
2019	1.000	5.000	5.000	1.000	5.000	5.000
2020	1.000	6.000	4.000	500	5.500	4.500
2021	1.000	7.000	3.000	900	6.400	3.600
2022	1.000	8.000	2.000	900	7.300	2.700
2023	1.000	9.000	1.000	900	8.200	1.800
2024	1.000	10.000	---	900	9.100	900
2025	---	---	---	900	10.000	---
Totale	10.000			10.000		

Il valore netto residuo al 31.12.2020 del piano di ammortamento rideterminato risulta pari a € 4.500. A fronte dell'allungamento della vita utile (residui 5 anni), l'ammortamento dei successivi esercizi risulta pari a € 900 ($4.500 / 5$).

NON ESTENSIONE VITA UTILE (PERIODO DI AMMORTAMENTO INVARIATO)

Relativamente ai beni per i quali **non è possibile l'estensione della vita utile** in quanto sussistono vincoli contrattuali / tecnici o legislativi (ciò si può verificare, ad esempio, per i beni immateriali) la sospensione dell'ammortamento, come sopra accennato, non comporta lo slittamento del periodo di ammortamento, con la conseguenza che le quote degli esercizi successivi risultano di ammontare più elevato, dovendo ripartire il valore netto contabile residuo su un minor numero di anni.

Esempio 3



La Verdi & Gialli srl ha stipulato nel 2019 un contratto per il diritto di sfruttamento di un software il cui costo è pari a € 10.000. Il contratto ha la durata di 5 anni, ossia fino al 2023. La società si avvale della sospensione del 100% dell'ammortamento 2020.

Non potendo estendere la vita utile residua, il piano di ammortamento rideterminato risulta il seguente.

Anno	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato		
	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto
2019	2.000	2.000	8.000	2.000	2.000	8.000
2020	2.000	4.000	6.000	---	2.000	8.000
2021	2.000	6.000	4.000	2.667	4.667	5.333
2022	2.000	8.000	2.000	2.667	7.334	2.666
2023	2.000	10.000	---	2.666	10.000	---
Totale	10.000			10.000		

Il valore netto residuo al 31.12.2020 del piano di ammortamento rideterminato risulta pari a € 8.000. A fronte del mancato allungamento della vita utile, che nel 2021 è pari a residui 3 anni, l'ammortamento a decorrere da tale annualità risulta pari a € 2.667 (8.000 / 3).

COSTITUZIONE DELLA RISERVA INDISPONIBILE

Come sopra accennato, ai sensi del comma 7-ter, la sospensione dell'ammortamento 2020 richiede la **destinazione ad una riserva indisponibile dell'utile dell'esercizio 2020** di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

Qualora l'**utile dell'esercizio 2020 risulti inferiore** alla quota di ammortamento sospesa, **la riserva è integrata** utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

Come evidenziato in dottrina:

- all'indisponibilità della riserva è collegata **l'impossibilità di distribuzione della stessa ai soci** nonché di imputazione a capitale, **fermo restando l'utilizzo a copertura di perdite**; in tale ultimo caso, tuttavia, la riserva va successivamente reintegrata;
- la **riserva diviene "libera" al termine del periodo di ammortamento** qualora lo stesso, a seguito della sospensione, sia prolungato di un anno **ovvero gradualmente**, in relazione alla maggior quota di ammortamento imputata negli esercizi successivi, qualora il periodo di ammortamento resti immutato. La liberazione della riserva si realizza anche in caso di cessione del bene ovvero di svalutazione dello stesso.

Come evidenziato dal CNDCEC nel citato Documento di ricerca 17.3.2021, la riserva indisponibile ex DL n. 104/2020 va **iscritta separatamente in bilancio** nella voce di Stato patrimoniale "A.VI) - Altre riserve".

COSTITUZIONE RISERVA CON UTILE 2020 "CAPIENTE"

Nel caso in cui l'utile 2020 sia "capiente", ossia garantisca la copertura della riserva indisponibile correlata alla sospensione dell'ammortamento, la riserva è costituita in sede di approvazione del bilancio, ossia di destinazione dell'utile 2020.

Secondo il CNDCEC



“in presenza di un utile di esercizio, sarebbe bene valutare se la sospensione degli ammortamenti, seppur legittima, possa essere una scelta appropriata, se solo finalizzata a migliorare il risultato già positivo”.

Esempio 4 La Pini & Abeti srl presenta la seguente situazione.



Ammortamento 2020 sospeso	€ 10.000
Utile 2020 (considerando la sospensione dell'ammortamento)	€ 25.000

Posto che l'utile 2020 è capiente, quest'ultimo è destinato a riserva indisponibile ex DL n. 104/2020.

Ipotizzando che la quota residua sia destinata a riserva straordinaria, la scrittura contabile è la seguente.

15.6.2021			
Utile dell'esercizio (A.IX)	a	Diversi	25.000,00
	a	Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)	10.000,00
	a	Riserva straordinaria (A.VI)	15.000,00

COSTITUZIONE RISERVA IN PARTE CON UTILE 2020 IN PARTE CON RISERVE ESERCIZI PRECEDENTI

Qualora l'utile 2020 risulti, in tutto o in parte, non capiente, al fine di costituire la riserva indisponibile è necessario **attingere alle riserve di utili disponibili** relative ad esercizi precedenti e/o riserve patrimoniali disponibili, da “trasformare” in riserve indisponibili.

Esempio 5 La Meli & Aranci srl presenta la seguente situazione.



Ammortamento 2020 sospeso	€ 10.000
Perdita 2020 (considerando la sospensione dell'ammortamento)	€ 12.000
Riserva straordinaria	€ 15.000

Posto che l'esercizio 2020 si è chiuso in perdita, la società rende indisponibile una parte delle riserve disponibili relative agli esercizi precedenti.

La scrittura contabile è la seguente.

15.6.2021			
Riserva straordinaria (A.VI)	a	Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)	10.000,00

Esempio 6 La Mare & Sole srl presenta la seguente situazione.



Ammortamento 2020 sospeso	€ 10.000
Utile 2020 (considerando la sospensione dell'ammortamento)	€ 8.000
Riserva straordinaria	€ 16.000

Posto che l'utile 2020 non risulta capiente, la società rende indisponibile anche una parte delle riserve disponibili relative agli esercizi precedenti.

La scrittura contabile è la seguente.

15.6.2021			
Diversi	a	Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)	10.000,00
Utile dell'esercizio (A.IX)	a		8.000,00
Riserva straordinaria (A.VI)	a		2.000,00

COSTITUZIONE RISERVA CON RISERVE DI ESERCIZI SUCCESSIVI

In assenza di utile 2020 e di riserve di esercizi precedenti capienti, la riserva ex DL n. 104/2020 è formata mediante l'**accantonamento di utili degli esercizi successivi** (a partire dal 2021).

In tal caso, come evidenziato dal CNDCEC,



“sarebbe utile indicare nella nota integrativa l'importo per cui la società si impegna negli esercizi futuri a reintegrare la riserva in relazione all'ammontare pari al beneficio netto ottenuto”.

Esempio 7

La Rosa & Dalia srl presenta la seguente situazione.



Ammortamento 2020 sospeso	€ 10.000
Perdita 2020 (considerando la sospensione dell'ammortamento)	€ 12.000
Riserva straordinaria	€ 5.000

Posto che il 2020 si è chiuso in perdita e le riserve disponibili degli esercizi precedenti non risultano capienti, la società renderà indisponibili gli utili realizzati negli esercizi successivi. La scrittura contabile è la seguente.

15.6.2021

<u>Riserva straordinaria (A.VI)</u>	a	<u>Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)</u>	5.000,00
-------------------------------------	---	---	----------

Nel 2021 e/o esercizi successivi la scrittura contabile risulterà, ad esempio, la seguente.

<u>Utile dell'esercizio (A.IX)</u>	a	<u>Diversi</u>	
		<u>Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)</u>	5.000,00
		...	

INDICAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

Nella Nota integrativa, come stabilito dal comma 7-quinquies dell'art. 60 in esame, devono essere evidenziate:

- le **ragioni della sospensione** dell'ammortamento;
- l'**iscrizione e l'importo della riserva indisponibile**, con l'indicazione dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Nella Nota integrativa del **bilancio consolidato**, secondo quanto specificato dall'OIC nel Documento interpretativo n. 9, è altresì necessario indicare le società consolidate che hanno operato la sospensione degli ammortamenti.

Per le **micro-imprese**, non tenute a redigere la Nota integrativa, le suddette informazioni vanno riportate **in calce allo Stato patrimoniale**.

EFFETTO FISCALE DELLA SOSPENSIONE E MOD. REDDITI 2021

La sospensione “civilistica” dell'ammortamento **non influisce sulla deducibilità** ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP della quota di competenza. In merito il comma 7-quinquies del citato art. 60 dispone che



*“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, [TUIR], a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta ... la deduzione della quota di ammortamento di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7, [D.Lgs. n. 446/97] è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico”.*

L'Agenzia delle Entrate nel corso dell'incontro di inizio anno, ha ribadito che in caso di mancata imputazione a Conto economico della quota di ammortamento 2020, **la deducibilità fiscale è confermata**.

A tal fine va effettuata una **variazione in diminuzione**:

- nel mod. REDDITI 2021 utilizzando il **nuovo codice "81"**, da riportare a **rigo RF55**;
- nel mod IRAP 2021 riportando il **nuovo codice "15" a rigo IQ37 / IP43 / IC57**.

Al termine dell'ammortamento civilistico sarà necessario operare una variazione in aumento corrispondente alla quota civilistica già dedotta fiscalmente nell'anno di sospensione.



Per valutare la convenienza a sospendere l'ammortamento 2020, va tenuto conto che negli esercizi successivi alla sospensione, nel caso in cui, per effetto dell'estensione della vita utile la quota di ammortamento risulta diminuita, ai fini fiscali la stessa è deducibile nei limiti di quanto imputato a Conto economico.

FISCALITÀ DIFFERITA

Il disallineamento tra il valore civilistico e fiscale del bene richiede lo **stanziamento delle imposte differite**, in misura pari alle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento non stanziata in bilancio e dedotta, che sarà recuperata negli esercizi successivi.

Così, ad esempio, qualora la quota di ammortamento sospesa sia pari a € 10.000, le imposte differite da stanziare (considerando l'aliquota IRES 24% e l'aliquota IRAP 3,9%) risultano pari a € 2.790 (10.000 x 27,9%).

La scrittura contabile di rilevazione della fiscalità differita è la seguente.

<i>Imposte differite (20.c)</i>	<i>a Fondo imposte differite (B.2)</i>	2.790,00
---------------------------------	--	----------

Relativamente al momento di stanziamento della fiscalità differita, il CNDCEC nel citato Documento di ricerca 17.3.2021 ha evidenziato che lo stesso deve avvenire in sede di predisposizione del bilancio, mentre la **destinazione della riserva indisponibile deve intervenire in sede di approvazione** dello stesso.

Va evidenziato che in presenza di una perdita fiscale 2020 va valutato lo stanziamento delle imposte anticipate. Queste ultime "bilanciano" l'effetto negativo della rilevazione della fiscalità differita collegata alla sospensione degli ammortamenti.



Lo stanziamento della fiscalità differita, come evidenziato da Assonime nella citata Circolare n. 2, **influisce sull'ammontare della riserva da vincolare**.

In tal caso, infatti, va assoggettato al **vincolo un importo pari alla quota di ammortamento sospesa, al netto delle corrispondenti imposte differite**. Nell'esempio sopra riportato, la riserva va vincolata per € 7.210 (10.000 - 2.790).

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI E RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

Secondo quanto sostenuto dall'OIC nel citato Documento interpretativo n. 9, la sospensione degli ammortamenti **non influisce** sulla possibilità, da parte del soggetto interessato, di avvalersi della rivalutazione dei beni d'impresa ex art. 110, DL n. 104/2020.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI E MAXI / IPER AMMORTAMENTO

Per i beni in relazione ai quali spetta il maxi / iper ammortamento si ritiene che, a prescindere dalla sospensione dell'ammortamento 2020, la quota di maggiorazione deducibile rimanga invariata, ossia corrisponda a quella prevista nell'originario piano di ammortamento.

Infatti, il relativo ammontare va determinato sulla base di coefficienti ex DM 31.12.88, a prescindere dal coefficiente di ammortamento utilizzato ai fini civilistici e va usufruita tramite una variazione in diminuzione nel mod. REDDITI.

ESEMPLIFICAZIONI

Esempio 8



La Stella & Luna srl ha acquistato nel 2018 un bene per € 30.000, la cui vita utile è pari a 10 anni.

La società si avvale della sospensione del 100% dell'ammortamento 2020.

Potendo estendere di un anno la vita utile residua, il piano di ammortamento rideterminato risulta il seguente.

Anno	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato			Amm.to dedotto	Variazioni fiscali
	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto		
2018	3.000	3.000	27.000	3.000	3.000	27.000	3.000	---
2019	3.000	6.000	24.000	3.000	6.000	24.000	3.000	---
2020	3.000	9.000	21.000	---	6.000	24.000	3.000	- 3.000
2021	3.000	12.000	18.000	3.000	9.000	21.000	3.000	---
2022	3.000	15.000	15.000	3.000	12.000	18.000	3.000	---
2023	3.000	18.000	12.000	3.000	15.000	15.000	3.000	---
2024	3.000	21.000	9.000	3.000	18.000	12.000	3.000	---
2025	3.000	24.000	6.000	3.000	21.000	9.000	3.000	---
2026	3.000	27.000	3.000	3.000	24.000	6.000	3.000	---
2027	3.000	30.000	---	3.000	27.000	3.000	3.000	---
2028	---	---	---	3.000	30.000	---	---	+ 3.000
Totale	30.000			30.000			30.000	

Il valore netto residuo al 31.12.2020 del piano di ammortamento rideterminato rimane pari a € 24.000, ossia corrispondente al valore al 31.12.2019.

A fronte dell'allungamento della vita utile (residui 8 anni), l'ammortamento dei successivi esercizi risulta pari a € 3.000.

In relazione a tale sospensione la società deve stanziare la fiscalità differita, pari a € 837 (3.000 x 27,9%).

14.5.2021

<i>Imposte differite (20.c)</i>	<i>a Fondo imposte differite (B.2)</i>	837,00
---------------------------------	--	--------

La società chiude il 2020 con una perdita pari a € 13.000. La riserva indisponibile, pari a € 2.163 (3.000 - 837), viene costituita attingendo dalla riserva straordinaria disponibile presente in bilancio, pari a € 26.000.

<u>Riserva straordinaria (A.VI)</u>	a	<u>Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)</u>	2.163,00
-------------------------------------	---	---	----------

Le imposte differite saranno “riassorbite” nel 2028, ossia al termine del periodo di ammortamento civilistico, la cui quota non è deducibile.

Il rigo RF55 del mod REDDITI 2021 SC va compilato come segue.

RF55	Altre variazioni in diminuzione	81	2	3.000,00	3	4	5	6	7																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		7	8	,00	9	10	11	12	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		13	14	,00	15	16	17	18	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		19	20	,00	21	22	23	24	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		25	26	,00	27	28	29	30	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		31	32	,00	33	34	35	36	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		37	38	,00	39	40	41	42	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		43	44	,00	45	46	47	48	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
		49	50	,00	51	52	53	54	,00																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
										55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	525	526	527	528	529	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539	540	541	542	543	544	545	546	547	548	549	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569	570	571	572	573	574	575	576	577	578	579	580	581	582	583	584	585	586	587	588	589	590	591	592	593	594	595	596	597	598	599	600	601	602	603	604	605	606	607	608	609	610	611	612	613	614	615	616	617	618	619	620	621	622	623	624	625	626	627	628	629	630	631	632	633	634	635	636	637	638	639	640	641	642	643	644	645	646	647	648	649	650	651	652	653	654	655	656	657	658	659	660	661	662	663	664	665	666	667	668	669	670	671	672	673	674	675	676	677	678	679	680	681	682	683	684	685	686	687	688	689	690	691	692	693	694	695	696	697	698	699	700	701	702	703	704	705	706	707	708	709	710	711	712	713	714	715	716	717	718	719	720	721	722	723	724	725	726	727	728	729	730	731	732	733	734	735	736	737	738	739	740	741	742	743	744	745	746	747	748	749	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	760	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	771	772	773	774	775	776	777	778	779	780	781	782	783	784	785	786	787	788	789	790	791	792	793	794	795	796	797	798	799	800	801	802	803	804	805	806	807	808	809	810	811	812	813	814	815	816	817	818	819	820	821	822	823	824	825	826	827	828	829	830	831	832	833	834	835	836	837	838	839	840	841	842	843	844	845	846	847	848	849	850	851	852	853	854	855	856	857	858	859	860	861	862	863	864	865	866	867	868	869	870	871	872	873	874	875	876	877	878	879	880	881	882	883	884	885	886	887	888	889	890	891	892	893	894	895	896	897	898	899	900	901	902	903	904	905	906	907	908	909	910	911	912	913	914	915	916	917	918	919	920	921	922	923	924	925	926	927	928	929	930	931	932	933	934	935	936	937	938	939	940	941	942	943	944	945	946	947	948	949	950	951	952	953	954	955	956	957	958	959	960	961	962	963	964	965	966	967	968	969	970	971	972	973	974	975	976	977	978	979	980	981	982	983	984	985	986	987	988	989	990	991	992	993	994	995	996	997	998	999	1000	1001	1002	1003	1004	1005	1006	1007	1008	1009	1010	1011	1012	1013	1014	1015	1016	1017	1018	1019	1020	1021	1022	1023	1024	1025	1026	1027	1028	1029	1030	1031	1032	1033	1034	1035	1036	1037	1038	1039	1040	1041	1042	1043	1044	1045	1046	1047	1048	1049	1050	1051	1052	1053	1054	1055	1056	1057	1058	1059	1060	1061	1062	1063	1064	1065	1066	1067	1068	1069	1070	1071	1072	1073	1074	1075	1076	1077	1078	1079	1080	1081	1082	1083	1084	1085	1086	1087	1088	1089	1090	1091	1092	1093	1094	1095	1096	1097	1098	1099	1100	1101	1102	1103	1104	1105	1106	1107	1108	1109	1110	1111	1112	1113	1114	1115	1116	1117	1118	1119	1120	1121	1122	1123	1124	1125	1126	1127	1128	1129	1130	1131	1132	1133	1134	1135	1136	1137	1138	1139	1140	1141	1142	1143	1144	1145	1146	1147	1148	1149	1150	1151	1152	1153	1154	1155	1156	1157	1158	1159	1160	1161	1162	1163	1164	1165	1166	1167	1168	1169	1170	1171	1172	1173	1174	1175	1176	1177	1178	1179	1180	1181	1182	1183	1184	1185	1186	1187	1188	1189	1190	1191	1192	1193	1194	1195	1196	1197	1198	1199	1200	1201	1202	1203	1204	1205	1206	1207	1208	1209	1210	1211	1212	1213	1214	1215	1216	1217	1218	1219	1220	1221	1222	1223	1224	1225	1226	1227	1228	1229	1230	1231	1232	1233	1234	1235	1236	1237	1238	1239	1240	1241	1242	1243	1244	1245	1246	1247	1248	1249	1250	1251	1252	1253	1254	1255	1256	1257	1258	1259	1260	1261	1262	1263	1264	1265	1266	1267	1268	1269	1270	1271	1272	1273	1274	1275	1276	1277	1278	1279	1280	1281	1282	1283	1284	1285	1286	1287	1288	1289	1290	1291	1292	1293	1294	1295	1296	1297	1298	1299	1300	1301	1302	1303	1304	1305	1306	1307	1308	1309	1310	1311	1312	1313	1314	1315	1316	1317	1318	1319	1320	1321	1322	1323	1324	1325	1326	1327	1328	1329	1330	1331	1332	1333	1334	1335	1336	1337	1338	1339	1340	1341	1342	1343	1344	1345	1346	1347	1348	1349	1350	1351	1352	1353	1354	1355	1356	1357	1358	1359	1360	1361	1362	1363	1364	1365	1366	1367	1368	1369	1370	1371	1372	1373	1374	1375	1376	1377	1378	1379	1380	1381	1382	1383	1384	1385	1386	1387	1388	1389	1390	1391	1392	1393	1394	1395	1396	1397	1398	1399	1400	1401	1402	1403	1404	1405	1406	1407	1408	1409	1410	1411	1412	1413	1414	1415	1416	1417	1418	1419	1420	1421	1422	1423	1424	1425	1426	1427	1428	1429	1430	1431	1432	1433	1434	1435	1436	1437	1438	1439	1440	1441	1442	1443	1444	1445	1446	1447	1448	1449	1450	1451	1452	1453	1454	1455	1456	1457	1458	1459	1460	1461	1462	1463	1464	1465	1466	1467	1468	1469	1470	1471	1472	1473	1474

RIPRODUZIONE VIETATA

Il rigo IC57 del mod. IRAP 2021 va così compilato.

	15	2	3.000,00	3	4	5	6	
IC57 Altre variazioni in diminuzione	7	8	,00	9	10	,00	11	12
	13	14	,00	15	16	,00	17	18
	19	20	,00	21	22	,00	23	24
	25	26	,00	27	28	,00	29	30
			,00			,00		
								21
								,00

Esempio 9



La Valli & Laghi srl ha acquistato nel 2018 un bene per € 30.000, la cui vita utile è pari a 10 anni.

La società si avvale della sospensione dell'80% dell'ammortamento 2020.

Potendo estendere di un anno la vita utile residua, il piano di ammortamento rideterminato risulta il seguente.

Anno	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato			Amm.to dedotto	Variazioni fiscali
	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto	Amm.to	Fondo amm.to	Valore netto		
2018	3.000	3.000	27.000	3.000	3.000	27.000	3.000	---
2019	3.000	6.000	24.000	3.000	6.000	24.000	3.000	---
2020	3.000	9.000	21.000	600	6.600	23.400	3.000	- 2.400
2021	3.000	12.000	18.000	2.925	9.525	20.475	2.925	---
2022	3.000	15.000	15.000	2.925	12.450	17.550	2.925	---
2023	3.000	18.000	12.000	2.925	15.375	14.625	2.925	---
2024	3.000	21.000	9.000	2.925	18.300	11.700	2.925	---
2025	3.000	24.000	6.000	2.925	21.225	8.775	2.925	---
2026	3.000	27.000	3.000	2.925	24.150	5.850	2.925	---
2027	3.000	30.000	---	2.925	27.075	2.925	2.925	---
2028	---	---	---	2.925	30.000	---	525	+ 2.400
Totale	30.000			30.000			30.000	

Il valore netto residuo al 31.12.2020 del piano di ammortamento rideterminato risulta pari a € 23.400.

A fronte dell'allungamento della vita utile (residui 8 anni), l'ammortamento dei successivi esercizi risulta pari a € 2.925 (23.400 / 8).

In relazione a tale sospensione la società deve stanziare la fiscalità differita, pari a € 669,60 (2.400 x 27,9%).

14.5.2021

Imposte differite (20.c)

a Fondo imposte differite (B.2)

669.60

La società chiude il 2020 con una perdita pari a € 18.000. La riserva indisponibile, pari a € 1.730,40 (2.400 - 669,60) viene costituita attingendo dalla riserva straordinaria disponibile presente in bilancio, pari a € 20.000.

Riserva straordinaria (A.VI)

a *Riserva ex DL n. 104/2020 (A.VI)*

1.730.40

Le imposte differite saranno “riassorbite” nel 2028, ossia al termine del periodo di ammortamento civilistico, la cui quota non è deducibile.

A rigo RF55 del mod. REDDITI 2021 SC e a rigo IC57 del mod. IRAP 2021 vanno effettuare le variazioni in diminuzione per un importo di € 2.400 utilizzando, rispettivamente, il codice "81" e "15".