

SETTORE

REDDITO D'IMPRESA

**DEDUCIBILITÀ AMMORTAMENTI 2020 SOSPESI:
UN OBBLIGO O UNA FACOLTÀ?**

RIFERIMENTI

- Art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, DL n. 104/2020
- Norma comportamento AIDC n. 212
- Informativa SEAC 3.5.2021, n. 136

IN SINTESI

L'utilizzo, da parte delle imprese, della possibilità prevista dal c.d. "Decreto Agosto" di sospendere, in tutto o in parte, l'ammortamento civilistico 2020 ha riflessi dal punto di vista fiscale.

In considerazione dell'espressione utilizzata dal Legislatore (la deducibilità dell'ammortamento sospeso "è ammessa"), è sorta la questione se la stessa costituisca un obbligo ovvero una facoltà.

Secondo quanto recentemente sostenuto dall'AIDC la deducibilità rappresenta una facoltà posto che la ratio della disposizione va individuata nella volontà del Legislatore di non "appesantire", in caso di scelta per la sospensione dell'ammortamento, il carico fiscale relativo al 2020, al fine di tenere conto degli effetti causati dall'emergenza COVID-19.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

In considerazione dell'emergenza COVID-19, l'art. 60, comma 7-bis, DL n. 104/2020, c.d. "Decreto Agosto", ha previsto la possibilità, in deroga a quanto stabilito dall'art. 2426, C.c. di sospendere, in tutto o in parte, l'ammortamento nel bilancio 2020. Tale disposizione è applicabile dalle società che redigono il bilancio secondo le norme del Codice civile e dei Principi contabili nazionali, dagli intermediari non IFRS che redigono il bilancio ai sensi del D.Lgs. n. 136/2015 e dalle imprese di assicurazione.

A fronte della predetta 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 (Informativa SEAC [3.5.2021, n. 136](#)).

Merita evidenziare che dalla previsione in esame dovrebbero risultare escluse 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 alla quota di ammortamento sospesa, per la deducibilità dal reddito d'impresa a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

Con riferimento all'effetto fiscale della sospensione "civilistica" dell'ammortamento 2020 il comma 7-quinquies dell'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**".*

In merito alla deducibilità dell'ammortamento sospeso, "ammessa" a prescindere dall'imputazione a Conto economico in deroga alle regole ordinarie, è sorta la questione, recentemente affrontata dall'AIDC nella Norma di comportamento n. 212, se la stessa rappresenti un obbligo ovvero una facoltà.

EFFETTO FISCALE DELLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2020

Relativamente all'obbligo ovvero alla facoltà di dedurre la quota di ammortamento sospesa, l'Assonime, nella Circolare 11.2.2021, n. 2, ha evidenziato la sussistenza di 2 diverse tesi.

Prima tesi	La deducibilità rappresenta una facoltà , analogamente a quanto previsto ai fini civilistici con riguardo alla sospensione dell'ammortamento. Pertanto, qualora l'impresa scelga di non dedurre la quota sospesa, la stessa va dedotta negli esercizi successivi (con prolungamento, nella generalità dei casi, del piano di ammortamento di un anno).
Seconda tesi	<p>Il regime fiscale non è opzionale con la conseguenza che la quota civilistica sospesa deve essere comunque dedotta ai fini delle imposte dirette / IRAP.</p> <p>Il citato comma 7-quinquies dispone infatti che la deduzione "è ammessa", utilizzando una formulazione analoga a quella contenuta in altre previsioni normative che, di fatto, impongono uno specifico "comportamento" (tra cui l'art. 102, comma 2, TUIR in base al quale la deducibilità delle quote di ammortamento è "ammessa" in misura non superiore a quella derivante dall'applicazione dei coefficienti ex DM 31.12.88 e l'art. 103, comma 3-bis, TUIR contenente un'analoga previsione relativamente alla deduzione extracontabile dell'ammortamento dei marchi / brevetti).</p> <p>Dalla deducibilità (obbligatoria) della quota sospesa deriva il disallineamento tra il valore civile e il valore fiscale del bene, con la necessità di stanziare in bilancio le imposte differite, ossia le imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non stanziata che dovrà essere ripresa a tassazione, tramite una variazione in aumento nel mod. REDDITI / IRAP, al momento della relativa contabilizzazione a Conto economico.</p>



Come evidenziato dalla stessa Assonime, l'Agenzia delle Entrate nel corso del consueto incontro di inizio anno *“sembra abbia aderito a questa seconda tesi”* affermando che in caso di mancata imputazione a Conto economico della quota di ammortamento 2020 **la deducibilità fiscale è confermata**.

Ora l'AIDC, nella citata Norma di comportamento n. 212, sostiene che la **deducibilità** ai fini delle imposte dirette / IRAP della quota di ammortamento sospesa, da operare tramite una variazione in diminuzione nel mod. REDDITI / IRAP 2021, **costituisce una facoltà e non un obbligo** posto che:

- il comma 7-quinquies fa riferimento all'“ammissibilità” della deduzione della quota sospesa e non al relativo obbligo, coerentemente con la ratio generale della disposizione che la stessa Associazione



*“ritiene vada individuata nella volontà del Legislatore di **non appesantire**, in caso di esercizio della facoltà di deroga ..., il carico fiscale relativo all'esercizio 2020 al fine di tenere conto degli effetti causati dalla situazione emergenziale”.*

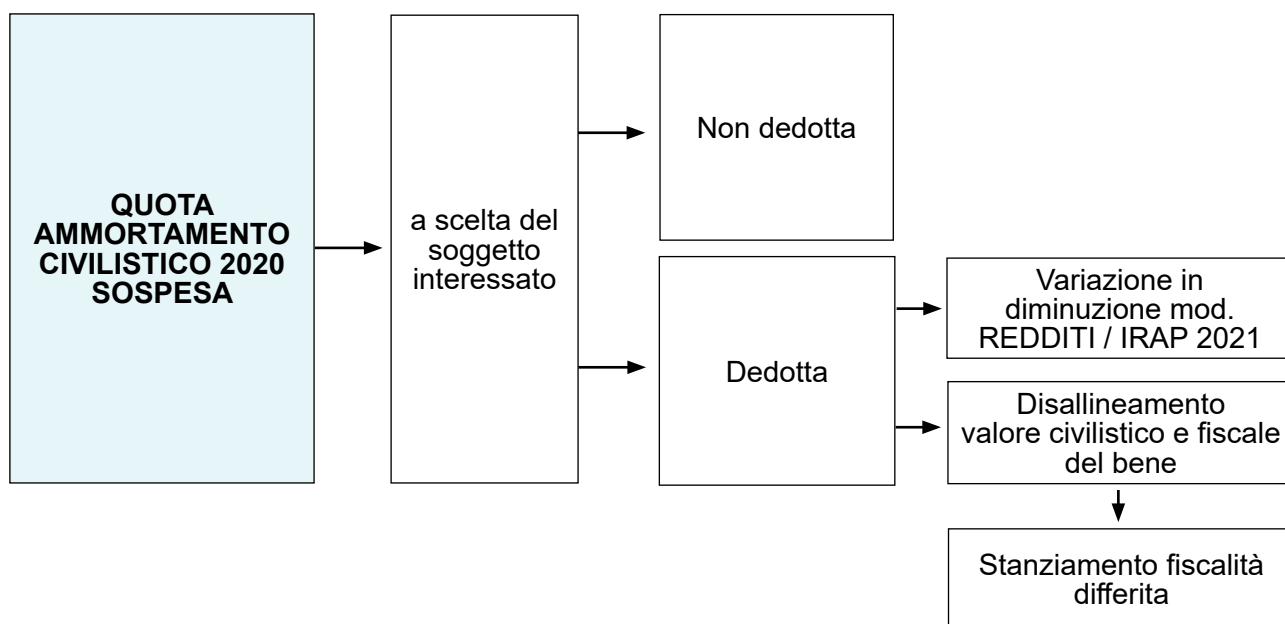
In tale contesto, infatti, il concetto di “ammissibilità” assume una connotazione diversa rispetto al medesimo concetto contenuto nel citato comma 2 dell'art. 102; quest'ultimo infatti *“delinea un concetto di ammissibilità dell'ammortamento dei beni nel senso di importo massimo deducibile in ciascun esercizio, da rapportarsi a un limite generale che la norma fiscale indica nei coefficienti”* di cui al DM 31.12.88;

- in linea generale le disposizioni in materia di ammortamento non stabiliscono alcun limite minimo il cui mancato rispetto comporti l'indeducibilità dell'ammortamento;
- l'OIC nel Documento interpretativo n. 9 afferma che *“l'applicazione della deroga **può generare fiscalità differita**”, riconoscendo di fatto la necessità di stanziare la fiscalità differita soltanto qualora gli ammortamenti sospesi siano dedotti. Alla luce di ciò*



“laddove l'impresa ... decida di avvalersi della deroga di cui al comma 7-bis ... ha quindi la facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre tali ammortamenti in sede di dichiarazione dei redditi ... In altri termini, dunque, la previsione di cui al comma 7-quinquies ... deve essere considerata come una facoltà e non un obbligo”.

La disposizione di cui al citato comma 7-quinquies è stata introdotta al fine di consentire comunque la deducibilità degli ammortamenti “civilistici” sospesi, che diversamente sarebbero risultati indeducibili in assenza della previa imputazione degli stessi a Conto economico.



Va infine evidenziato che l'AIDC, nella Norma di comportamento n. 212 in esame, ha altresì precisato che:

- ad eccezione del riconoscimento della facoltà di dedurre gli ammortamenti sospesi ancorché non imputati a Conto economico, restano ferme le altre condizioni richieste ai fini della deducibilità con la conseguenza che, ad esempio, deve essere rispettato il limite massimo collegato all'applicazione dei coefficienti di cui al citato DM 31.12.88, ***“come pure la coerenza rispetto al piano di ammortamento in corso, fatte salve variazioni adeguatamente motivate”***;
- il riferimento contenuto nel citato comma 7-quinquies esclusivamente agli artt. 102, 102-bis e 103, TUIR *“sembra non consentire”* la deducibilità degli ammortamenti di cui agli artt. 104 (per i beni gratuitamente devolvibili) e 108 (per le spese relative a più esercizi), TUIR qualora non stanziati a Conto economico.

Con riguardo agli ammortamenti ex art. 104 l'Assonime, nella citata Circolare n. 2, aveva diversamente ritenuto che gli stessi possano essere dedotti ancorché sospesi civilisticamente.

Da ultimo, con riferimento ai soggetti interessati alla sospensione degli ammortamenti, l'AIDC:

- sostiene che la sospensione **è applicabile anche dai soggetti IRPEF in contabilità ordinaria** in quanto, ancorché gli stessi non siano tenuti al rispetto dei Principi contabili, il citato comma 7-quinquies rinvia ai fini della deducibilità IRAP dell'ammortamento sospeso all'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97 applicabile alle società di persone / ditte individuali;
- conferma quanto sostenuto dall'OIC nel citato Documento interpretativo n. 9 che riconosce l'utilizzo di tale possibilità alle **micro-imprese**, che dovranno esporre in calce al bilancio (Stato patrimoniale) le informazioni richieste dalla norma in merito alla previsione in esame.

■