

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI
2020 E 2021Aggiornata
al 15.3.2022

Sostituisce la Scheda del 16.4.2021

A seguito dell'emergenza COVID-19 è consentito, **in deroga alle disposizioni del Codice civile** (art. 2426, comma 1, n. 2, C.c.) di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali. La disposizione, inizialmente prevista per il 2020 (esercizio in corso al 15.8.2020), è stata estesa **anche per il 2021** da parte del DL 228/2021 il quale ha aggiunto al comma 7-bis il seguente ultimo periodo:

In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2, l'applicazione delle disposizioni del presente comma è estesa all'esercizio successivo a quello di cui al primo periodo.

Art. 60, comma 7-bis,
DL 104/2020

La possibilità di sospensione nel 2021 prescinde dal comportamento tenuto per il 2020.

SOSPENSIONE DELL'AMMORTAMENTO

La **sospensione dell'ammortamento è facoltativa** e può essere **totale o parziale**.

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.

Qualora l'impresa avesse sospeso l'intera quota di ammortamento 2020, tale quota sarebbe stata imputata nel 2021 e allo stesso modo sarebbero state "spostate" le quote successive, allungando pertanto la stima della vita utile del bene. Con l'estensione al 2021 lo "spostamento" è ulteriormente differito, fermo restando la verifica sulla vita utile del bene.

Art. 60, comma 7-ter,
DL 104/2020

Ai **fini fiscali**, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter [la quota oggetto di sospensione] è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti dagli articoli 102, 102-bis e 103 TUIR. Considerato che in tale ipotesi l'ammortamento viene in tutto o in parte sospeso e dunque non è imputato a Conto Economico, **la deduzione avviene mediante una variazione in diminuzione** in dichiarazione dei redditi e in relazione alle differenze temporanee generate vanno rilevate le imposte differite.

È infine previsto **l'obbligo di vincolare una riserva indisponibile di utili** per ammontare corrispondente al totale dell'ammortamento sospeso, al netto delle imposte differite.

SOGGETTI INTERESSATI

Interessati alla sospensione sono i **soggetti OIC**, ossia le società di capitali, incluse le micro imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali.

Si ritiene che anche le società di persone e le ditte individuali possano avvalersi della disposizione. Nel modello REDDITI (incluso quello delle PF ed SP) è istituito il **codice 81** da indicare a **rigo RF55** tra le altre variazioni in diminuzione e nel mod. IRAP il **codice 15** tra le altre variazioni in diminuzione. La sospensione non si applica alle imprese in contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni, soggetti che non sarebbero comunque interessati.

NOTA INTEGRATIVA

La **nota integrativa** dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Art. 60, comma
7-quater, DL 104/2020

Nella Nota Integrativa va indicato su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti, le ragioni della deroga e l'impatto in termini economici e patrimoniali.

INDICAZIONI DOCUMENTO OIC I9

Nel **documento interpretativo I9** (aprile 2021), l'OIC ha precisato che:

1. la norma si applica all'ammortamento dei beni **materiali e immateriali** e si ritiene anche all'avviamento mentre non è possibile per i costi pluriennali;
2. è possibile applicare la sospensione **a singoli beni, a gruppi di immobilizzazioni o all'intera voce di bilancio** nonché **ai beni acquistati nel 2020 o nel 2021**;
3. la **prima parte della norma** stabilisce le modalità di deroga per l'anno della sospensione;

OIC I9, § 4-11

4. la **seconda parte della norma** stabilisce le modalità tecniche su **come riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi**. Su tale punto l'OIC specifica che la quota sospesa e imputata all'esercizio successivo con prolungamento del piano di ammortamento originario di 1 anno *muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata un'estensione di un anno della sua vita utile residua*;
5. nel caso in cui, a causa di vincoli contrattuali o tecnici, non sia possibile estendere la vita utile di 1 anno, l'ammortamento degli esercizi successivi è incrementato in modo da ripartire l'ammortamento sospeso lungo la residua vita utile.
6. per le micro imprese l'informativa sulla deroga è fornita in calce allo Stato Patrimoniale.

OIC I9, § 4-11

ESEMPLIFICAZIONI

Con riferimento ad un bene del costo di € 5.000 il cui ammortamento è iniziato nel 2018 con coefficiente del 20% sia contabile, sia fiscale (ridotta a metà nel primo esercizio), si riporta il piano di ammortamento originario e, analizzando 3 casi, il piano di ammortamento aggiornato alla luce degli esempi allegati al documento OIC I9:

CASO 1: Sospensione del **100%** dell'ammortamento **sia nel 2020, sia nel 2021**. All'1.1.2022, considerando la sospensione per 2 anni del 100% dell'ammortamento si ridetermina il piano d'ammortamento valutando di allungare la vita utile del bene di 2 anni. L'ammortamento si conclude a giugno 2025. La quota d'ammortamento per il 2022 è pari a € 1.000, ossia pari a valore residuo da ammortizzare (€ 3.500) diviso la vita utile residua (3 anni e 6 mesi). Si opta per la deduzione fiscale degli ammortamenti sospesi e quindi, a fronte delle differenze temporanee per complessivi € 2.000, si rilevano le imposte differite che saranno riassorbite nel 2023, 2024 e 2025.

CASO 2: Sospensione del **50%** dell'ammortamento **sia nel 2020, sia nel 2021**. All'1.1.2022, considerando la sospensione per 2 anni del 50% dell'ammortamento si ridetermina il piano d'ammortamento valutando di allungare la vita utile del bene di 1 anno. L'ammortamento si conclude a giugno 2024. La quota d'ammortamento per il 2022 è pari a € 1.000, ossia pari a valore da ammortizzare (€ 2.500) diviso la vita utile residua (2 anni e 6 mesi). Si opta per non dedurre gli ammortamenti sospesi e quindi non emergono differenze temporanee.

CASO 3: Sospensione del **100%** dell'ammortamento **solo nel 2021** (non è stata effettuata la sospensione nel 2020). All'1.1.2022, considerando la sospensione per 1 anno (2021) del 100% dell'ammortamento si ridetermina il piano d'ammortamento valutando di allungare la vita utile del bene di 1 anno. L'ammortamento si conclude a giugno 2024. La quota d'ammortamento per il 2022 è pari a € 1.000, ossia pari a valore da ammortizzare (€ 2.500) diviso la vita utile residua (2 anni e 6 mesi). Si opta per la deduzione fiscale extracontabile dell'ammortamento sospeso e quindi si rilevano le imposte differite che saranno riassorbite nel 2023 e nel 2024.

Esercizio	Amm.to piano originale	CASO 1 sospensione 100%			CASO 2 sospensione 50%			CASO 3 sospensione 100% solo nel 2021		
		Amm.to contab.	Amm.to dedotto	Var. fiscali	Amm.to contab.	Amm.to dedotto	Var. fiscali	Amm.to contab.	Amm.to dedotto	Var. fiscali
2018	500	500	500	0	500	500	0	500	500	0
2019	1.000	1.000	1.000	0	1.000	1.000	0	1.000	1.000	0
2020	1.000	0	1.000	-1.000	500	500	0	1.000	1.000	0
2021	1.000	0	1.000	-1.000	500	500	0	0	1.000	-1.000
2022	1.000	1.000	1.000	0	1.000	1.000	0	1.000	1.000	0
2023	500	1.000	500	+500	1.000	1.000	0	1.000	500	+500
2024		1.000	0	+1.000	500	500	0	500	0	+500
2025		500	0	+500	-	-	-	-	-	-
Totale		5.000	5.000	0	5.000	5.000	0	5.000	5.000	0

Come sopra accennato, **per gli anni della sospensione** dell'ammortamento non viene meno la deduzione fiscale della quota, nei limiti previsti dal TUIR. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la **deduzione fiscale dell'ammortamento sospeso è facoltativa**.

Risposta Interpello
Agenzia Entrate
17.9.2021, n. 607

MAGGIORAZIONI PER SUPER AMMORTAMENTO E IPER AMMORTAMENTO

In base alle norme e ai chiarimenti dell'Agenzia Entrate, la quota di maggiorazione deducibile sarà la medesima prevista nell'originario piano d'ammortamento, a nulla rilevando gli effetti della sospensione sulle quote imputate a Conto economico a dedotte dal 2020 in poi.

Circolare Agenzia
Entrate 26.5.2016,
n. 23/E