

Il chiarimento del Fisco in merito alla sospensione consentita anche per i bilanci 2021

Deduzioni al test della proroga

Conta la quota pari all'ammortamento imputato di fatto

Pagina a cura
di SANDRO CERATO

Per le società che possono avvalersi della sospensione degli ammortamenti anche nel bilancio 2021, la quota fiscalmente deducibile è pari all'ammortamento effettivamente imputato nei bilanci degli esercizi precedenti. È quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, che ha confermato come non si debba aver riguardo necessariamente alla misura massima fiscalmente ammessa in deduzione, bensì alla quota di ammortamento iscritta in base alla valutazione civilistica. Come indicato nella risposta a interpello n. 607/2021 dell'Agenzia delle entrate, la deduzione fiscale (tramite variazione in diminuzione) della quota di ammortamento non transitata nel conto economico non è obbligatoria, in quanto la locuzione «è ammessa», contenuta nell'articolo 60, co. 7-quinquies, del decreto n. 104/2020, deve essere intesa come possibilità di avvalersi della deduzione delle quote di ammortamento sospese, e non come obbligo. Nella legge di bilancio 2022, è stata prevista la possibilità anche nel bilancio dell'esercizio 2021 di sospendere gli ammortamenti, ma solamente per le società che nel 2020 non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali. È quanto affermato dal comma 711 dell'articolo 1 della legge n. 234/2021 che, tenendo conto dell'onda lunga degli effetti economici derivanti dalla pandemia Covid-19, consente di «alleggerire» anche il bilancio dell'esercizio che si chiude il 31 dicembre 2021, e che sarà approvato nei prossimi mesi dalle assemblee dei soci. La disposizio-

ne trova la sua giustificazione nell'articolo 60 del decreto n. 104/2020 (nella versione derivante dalla legge di conversione n. 126/2020) che consente al legislatore di riproporre la sospensione degli ammortamenti anche negli esercizi successivi al 2020.

Il citato articolo 60 della legge n. 126/2020 contiene una deroga all'obbligo di imputazione nel conto economico delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo. Dal punto di vista oggettivo, quindi, la possibilità di non effettuare fino al 100% della quota di ammortamento riguarda tutte le immobilizzazioni materiali e quelle immateriali, precisando che possono avvalersi di tale deroga tutte le imprese, con la sola esclusione dei soggetti che adottano i principi contabili internazionali. Pertanto, possono fruire di tale opportunità tutte le società di capitali che redigono il bilancio seguendo gli schemi del codice civile. Nel documento Oic n. 9 sono stati affrontati gli aspetti civilistici della questione, e in primo luogo i criteri per individuare quali immobilizzazioni materiali e immateriali che possono essere interessate dalla deroga. Secondo l'Oic la norma può riguardare indifferentemente un singolo cespite (materiale o immateriale), un gruppo di immobilizzazioni (materiali o immateriali) o l'intera voce di bilancio. L'articolo 60, comma 7-bis, della legge n. 126/2020 richiede alla società che intenda avvalersi della deroga di dar conto delle ragioni che hanno indotto a tale scelta. Il documento in cui indicare le ragioni della scelta è la nota integrativa.

La società che si avvale della

deroga, secondo l'articolo 60, comma 7-quater, della legge n. 126/2020 prevede che «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». La quota di ammortamento non effettuata nell'esercizio 2020 è imputata nel conto economico relativo all'esercizio successivo, e così via anche per le quote di ammortamento dei predetti esercizi successivi. Ciò comporta che la vita utile del bene viene prolungata di un anno. La prevista possibilità di sospensione anche per l'esercizio 2021 comporta l'ulteriore modifica della vita utile del bene, con allungamento di un altro anno del periodo di ammortamento.

Si tratta tuttavia di comprendere quale sia la portata applicativa dell'estensione prevista dalla legge di Bilancio 2021, poiché la possibilità è limitata alle società che hanno fatto integrale ricorso alla precedente sospensione.

Una prima chiave di lettura, molto restrittiva, confina la possibilità solo a quelle imprese che nel bilancio 2020 hanno sospeso interamente le quote di ammortamento di tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali. Tuttavia, tenendo conto della ratio della norma, si può invece pensare che la possibilità di «confermare» la sospensione delle quote riguardi solamente quei beni (materiali o immateriali) per i quali nel bilancio 2020 sia stata sospesa l'intera quota di ammortamento, e non anche quelli la cui quota sia stata iscritta solo in parte.

© Riproduzione riservata



La sospensione 2021

Condizioni	Società che hanno sospeso integralmente gli ammortamenti nel bilancio 2020
Vincoli	Apposita informativa in nota integrativa e apposizione del vincolo sulle riserve disponibili
Effetti fiscali	Deduzione facoltativa delle quote di ammortamento non imputate nel conto economico in base al piano di ammortamento
Quote super e iper ammortamento	La sospensione civilistica delle quote di ammortamento non determina alcun rinvio della deduzione di iper e super ammortamento

Nessun rinvio per le quote di iper e super

La sospensione degli ammortamenti civilistici non determina alcun rinvio della deduzione delle quote di iper e super ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza. Lo ha recentemente precisato l'Agenzia delle entrate, ricordando che la natura extracontabile delle quote di super e iper ammortamento le rende autonome rispetto al transito nel conto economico delle quote ammortamento contabile. Nonostante le disposizioni in materia di super e iper ammortamento non siano più operanti dal periodo d'imposta 2020, in quanto sostituite dal credito d'imposta, si poneva la questione di come gestire le quote relative ai periodi d'imposta 2020 e 2021 tenendo conto della possibilità di sospensione civilistica delle quote di ammortamento contabile. A differenza di quanto accade ora con il credito d'imposta, l'agevolazione colle-

gata al super e iper ammortamento ha natura extracontabile e si risolve con una variazione in diminuzione da eseguire nel quadro RF del modello Redditi (circ. n. 4E/2017).

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, tale circostanza comporta l'indipendenza delle variazioni in diminuzione rispetto a quanto accade in contabilità, con la conseguenza che a fronte della sospensione delle quote di ammortamento nel conto economico, l'impresa può dedurre per intero le quote extracontabili di super e iper ammortamento. La variazione in diminuzione della quota contabile dell'ammortamento sospeso non è obbligatoria, mentre quella di super e iper ammortamento non è sospesa e deve essere operata nel modello redditi del periodo d'imposta corrispondente.

— © Riproduzione riservata — ■