

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Sospensione ammortamenti e quantificazione degli importi deducibili***

di **Fabio Garrini**

Master di specializzazione

## **COSTRUIRE E GESTIRE IL RAPPORTO CON LE BANCHE AL TEMPO DEL COVID**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In sede di conversione del Decreto Agosto (si tratta della **L. 126/2020, che ha convertito il D.L. 104/2020**), è stata introdotta una previsione finalizzata a mitigare gli effetti economici sui **bilanci di esercizio 2020** (e potenzialmente anche dei successivi, posto che risulta **prorogabile tramite decreto ministeriale**), consentendo di **ridurre, sino ad azzerarle, le quote di ammortamento** dei beni strumentali.

Tale disposizione, che desta certamente più di qualche perplessità sotto il profilo strettamente civilistico, posto che viene concessa la possibilità di non stanziare in bilancio un costo che risulta essere di competenza dell'esercizio, viene accompagnata comunque dal **diritto alla deduzione di tale componente reddituale**.

In questa sede si intende ragionare circa quale sia **l'esatto importo di tale deduzione extracontabile**.

#### **La sospensione degli ammortamenti**

La disposizione in commento è contenuta nei **commi da 7-bis a 7-quinquies** dell'[articolo 60 D.L. 104/2020](#), nella **versione risultante a seguito della conversione**.

In particolare, il **comma 7-bis** consente di **non effettuare** fino al 100 per cento **dell'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in deroga al principio di sistematicità degli ammortamenti stabilito all'[articolo 2426, primo comma, numero 2\), cod. civ.](#)

Tale quota viene rinviata all'esercizio successivo, con la conseguenza che il piano di ammortamento viene **allungato di un anno**.

Per impedire che l'**utile figurativo** (o, sarebbe meglio dire, fittizio) che eventualmente viene a manifestarsi possa essere distribuito ai soci, il successivo [comma 7-ter](#) impone di **vincolare il corrispondente importo ad una riserva indisponibile**; tale riserva deve essere costituita prima di tutto con l'utile d'esercizio maturato e, in caso di **incapienza di questo** (situazione che si genera nel momento in cui la sospensione dell'ammortamento ha corretto una potenziale perdita di esercizio) il vincolo si attua per il tramite di una **riserva** (di utili ovvero di capitale); nel caso di incapienza di poste del netto il vincolo opera sugli **utili** che verranno conseguiti in **futuro**.

La norma nulla dice in merito a **riserve che dovessero formarsi per apporti dei soci** ma, vista la finalità della norma, in caso di indisponibilità di altre poste patrimoniali pare consigliabile operare il vincolo su tali somme.

Il [comma 7-quater](#) evidenzia le informazioni che devono essere rese nella nota integrativa al bilancio di esercizio 2020; posto che si tratta di una **sospensione in "lecita violazione"** dell'[articolo 2426, comma 1, n. 2, cod. civ.](#), la **giustificazione** altro non può essere che il riferimento alla disposizione in commento, in quanto non può esservi una giustificazione di derivazione contabile.

### La deduzione extracontabile

Come detto, malgrado la quota di ammortamento non venga stanziata a conto economico, il legislatore offre comunque la possibilità di computarne la **deduzione** in via extra contabile, ossia tramite una variazione diminutiva da far valere in sede dichiarativa, valevole tanto ai fini dell'imposta sul reddito, quanto ai fini Irap.

Letteralmente il **comma 7-quinquies** recita: *"Per i soggetti di cui al comma 7-bis, **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 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico**".*

Sul punto si **dibatte** se tale deduzione extracontabile:

- sia **pari alla quota che si sarebbe dovuto imputare a conto economico** nel limite massimo previsto dal **M. 31.12.1988**,
- oppure, nel caso in cui la **quota civilistica sia inferiore al limite fiscale**, sia pari alla **quota ammessa ai fini fiscali** (come l'Agenzia affermò in tema di calcolo del super ammortamento).

In altre parole, se la **quota civilistica (teorica) fosse 100** e quella **massima fiscale fosse 200**, la **deduzione extracontabile dovrebbe essere pari a 100 ovvero a 200?**

A parere di chi scrive la risposta dovrebbe essere la prima, posto che il [comma 7-quinques](#) ammette la **deduzione della quota di cui al comma 7-ter**, ossia la quota collegata all'accantonamento a riserva dell'utile formatosi per la sospensione dell'ammortamento.

Questa quota va accantonata facendo riferimento alla **quota di ammortamento che si sarebbe dovuta stanziare sulla base del piano di ammortamento** redatto in ossequio al **principio di sistematicità** ([articolo 2426, comma 1, n.2](#)).

Questo per dire che **la deduzione della quota massima di ammortamento è ammissibile sono sostenendo che quello sarebbe stato l'ammortamento stanziato in assenza della disposizione in commento**, comunque dovendo vincolare una corrispondenza con la quota di utili/riserve.

Riprendendo l'esempio proposto, **per dedurre 200 l'amministratore** deve sostenere che questa sarebbe stata la **quota corretta di ammortamento per il 2020**, comunque procedendo ad opera un **accantonamento a riserva per l'importo di 200**.

Se la società pratica ammortamenti in linea con il **massimo fiscalmente ammissibile**, il problema non si pone, in quanto vi è **allineamento tra dato civilistico e fiscale**.