

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sospensione ammortamenti: la deduzione 2021 non è vincolata alla scelta precedente

di **Fabio Garrini**



Il [comma 711](#) della Legge di bilancio 2022 (L. 234/2021) ha **prorogato di un ulteriore anno** la possibilità per le imprese di sospendere lo stanziamento a bilancio delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni (materiali ed immateriali), solo con riferimento ai soggetti che **hanno azzerato le quote di ammortamento dell'esercizio 2020** (scelta che lascia più di qualche perplessità).

A fronte di tale sospensione, la norma permette comunque di **dedurre in via extracontabile** le quote di ammortamento non imputate al conto economico, soluzione che comunque rimane una **facoltà**; pertanto, qualora nel 2020 si sia proceduto in un senso, nulla vieta che per il 2021 l'impresa possa anche scegliere una diversa soluzione.

La deduzione extracontabile

L'[articolo 60, comma 7-bis, D.L. 104/2020](#) ha consentito, in relazione all'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (quindi trattasi del bilancio 2020 per le imprese con esercizio solare), di **non effettuare** fino al 100 per cento **l'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in deroga al principio di sistematicità degli ammortamenti stabilito all'articolo 2426, comma 1, numero 2), cod. civ.. Tale quota viene rinviata all'esercizio successivo, con la conseguenza che il piano di ammortamento viene **allungato di un anno**.

Conseguentemente, il successivo [comma 7-ter](#) ha imposto 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, il vincolo deve avvenire 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 nei successivi esercizi.

Malgrado la quota di ammortamento non fosse stata stanziata a conto economico, in deroga al principio di previa imputazione di cui all'articolo 109, comma 4, Tuir, il [comma 7-quinquies](#) ha offerto 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.

Va detto che tale opportunità si è da subito prospettata indigesta per gli operatori che, decidendo di beneficiarne, si sarebbero trovati a gestire le complicazioni operative di un **disallineamento** tra valori civili e valori fiscali, in relazione ai cespiti per i quali gli ammortamenti venivano sospesi.

Peraltro, nella maggior parte dei casi, tale opzione non si dimostrava particolarmente utile, posto che le imprese che hanno scelto di sospendere o ridurre l'ammortamento spesso non presentavano risultati particolarmente elevati, quindi **non vi erano redditi imponibili da abbattere**: il descritto disallineamento si traduceva quindi in una **complicazione che non era giustificata da particolari benefici**.

Anzi, tale deduzione extracontabile poteva addirittura trasformarsi in un **danno**: se infatti la perdita Ires risulta **riportabile in deduzione nei successivi periodi d'imposta** (seppure con le limitazioni previste dall'articolo 84 Tuir), **tale possibilità non è prevista per l'Irap**. Con la conseguenza che tali importi deducibili si sarebbero persi, **riducendo il beneficio** teorico connesso a tale disposizione.

Il tema della deduzione extracontabile è stato oggetto di diffuso dubbio applicativo, posto che **l'Agenzia**, in una risposta fornita negli incontri con la stampa specializzata nel gennaio 2021, **sembrava propendere per l'obbligatorietà** di tale comportamento, pena la perdita del diritto di dedurre in futuro la corrispondente quota di ammortamento rinviato.

Fortunatamente la questione è stata risolta in maniera favorevole con la [risposta ad interpello n. 607 del 17.09.2021](#), attraverso la quale l'Amministrazione Finanziaria si è espressa chiaramente propendendo per la **libertà di scelta** del contribuente circa l'esercizio del diritto alla deduzione extracontabile.

Recentemente il [comma 711](#) ha sostituito l'ultimo periodo del richiamato [comma 7-bis](#) dell'**articolo 60 D.L. 104/2020**, che dispone quanto segue: *"In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-CoV-2, tale misura è estesa all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*.

Tale previsione va interpretata nel senso che potranno sospendere gli ammortamenti relativi all'esercizio successivo quello in corso al 15 agosto 2020 (ossia il 2021 per chi ha esercizio coincidente con l'anno solare) **solo le imprese che avevano provveduto ad azzerare gli**

ammortamenti 2020.

Nessun intervento è stato effettuato in relazione al [comma 7-quinquies](#), con la conseguenza che la deduzione extracontabile è esercitabile anche nel 2021, qualora il contribuente dovesse decidere di **sospendere l'imputazione a conto economico degli ammortamenti**; tale deduzione, per quanto detto in precedenza, deve considerarsi una **facoltà** per il contribuente.

Sul punto si deve considerare che, trattandosi di una deduzione facoltativa, il comportamento che il contribuente ha scelto in relazione al 2020 **non dovrebbe provocare alcun vincolo** sul comportamento da tenere per il **2021**, proprio perché si tratta esclusivamente di una opportunità che sta all'impresa valutare.

In altre parole, le imprese che, **avendo sospeso la quota di ammortamento 2020**, pur **deducendola** in via cautelativa rendendosi acquiescenti alla prima interpretazione ministeriale, ora procederanno a sospendere la quota 2021, **potranno evitare la corrispondente deduzione extracontabile**.