

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deduzione facoltativa degli ammortamenti sospesi

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

LETTURA E ANALISI DELLA CENTRALE DEI RISCHI

[Scopri di più >](#)

Con il D.L. 198/2022 (Decreto Milleproroghe) è stata riproposta, per gli esercizi 2022 e 2023, la possibilità di **sospendere in tutto o in parte le quote di ammortamento** delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Tale opportunità era già stata prevista dall'[articolo 60, comma 7-quinquies, D.L. 104/2020](#) (oggetto di modifica ad opera del citato D.L. 198/2022) in considerazione dell'impatto negativo sui conti economici delle imprese della pandemia Covid-19.

Ora, tenendo conto che tali effetti negativi sono venuti meno, la sospensione delle quote nell'esercizio 2022 deve trovare la propria motivazione nell'**incremento dei costi energetici** e di quelli relativi alle materie prime che nel corso dell'esercizio precedente hanno creato non pochi problemi ai conti economici delle aziende.

Sul fronte fiscale, le disposizioni normative non contengono alcuna indicazione, e ci si era quindi posti dubbio sull'**obbligatorietà o meno della deduzione fiscale** della quota di ammortamento non contabilizzata (in tutto o in parte).

A sciogliere la riserva è intervenuta ad inizio 2021 l'Agenzia delle entrate che nel corso di un incontro con la stampa specializzata ha precisato che, a fronte della mancata imputazione dell'ammortamento civilistico, **rientra nella facoltà dell'impresa la deduzione fiscale operando una variazione in diminuzione nel modello Redditi**.

Ciò in quanto l'[articolo 109, comma 4, lett. b\), Tuir](#), in deroga al principio di **previa imputazione a conto economico**, consente la **deduzione** dei componenti negativi che, pur non essendo iscritti in bilancio, sono **deducibili per disposizione di legge**.

In tale contesto, pare non esservi alcun dubbio che la deduzione extracontabile deve avvenire nel rispetto dei **limiti massimi tabellari** previsti fiscalmente e tenendo conto della riduzione

alla metà nel primo anno di acquisizione del bene.

L'Agenzia delle entrate ha successivamente confermato la propria posizione con le [risposte ad interpello n. 607/2021 e n. 66/2022](#) (e nel corso di un incontro con la stampa specializzata nel gennaio 2022).

Nei citati documenti è stato sottolineato un aspetto importante in merito all'importo deducibile con la variazione in diminuzione, in quanto si deve tener conto del **piano di ammortamento effettivamente utilizzato dall'impresa**, anche se tale piano prevede una quota di ammortamento inferiore a quella massima deducibile fiscalmente (ad esempio, se l'ammortamento sospeso è pari al 5% e l'aliquota fiscale massima deducibile è pari al 7,5%, la variazione in diminuzione deve essere pari al 5% di ammortamento civilistico).

La facoltà di **deduzione fiscale comporta un disallineamento** tra valore contabile e valore fiscale, con conseguente **necessità di iscrivere un fondo imposte differite** con utilizzo dello stesso al termine del periodo di ammortamento fiscale (anticipato rispetto a quello civilistico).

Tale divergenza di valore comporta anche la **necessità di compilare il quadro RV** del modello Redditi per tutti i periodi d'imposta in cui sussiste la predetta differenza di valore.

Infine, è importante sottolineare che la scelta di sospendere nel conto economico l'ammortamento civilistico **non influenza in alcun modo la deduzione dell'eventuale quota di iper o super ammortamento**.

Quest'ultima, infatti, deve essere dedotta nel **periodo d'imposta di competenza** (come precisato nella citata [risposta ad interpello n. 66/2022](#)) ed a prescindere dal fatto che la quota di ammortamento ordinario sospesa sia stata o meno dedotta nel modello Redditi con la variazione in diminuzione.

In buona sostanza, **a fronte della sospensione civilistica** della quota di ammortamento di un bene super/iper ammortizzabile, i **comportamenti fiscali potrebbero essere i seguenti**:

- **non dedurre la quota di ammortamento ai fini fiscali** (mantenendo il valore fiscale allineato a quello contabile), ferma restando la variazione in diminuzione dell'iper o super ammortamento;
- **dedurre la quota di ammortamento ai fini fiscali** (con variazione in diminuzione e conseguente disallineamento tra valore contabile e fiscale del bene) ed operando la variazione in diminuzione dell'iper o super ammortamento.