

AGENZIA DELLE ENTRATE

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 607 del 17 settembre 2021

OGGETTO: L'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020. Deduzione degli ammortamenti sospesi.

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (di seguito, l'istante) ha chiesto chiarimenti in ordine all'applicazione dell'articolo 60, commi 7-bis e 7-quinquies, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito in legge 13 ottobre 2020 n.126.

L'istante rappresenta di aver intenzione, nella redazione del bilancio al 31 dicembre 2020, di avvalersi della facoltà prevista dall'articolo 60, comma 7-bis, del citato decreto legge n. 104 del 2020 sospendendo il 100 per cento degli ammortamenti relativi ai beni materiali iscritti a tale data e, quindi, prolungando di un anno l'originario piano di ammortamento dei cespiti medesimi.

L'istante fa presente che il comma 7-quinquies citato consente la deducibilità delle quote di ammortamento 2020 anche se non imputate al conto economico, evidenziando che nelle istruzioni al Modello SC 2021, tra le variazioni in diminuzione consentite (codice 81), è indicata la quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni del decreto citato.

Nel caso di utilizzo della deduzione fiscale di ammortamenti non eseguiti nel bilancio civilistico, continua l'istante, si viene a creare un disallineamento tra il piano di ammortamento civilistico - che trasla di un anno prolungando la durata - e quello fiscale che, al contrario, rimane come originariamente stabilito.

In virtù di tale meccanismo l'esaurimento del processo di ammortamento fiscale di ogni singolo cespite viene anticipato rispetto a quello di ammortamento civile ed, infatti, nelle istruzioni al modello dichiarativo 2021 è prevista una variazione in aumento (identificata con il codice 67) da utilizzarsi negli anni a venire.

L'Istante infine, rappresenta che non ha interesse alla deduzione fiscale degli ammortamenti non imputati a bilancio in quanto il conto economico dell'esercizio 2020 si chiude con una perdita tale da determinare l'assenza di materia imponibile sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Per tutto ciò premesso, la società istante chiede se a fronte della sospensione degli ammortamenti nel bilancio al 31 dicembre 2020 - facoltà prevista dall'articolo 60, comma 7-bis, del decreto citato - sia obbligatorio procedere alla loro deduzione fiscale in sede di dichiarazione oppure sia possibile rinunciare alla deduzione degli ammortamenti non imputati a bilancio dagli imponibili IRES ed IRAP 2020 e, quindi, proseguire negli anni 2021 e seguenti con l'imputazione - e relativa deduzione fiscale - delle quote di ammortamento secondo il piano originario, ma prolungando di un anno in forza della sospensione operata ai sensi del citato articolo 60, comma 7-bis decreto legge n. 104 del 2020.



SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante fa presente che stante il contesto normativo nel quale si inquadra il decreto citato - quello di una serie di provvedimenti atti a contrastare gli effetti negativi della pandemia sulle imprese- qualunque norma votata a quello scopo non potrebbe contenere che una valenza agevolativa volta a sollevare le imprese da obblighi che, in assenza di tali norme, sarebbero stati oltremodo penalizzanti e in alcuni casi avrebbero costretto a una capitolazione. L'istante inoltre interpreta la norma nel senso che, qualora in deroga all'art 2426 c.c. il contribuente decida di non eseguire gli ammortamenti delle immobilizzazioni nel bilancio al 31.12.2020 potrebbe ugualmente dedurre tali ammortamenti non imputati a bilancio dal reddito imponibile. La locuzione «è ammessa in deduzione», a suo parere, non significa che deve essere dedotta quanto invece di consentire la facoltà e non l'obbligo di deduzione.

Tutto ciò premesso, la società istante ritiene di procedere come segue:

- di non eseguire gli ammortamenti dei beni strumentali nel bilancio al 31 dicembre 2020;
- di non avvalersi della deduzione delle quote di ammortamento non imputate a bilancio astenendosi dall'effettuare le variazioni in diminuzione ai fini Ires ed IRAP;
- di proseguire negli anni 2021 e seguenti con la deduzione delle quote di ammortamento secondo il piano di ammortamento originario ma allungato di un anno senza gestire il doppio binario;
- di non eseguire alcuna ripresa a tassazione nelle dichiarazioni dei redditi degli anni a venire in quanto non essendosi avvalsa della facoltà di deduzione degli ammortamenti non imputati a bilancio nel 2020 nella dichiarazione relativa allo stesso 2020, non si sono generate alcune differenze indeducibili dovute al disallineamento tra ammortamenti civilistici e ammortamenti fiscali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della scrivente ogni valutazione in merito alla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate sulla base dei principi contabili adottati dalla società istante, per le quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Esula, altresì, dall'analisi della scrivente ogni valutazione in merito alla correttezza dei valori contabili, fiscali ed economici riportati in istanza e nelle memorie integrative (nonché nei relativi allegati), per le quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020 prevede, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, la possibilità di sospendere le quote di ammortamento annuali del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali per il bilancio 2020.

In particolare il comma 7-bis dell'articolo citato dispone che «I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro



valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno (...).

Il successivo comma 7-ter, inoltre, prevede che «I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma [...]» ed il comma 7-quater, ulteriormente, precisa 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».

Ai fini IRES ed IRAP, il comma 7-quinquies del medesimo articolo 60 decreto legge n. 104 del 2020 prevede che:

«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.

Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico».

Sul piano civilistico, dunque, il legislatore ha introdotto una deroga all'ordinario processo di ammortamento, finalizzata a ridurre l'impatto di tali costi sul risultato di periodo tendenzialmente depresso dagli effetti economici della pandemia da COVID19. L'esercizio di tale facoltà da parte delle imprese - in assenza delle previsioni di cui al comma 7-quinquies - avrebbe determinato l'impossibilità di dedurre le relative quote di ammortamento, poiché in assenza di imputazione al conto economico degli ammortamenti non sarebbe rispettato il principio di previa imputazione di cui al comma 4 dell'articolo 109 del Tuir.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 109, comma 4 del TUIR dispone che «Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza [...]. Sono tuttavia deducibili:

- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;
- b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge».

Le previsioni contenute nel citato comma 7-quinquies consentono al contribuente di far concorrere alla formazione del reddito di periodo (e del valore della produzione netta) le quote di ammortamento sospese, a prescindere dall'imputazione al conto economico, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir e degli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo n. 446 del 1997.



Al riguardo, si rammenta che, in occasione delle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021, è stato chiarito che «la norma raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico».

Fermi restando i principi generali a presidio del carattere sistematico del processo di ammortamento, anche ai fini fiscali, occorre considerare la finalità della disciplina contenuta nei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del decreto legge n. 104 del 2020, tenendo in considerazione la voluntas legis di ridurre l'impatto degli ammortamenti sul risultato di periodo al fine di contrastare gli effetti economici della pandemia da COVID-19.

Di conseguenza, proprio avendo riguardo al carattere eccezionale e alla funzione agevolativa delle disposizioni in commento considerate nel loro complesso, deve interpretarsi la locuzione «la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa» nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre le quote di ammortamento qui in esame, anche in assenza dell'imputazione a conto economico.

Una diversa lettura delle disposizioni che presuppone il vincolo di dedurre gli ammortamenti di cui si tratta, seppur sospesi ai fini contabili e monitorati mediante apposita riserva del patrimonio netto, incrementando le perdite fiscali di periodo (che, peraltro, ai fini IRAP non risultano riportabili nei successivi periodi d'imposta) ridurrebbe il beneficio teorico concesso alle imprese gravando le stesse di ulteriori adempimenti a fronte della fruizione di una norma agevolativa (quali il monitoraggio delle divergenze tra valore contabile e fiscale dei beni con ammortamenti sospesi).

Alla luce di quanto sopra descritto, nel caso di specie, si ritiene che l'istante, seppur sospenda gli ammortamenti in bilancio, possa valutare se operare la deduzione dei relativi ammortamenti, ai sensi del combinato disposto dei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del decreto legge n. 104 del 2020, dell'articolo 102 del Tuir e dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

LA DIRETTRICE CENTRALE

