

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 212

*** **

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

L'art. 60, comma 7-quinquies del DL n. 104/2020 si interpreta nel senso che i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali relativamente all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, i quali si avvalgono della deroga di cui al comma 7-bis della medesima disposizione non imputando, in tutto o in parte, nel conto economico, le quote di ammortamento delle immobilizzazioni di cui agli articoli 102, 102 bis e 103 del TUIR, hanno la facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non imputate in bilancio. Analoga conclusione vale ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

o*o*o*o*o

Nell'ambito delle disposizioni normative finalizzate a fronteggiare l'emergenza epidemiologica e nell'ottica di alleggerire gli effetti della pandemia sui risultati economici delle imprese, il Legislatore ha introdotto una disposizione temporanea che consente, alle imprese che redigono il bilancio d'esercizio senza l'adozione dei principi contabili internazionali, la sospensione dell'imputazione, in tutto o in parte, degli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio in corso al 15 agosto 2020. Si tratta, nello specifico, di quanto previsto dall'articolo 60, comma 7-bis, del D.L. n. 104 del 2020, convertito nella legge n. 126 del 2020 (il "Decreto"). Per tali soggetti la norma prevede, con riferimento all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, data di entrata in vigore del Decreto, anche in deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2) del Codice civile, la possibilità di non effettuare, sino alla totalità, l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. Il secondo periodo del citato comma 7-bis prevede altresì che la quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e, con il medesimo criterio, sono differite le quote successive, con conseguente prolungamento di un anno, relativamente a tale quota, del piano di ammortamento originario, ove tale maggiore durata sia ammissibile. Infine, l'ultimo periodo del comma in esame indica la possibilità che detta disposizione di sospensione dell'imputazione al conto economico della quota di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali possa essere estesa agli esercizi successivi sulla base di uno specifico decreto ministeriale. Delineato il principio di natura civilistica, il successivo comma 7-quinquies dell'articolo 60 del Decreto, prende in considerazione le conseguenze di natura fiscale derivanti dalla applicazione della deroga. È previsto che, per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento ai fini fiscali è comunque ammessa alle stesse condizioni e negli stessi limiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 102, 102 bis e 103

del TUIR, a prescindere dalla imputazione al conto economico. Analogamente, ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, come determinata sulla scorta degli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del D. Lgs. n. 446 del 1997, viene comunque consentita la deduzione della quota di ammortamento non imputata nel bilancio di esercizio (cioè a prescindere, appunto, dalla imputazione al conto economico). Occorre stabilire se la deduzione ai fini fiscali degli ammortamenti non imputati a conto economico sia semplicemente ammessa ovvero sia obbligatoria (fatti salvi gli ordinari limiti di deducibilità delle quote di ammortamento di volta in volta applicabili nel caso di specie). Si ritiene che la disposizione di cui al comma 7-quinquies consenta di, ma non obblighi a, dedurre, ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP, le quote di ammortamento non imputate a bilancio in applicazione della deroga di cui al comma 7-bis.

Infatti:

- da un lato, la formulazione letterale del comma 7-quinquies è chiara nel declinare l'aspetto tributario nel senso della "ammissibilità" della deduzione fiscale e non nel senso dell'obbligo. Tale declinazione è coerente con la ratio generale della disposizione che si ritiene vada individuata nella volontà del Legislatore di non appesantire, in caso di esercizio della facoltà di deroga in oggetto, il carico fiscale relativo all'esercizio 2020 al fine di tenere conto degli effetti causati dalla situazione emergenziale;
- allo stesso tempo, anche a voler richiamare le disposizioni normative che in tema di ammortamenti fanno riferimento al concetto di ammissibilità, quali, ad esempio, le previsioni di cui all'articolo 102, comma 2, del TUIR, si rileva come detto concetto debba essere contestualizzato anche in questo caso rispetto alla ratio della disposizione. La norma, infatti, delinea un concetto di ammissibilità dell'ammortamento dei beni nel senso di importo massimo deducibile in ciascun esercizio, da rapportarsi a un limite generale che la norma fiscale indica nei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988;
- più in generale, le disposizioni in tema di ammortamento non prevedono alcun limite minimo il cui mancato rispetto faccia venir meno la deducibilità dell'ammortamento.

La conclusione sopra delineata appare altresì coerente con il contenuto del documento interpretativo n. 9 emanato dall'OIC, nel quale si precisa che qualora ci si avvalga della deroga di natura civilistica, la stessa "può" (e dunque non necessariamente deve) generare fiscalità differita. Le imposte differite devono essere stanziare nel solo caso in cui gli ammortamenti non imputati in bilancio siano dedotti, per mezzo di apposita variazione in diminuzione, in sede di determinazione della base imponibile. Se tali ammortamenti oltre che non imputati non vengono dedotti, la fiscalità differita non deve essere rilevata. Laddove l'impresa, in sede di redazione del bilancio dell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, decida di avvalersi della deroga di cui al comma 7-bis dell'articolo 60 del D.L. n. 104 del 2020, ha quindi la facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre tali ammortamenti in sede di dichiarazione dei redditi, apportando una apposita variazione in diminuzione in sede di determinazione della base imponibile. In altri termini, dunque, la previsione di cui al comma 7-quinquies del Decreto deve essere considerata come una facoltà e non un obbligo. Si rileva che in assenza di tale previsione normativa gli ammortamenti non imputati non sarebbero stati deducibili, mancando la previa imputazione al conto economico dell'esercizio¹.

Si osserva inoltre che:

- in ogni caso, fatta salva la mancata imputazione al conto economico, le altre condizioni per la deducibilità fiscale rimangono quelle previste dalle disposizioni fiscali e dovranno essere rispettate; in generale, ad esempio, i limiti massimi rappresentati dai coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31/12/1988, come pure la coerenza rispetto al piano di ammortamento in corso, fatte salve variazioni adeguatamente motivate;

¹ Pur non essendo oggetto di analisi nella presente norma di comportamento, appare opportuno sottolineare come il comma 7-ter dell'articolo 60 preveda, in capo ai soggetti che si avvalgono delle disposizioni di deroga, l'obbligo di destinazione ad una riserva indisponibile, di utili per un ammontare corrispondente alle quote di ammortamento non imputate.

- il mancato richiamo a quanto previsto dagli articoli 104 e 108 del TUIR² a fronte della generale previsione di deroga ai fini civilistici, non sembra consentire la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento disciplinate da tali disposizioni laddove non siano stanziare nel conto economico;
- per quanto concerne i soggetti interessati alla potenziale applicazione della norma, vi rientrano anche i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria. Infatti, anche laddove si sostenesse che detti soggetti non sono tenuti al rispetto dei principi contabili nazionali, va osservato come la disposizione di cui al comma 7-quinquies ai fini IRAP rinvii, tra l'altro, all'articolo 5-bis del D. Lgs. n. 446 del 1997, norma che regola, come noto, la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali;
- analogamente, possono fruire dell'agevolazione anche le cosiddette "microimprese", le quali dovranno esporre in calce al bilancio le informazioni che la disposizione in commento prevede debbano essere fornite nella nota integrativa per i soggetti che non si qualificano come "microimprese".

² Le norme del TUIR richiamate disciplinano l'ammortamento finanziario dei beni e l'ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi ed alle ricerche. Si segnala altresì che il mancato richiamo di detta previsione appare poco sistematico in ragione della ratio che presumibilmente ha orientato le scelte del Legislatore.