

**Risposta n. 66/2022**

**OGGETTO:** Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020 - Sospensione dell'ammortamento civilistico - Deduzione fiscale delle quote di ammortamento e di super ammortamento

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società ALFA (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 nella Legge 13 ottobre 2020, n.126.

A tal fine dichiara che l'oggetto sociale della società, ai sensi dell'art. 4 dello Statuto Sociale, consiste nel « ... » e di svolgere, di fatto, quale attività principale, l'attività di concessionaria di autoveicoli e veicoli commerciali.

L'istante, rappresenta inoltre che l'anno 2020 è stato caratterizzato da una grave crisi economica che ha pesantemente colpito il settore delle concessionarie con immatricolazioni crollate a ... autovetture, in calo del ... % rispetto al 2019 (dati UNRAE) e che anche la società ha subito gli effetti della crisi economica e pandemica conseguenti ai periodi di chiusura forzata dell'attività e al generale calo dei ricavi dovuti alle varie restrizioni succedutesi nel corso dell'esercizio 2020, registrando ricavi e risultati fortemente deteriorati rispetto agli esercizi precedenti.

La società interpellante, dunque, intende cogliere l'opportunità introdotta dall'articolo 60, comma *7-bis* e seguenti del decreto 14 agosto 2020, n. 104, convertito in legge 13 ottobre 2020 n.126 e sospendere gli ammortamenti dell'esercizio 2020, al fine di mitigare gli effetti economici della pandemia da COVID-19 sul bilancio di esercizio 2020.

L'istante fa inoltre presente che vista la mole delle immobilizzazioni materiali e immateriali acquisite negli anni dalla società, il disallineamento tra imputazione civilistica e deduzione fiscale degli ammortamenti comporterebbe la necessità di gestire, per ciascun cespite, un "doppio binario" oltre a dover rilevare la fiscalità differita conseguente alla deduzione fiscale anticipata e all'obbligo di riportare i disallineamenti nel quadro RV nel modello Redditi SC: adempimenti questi che non sarebbero necessari in caso di azzeramento anche ai fini fiscali degli ammortamenti relativi all'esercizio 2020.

Pertanto la società, che dichiara di non adottare i principi contabili internazionali, intende anche non apportare le variazioni in diminuzione ai fini IRES e IRAP per evitare l'onerosa gestione amministrativa dei relativi adempimenti.

Ciò premesso, l'istante chiede dei chiarimenti in ordine all'applicazione dell'articolo 60, commi *7-bis* e *7-quinquies* del citato decreto ed, in particolare:

1. se con riferimento al mancato stanziamento degli ammortamenti nel bilancio di esercizio chiuso il 31 dicembre 2020 la deduzione ammessa dal comma *7-quinquies* dell'articolo 60, da effettuare alle condizioni e limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR ai fini IRES, e degli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del D. Lgs 446/1997 ai fini IRAP, costituisca un obbligo o una mera facoltà del contribuente;

2. se anche in relazione agli acquisti di immobilizzazioni materiali avvenuti dal 2015 al 2019 e che beneficiano del cd. «super ammortamento», ai sensi dell'articolo 1, commi da 91 a 94 e 97, della Legge n. 208 del 2015 e dell'articolo 1, commi da 8 a 13, della Legge n. 232 del 2016, la deduzione maggiorata sia correlata alla deduzione degli ammortamenti ordinari e quindi debba essere operata nel periodo di imposta

2020 ovvero possa essere differita all'esercizio in cui l'ammortamento verrà imputato a conto economico.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che per gli ammortamenti non rilevati nel bilancio 2020 non ricorra l'obbligo di operare la variazione in diminuzione della base imponibile ai fini IRES e del valore della produzione netta ai fini IRAP.

La deduzione può essere rinviata agli esercizi futuri in corrispondenza dell'effettiva rilevazione a conto economico dell'ammortamento unitamente alla quota maggiorata del c.d. «super ammortamento».

Cita a tal fine anche le osservazioni formulate, al riguardo, con la nota di comportamento n. ... dall'Associazione italiana Dottori commercialisti ed esperti contabili di ... (AIDC) a favore della facoltà e non dell'obbligo di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non imputate in bilancio.

### **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 nell'istanza

L'articolo 60, commi da *7-bis* a *7-quinquies*, del decreto 14 agosto 2020, n. 104, convertito in legge 13 ottobre 2020 n.126 prevede, per i soggetti che non adottano i principi contabili nazionali, la possibilità di sospendere l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali mantenendo il loro valore di

iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

*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 COVID-19.

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 t.u.i.r.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 109, comma 4, del t.u.i.r. 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, la locuzione «*la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa*» deve interpretarsi 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 presupponesse 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) - si porrebbe in contrasto con la ratio delle stesse, comportando una riduzione del beneficio teorico concesso alle imprese e gravando le stesse di ulteriori adempimenti a fronte della fruizione di una norma agevolativa (quali, ad esempio, 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 T.u.i.r. e dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (quesito n. 1).

Per quanto concerne il quesito n. 2, riguardante la facoltà di differire la quota di ammortamento maggiorato determinata in applicazione del cd. «super ammortamento», ai sensi dell'articolo 1, commi da 91 a 94 e 97, della Legge n. 208 del 2015 e dell'articolo 1, commi da 8 a 13, della Legge n. 232 del 2016 (i cui requisiti per l'accesso non sono oggetto della presente risposta, restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria), si precisa quanto segue.

Con la circolare n. 4/E del 2017 è stato chiarito che *«il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40 per cento, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile. La maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita: per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR ...»*.

In considerazione della summenzionata natura extracontabile delle deduzioni del cd. super ammortamento che le rende autonome rispetto al transito al conto economico degli ammortamenti contabili e tenuto conto della circostanza che la disciplina contenuta nei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del decreto legge n. 104 del 2020 rinvia esclusivamente alle norme del t.u.i.r. in materia di ammortamenti, la sospensione degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del predetto regime di cui all'articolo 7-bis, non determina alcun rinvio delle quote del cd. ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza (quesito n. 2).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della ..., viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

**Firma su delega del Direttore centrale  
Vincenzo Carbone**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**