

*OGGETTO*

### **EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER IL BILANCIO DI ESERCIZIO 2021 RELATIVE ALLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021**

*AGGIORNAMENTO*

**23 MARZO 2022**

*RIFERIMENTI NORMATIVI*

Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinques, D.L. 14.5.2020 n. 104 conv. In L. 13.10.2020 n. 126 (c.d. Decreto Agosto); Articoli 2426, Codice Civile; ART. 83, TUIR; ART. 102, TUIR; ART. 102-BIS, TUIR; ART. 103, TUIR; ART. 35, D.LGS.127/1991; PRINCIPIO CONTABILE OIC 16; PRINCIPIO CONTABILE OIC 24; PRINCIPIO CONTABILE OIC 25; BOZZA DOCUMENTO INTERPRETATIVO N. 9, OIC; CIRCOLARE N.2/2021 ASSONIME; Articolo 1, comma 711, LEGGE del 30.12.2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022); Decreto-Legge del 30.12.2021, n. 228 (Decreto Milleproroghe), coordinato con la Legge di conversione del 25.02.2022, n.15;

*ALLEGATI*

*CLASSIFICAZIONE*

ECONOMIA AZIENDALE  
PRINCIPI CONTABILI OIC  
OIC 9

*CODICE CLASSIFICAZIONE*

40  
100  
OIC 9

*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE 28/2020 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS - PROROGHE DEI TERMINI PER I VERSAMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI E GLI ALTRI ADEMPIMENTI FISCALI  
CIRCOLARE 31/2020 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – PROROGA DEI TERMINI PER L'APPROVAZIONE DEI BILANCI 2019 E CONSEGUENTE DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI VERSAMENTO IMPOSTE DIRETTE/IRAP - ALTRE CONSEGUENZE IN MATERIA DI BILANCIO  
CIRCOLARE 21/2021 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS –DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER LA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE DELL'ESERCIZIO 2020 E PER LA CAUSA DI SCIOGLIMENTO DELLA SOCIETÀ PER RIDUZIONE O PERDITA DEL CAPITALE SOCIALE  
CIRCOLARE 30/2021 – EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER IL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020 RELATIVE ALLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2020  
CIRCOLARE 22/2022 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS –DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER LA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE DELL'ESERCIZIO 2021 E PER LA CAUSA DI SCIOGLIMENTO DELLA SOCIETÀ PER RIDUZIONE O PERDITA DEL CAPITALE SOCIALE

*REFERENTE STUDIO*

**dott.ssa Adriana ADRIANI**

*BRIEFING*

Per far fronte alla crisi economica connessa all'emergenza epidemiologica da Coronavirus (COVID-19) e per consentire alle imprese di mitigare l'effetto delle perdite sui bilanci 2021, è stata introdotta una norma in base alla quale le imprese possono derogare alla rappresentazione veritiera e corretta non imputando al conto economico la quota annua di ammortamento (fino al 100% della stessa) relativa alle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La suddetta disposizione introduce una facoltà di deroga a quanto disposto dal Codice civile nell'articolo 2426, primo comma, n. 2 in materia di ammortamento annuo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

La circolare in oggetto passa in rassegna la relativa disciplina delineandone le peculiarità ed i particolari risvolti contabili e tributari.

### ***PROFILI GENERALI DELLA NORMA***

IL cd. Decreto “Agosto” aveva introdotto la facoltà di rinviare agli esercizi successivi, in tutto o in parte, la quota di ammortamento relativa all’esercizio 2020, al fine di mitigare gli effetti economici sul patrimonio netto delle imprese colpite dall’emergenza sanitaria da Covid-19.

In particolare, ai sensi dell’art. 60, commi da 7-bis a 7-quinques, D.L. 104/2020, (convertito con L.126/2020), era stata prevista la possibilità di derogare agli ordinari criteri di valutazione previsti all’art. 2426, comma 1, n. 2), c.c., consentendo alle imprese che redigono il bilancio d’esercizio in base alle disposizioni del Codice Civile, di sospendere il processo di ammortamento delle immobilizzazioni la cui utilizzazione era limitata nel tempo.

Nella fattispecie, il comma 7-bis disponeva per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di non effettuare fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali il cui utilizzo era temporalmente limitato, mantenendo il valore di iscrizione così come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento era imputata all’esercizio successivo e con lo stesso criterio erano state differite le quote successive: il risultato finale era il prolungamento di un anno del piano di ammortamento originario.

Il dettato normativo affiancava alla facoltà di deroga, obblighi contabili e informativi: la creazione in bilancio di una riserva indisponibile corrispondente alle quote di ammortamento sospese e l’obbligo informativo in nota integrativa circa le ragioni e gli effetti della sospensione.

L’imputazione di tutta o una parte della quota di ammortamento dell’esercizio 2020 poteva non aver luogo, con la necessaria destinazione di tale quota ad una riserva indisponibile, dandone conto nella nota integrativa.

In considerazione del perdurare delle difficoltà economiche legate alla pandemia da Covid-19, la Legge di Bilancio 2022 ha esteso anche per il 2021 la possibilità di non imputare a conto economico la quota di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

In particolare, la possibilità offerta dal Decreto Agosto in relazione agli ammortamenti del bilancio 2020 è stata prevista inizialmente solo in favore di coloro che, nel precedente esercizio, non avevano effettuato il 100% dell’ammortamento annuo.

La facoltà di poter sospendere gli ammortamenti per l’esercizio 2021 era quindi limitata a coloro che, per effetto della deroga prevista dal Decreto Agosto per il bilancio 2020, avevano sospeso l’intera quota di ammortamento nel bilancio 2020.

Pertanto:

- chi aveva sospeso il 100% degli ammortamenti 2020, poteva sospendere totalmente o parzialmente gli ammortamenti 2021;
- chi aveva sospeso solo parzialmente (in misura inferiore al 100%) gli ammortamenti del 2020, non poteva accedere al beneficio per il 2021;
- Analogamente, chi non aveva sospeso gli ammortamenti del 2020 non poteva accedere al beneficio per il 2021.

Successivamente, la Legge di conversione del D.L. 228/2021 (il Decreto Milleproroghe), ha permesso di sospendere gli ammortamenti nei bilanci 2021 senza limitazioni, superando quanto

previsto dalla legge di Bilancio 2022 che concedeva questa facoltà solo alle società che nel 2020 non avevano effettuato il 100% dell'ammortamento annuo.

In particolare, l'art. 3, comma 5-quinquiesdecies del Decreto Milleproroghe, inserito nella legge di conversione, riscrive opportunamente la disposizione di deroga stabilendo semplicemente che la norma è applicabile anche nella redazione dei bilanci dell'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 riprendendo dunque la disciplina originaria che prevedeva la sospensione parziale o totale degli ammortamenti.

Le società possono dunque applicare la sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2021, indipendentemente dal comportamento tenuto lo scorso anno, adottando le regole previste dalla disposizione originaria.

La sospensione può essere parziale e dunque effettuarsi sino al 100% delle quote.

### ***AMBITO DI APPLICAZIONE SOGGETTIVO***

Il regime di deroga trova applicazione ai soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Sono altresì legittimati a sospendere il processo di ammortamento sino al 100% delle quote, i soggetti tenuti a redigere il bilancio consolidato, ciò anche quando la stessa capogruppo non abbia optato nel proprio bilancio d'esercizio per la sospensione degli ammortamenti: il bilancio consolidato riceverà gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che ne hanno fruito nel proprio bilancio d'esercizio.

Secondo l'OIC, è possibile infatti derogare all'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo omogenei. La portata della norma prevede che sia possibile rinviare l'ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti nella redazione dei bilanci dell'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020. Ciò implica che la sospensione ha effetto su:

- ⇒ Bilanci dell'anno 2021 dei soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare;
- ⇒ Bilanci ricadenti dell'esercizio successivo al 15/08/2020 dei soggetti con esercizio non solare.

La legge di Bilancio 2022 ha previsto la possibilità di estendere la facoltà di sospendere gli ammortamenti anche al bilancio chiuso al 31.12.2021, prevedendo inoltre, per chi abbia già usufruito della sospensione nel 2020 e ne usufruirà anche nel 2021, l'allungamento della vita utile del bene oggetto di sospensione, di due esercizi amministrativi.

Sono invece escluse dall'ambito applicativo le società che redigono il bilancio secondo i Principi Contabili IAS/IFRS.

Inoltre, sono ricompresi nella norma altresì le microimprese legittimate a redigere il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-ter c.c., per il quale non è richiesta la redazione della nota integrativa (l'informativa in nota integrativa, meglio descritta nel prossimo paragrafo, potrà essere assolta mediante una annotazione in altre sezioni del bilancio).

### ***CESPITI INTERESSATI***

La sospensione degli ammortamenti interessa tutti i beni strumentali con utilità pluriennale, la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

Nel silenzio della norma, è possibile derogare all'ammortamento a livello di singola immobilizzazione, ovvero operare la sospensione in blocco.

Infatti, come anche ribadito dall'Organismo Italiano di Contabilità, l'impresa è libera di applicare la sospensione al livello dei singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, così come a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali o, ancora, all'intera voce di bilancio.

Possono costituire oggetto di sospensione i singoli elementi dei beni materiali e immateriali, i gruppi di immobilizzazioni, o anche l'intera posta di bilancio.

L'applicazione della deroga sussiste in tutti i casi in cui si verifica una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni, dovuta ad una contrazione degli ordini. Sul punto si è pronunciato anche l'Organismo italiano di Contabilità, secondo cui le società possono ricorrere alla sospensione, tanto per la chiusura parziale dell'attività, quanto per ridurre o evitare una perdita operativa.

Un tema riguarda le immobilizzazioni acquistate in corso d'esercizio. La norma prevede infatti che, nel caso di sospensione dell'ammortamento, si mantenga il valore di iscrizione del bene così risultante dall'ultimo bilancio approvato. Questo inciso potrebbe indurre a ritenere che la sospensione dell'ammortamento possa essere applicata solo ai beni già iscritti nell'ultimo bilancio approvato precedente a quello in corso alla data del 15 agosto 2020.

In realtà, il riferimento al valore di iscrizione dell'ultimo esercizio ha il significato di indicare il criterio di valorizzazione per i beni già rientranti nel patrimonio aziendale, non anche quello di restringere l'ambito di applicazione.

I beni acquistati in corso d'esercizio possono quindi parimenti non essere assoggettati ad ammortamento in base alla disciplina in esame, e saranno iscritti al valore risultante dall'applicazione dei criteri ordinari di iscrizione, senza effettuare l'ammortamento relativo alla frazione temporale di possesso da parte della società.

### ***OBBLIGHI DERIVANTI DAL REGIME DI SOSPENSIONE***

L'articolo 60 comma 7-ter, D.L. 104/2020 obbliga l'impresa a costituire una riserva indisponibile di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento sospesa.

La norma, al riguardo, impone un criterio di preferenza per la formazione della riserva, prevedendo di vincolare prioritariamente l'utile dell'esercizio in cui è sospesa la quota e, in subordine, riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, ancora, gli utili degli esercizi prospettici.

Più in dettaglio, in caso di incapienza dell'utile o di conseguimento di una perdita di esercizio, l'impresa dovrà integrare l'importo della riserva indisponibile utilizzando le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili.

L'istituzione di apposite riserve indisponibili risponde alla logica prudenziale di evitare che i soci decidano di procedere alla distribuzione del maggior utile "contabile" emerso a seguito della sospensione in esame.

Nell'ipotesi in cui non esistano riserve di utili o patrimoniali disponibili, ovvero le stesse siano inferiori all'importo necessario per costituire la riserva derivante dalla mancata effettuazione dell'ammortamento, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

La riserva è soggetta al vincolo di indisponibilità, pertanto non potrà essere utilizzata per:

- ⌚ distribuzione ai soci;
- ⌚ giroconto al capitale (cd. aumento di capitale gratuito).

Secondo il parere di Assonime, non risulta inibita la possibilità di utilizzo della riserva a copertura delle perdite.

Il vincolo di indisponibilità apposto sulla porzione di patrimonio netto identificata dalla riserva, potrà cessare al termine del periodo di ammortamento dei beni che sono oggetto di sospensione. Nella ipotesi alternativa in cui si mantenga inalterata la vita utile dei beni, il rilascio della riserva sarà invece distribuito gradualmente in ciascun esercizio, in misura pari alla maggiore quota imputata di anno in anno.

Anche in caso di alienazione del cespite la riserva può essere liberata.

In secundis, l'impresa deve rispettare l'obbligo di disclosure nella nota integrativa.

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 (Articolo 60, comma 7-quater).

Nel suddetto prospetto dovrà essere:

- ✎ motivata la ragione della deroga, quale può essere il mancato o ridotto utilizzo del bene a causa dell'emergenza sanitaria;
- ✎ specificato su quali immobilizzazioni opera la scelta, nonché l'ammontare degli ammortamenti non contabilizzati;
- ✎ annotata l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile;
- ✎ indicato l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

E' stato tuttavia sostenuto che nella nota integrativa gli amministratori possano limitarsi ad indicare succintamente le ragioni e l'influenza della deroga, senza tuttavia dover procedere ad un'esposizione analitica delle ragioni sottintese.

### **OPERAZIONI CONTABILI**

Secondo quanto previsto dalla norma, la quota di ammortamento del bene che avrebbe dovuto essere imputata al conto economico dell'esercizio 2021, è differita all'esercizio successivo, con consequenziale slittamento di un esercizio delle quote susseguenti.

Il piano di ammortamento continuerà a prevedere i medesimi coefficienti ed una vita utile protratta di un'annualità.

Nel caso in cui si vada a beneficiare anche nel 2021 della sospensione (per coloro che hanno beneficiato della deroga nell'anno 2020), la quota di ammortamento che doveva essere imputata al conto economico dell'esercizio 2020, la quale, originariamente, doveva essere allocata proprio nel bilancio 2021, slitterà invece al bilancio 2022. Conseguentemente, la quota di competenza del 2021 verrà imputata al bilancio 2023.

In questo modo, il piano di ammortamento finirà per allungarsi di ben due esercizi.

Il metodo suggerito dal legislatore comporta dunque:

- ⌚ lo stanziamento di quote di ammortamento di egual entità;

⌚ Prolungamento di un anno o due della vita utile lungo la quale sono imputate le quote di ammortamento.

Tale tecnica riproduce dunque una maggiore longevità del bene e, per questa via, un'estensione della durata economica dell'attività.

Il prolungamento del piano di ammortamento deve tuttavia trovare una giustificazione economica, rispecchiando l'effettiva residua possibilità di utilizzo del bene.

Non è quindi possibile applicare automaticamente tale soluzione contabile laddove si riscontrino vincoli contrattuali o tecnici che impediscono l'estensione del periodo di ammortamento.

Ciò avviene, ad esempio, laddove la vita utile dell'attività venga a coincidere con la durata contrattuale o legale del diritto (diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti). In questa ipotesi l'OIC propone di rideterminare, a vita utile invariata, le quote di ammortamento degli anni successivi, in misura pari al rapporto tra valore residuo ammortizzabile e vita utile residua del bene.

In presenza di beni immateriali con vita utile non estendibile, le successive quote di ammortamento saranno riparametrate in modo tale da comprendere, pro quota, anche la parte di ammortamento rinviata.

### **ASPETTI FISCALI E STANZIAMENTO DELLE IMPOSTE DIFFERITE**

Analizzando i riflessi fiscali, l'articolo 60, comma 7-quinques, prevede:

*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.*

La mancata rilevazione dell'ammortamento è quindi neutrale ai fini dell'IRES e dell'IRAP.

L'impresa, infatti, potrà ugualmente procedere alla deduzione extracontabile dei componenti relativi agli ammortamenti sospesi, sia pur alle condizioni e con i limiti ordinariamente dalla disciplina IRES ed IRAP.

Le quote di ammortamento rinviate concorreranno dunque alla determinazione della base imponibile del periodo d'imposta 2021 a prescindere dal principio di previa imputazione a conto economico delle dei componenti negativi e del principio di derivazione rafforzata (art. 83, TUIR).

A decorrere dalla suddetta annualità, occorrerà tuttavia predisporre un "doppio binario" (contabile e fiscale) necessario per gestire il disallineamento tra durata dell'ammortamento civilistico e la (più breve) durata di ripartizione fiscale del costo.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 27/2022

PAGINA

7/7

Altresì, a mente del principio contabile OIC 25, l'impresa procede alla contabilizzazione della fiscalità differita passiva con relativa contabilizzazione in bilancio delle imposte differite in contropartita dell'iscrizione del fondo che accoglie l'onere fiscale differito.

L'effetto netto della sospensione sull'utile o sulla perdita d'esercizio corrisponde, quindi, al valore pari all'ammortamento di periodo sospeso, al netto dell'imposta differita corrispondente all'onere fiscale teorico.

L'operazione genera un disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale dei beni. In altre parole, in fase di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2021 deve essere rilevata una variazione in diminuzione del reddito imponibile IRES (precisamente all'interno del quadro RF del Modello Redditi SC) per la quota parte dell'ammortamento non imputata a conto economico, unitamente alla compilazione del prospetto di riconciliazione (quadro RV) dei valori civilistici e fiscali.

Anche ai fini dell'Irap, si procede ad effettuare una variazione in diminuzione nella dichiarazione (quadro IC, sez. IV) della stessa entità delle quote di ammortamento riconosciute ai soli fini fiscali.

Le imposte differite stanziare in bilancio potranno essere riassorbite operando una variazione in aumento, quando l'ammortamento transiterà a conto economico e, quindi:

- ↳ nell'ultimo esercizio di ammortamento civilistico, in caso di prolungamento del periodo di ammortamento
- ↳ in modo graduale, negli esercizi successivi in cui verrà imputato l'ammortamento sospeso, in caso di mantenimento della medesima durata della vita utile.

### ***COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI***

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

#### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
**dott.ssa Adriana ADRIANI**