

CONTABILITA' E BILANCIO

di ALESSANDRO PRATESI

Bilancio 2021 e ammortamenti: opzioni e criticità

Perdurando la situazione pandemica da Covid-19, la legge di Bilancio 2022 ha esteso anche al periodo d'imposta 2021 la possibilità di sospendere gli ammortamenti: una proroga opportuna, ma con zone d'ombra.

L'art. 60, D.L. 104/2020 ha consentito, ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, di **non calcolare fino al 100% l'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativamente al bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020. Tale misura è stata estesa dalla L. 234/2021 all'esercizio successivo e, dunque, interessa i bilanci chiusi al 31.12.2021 e che dovranno essere approvati nel corso dei prossimi mesi.

La criticità nasce dall'infelice formulazione della norma che ha disposto tale proroga, ossia l'art. 1, c. 711 della legge di Bilancio 2022 (L. 30.12.2021, n. 234): si dispone, testualmente, sostituendo l'ultimo periodo dell'art. 60, c. 7-bis, D.L. 14.08.2020, n. 104, che " *In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-CoV-2, tale misura è estesa all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali* ". Sul punto, la dottrina si è divisa: **da un lato, secondo una rigorosa interpretazione della novellata disposizione, la possibilità di sospendere gli ammortamenti nel 2021 sembra essere concessa ai soli soggetti che, in conformità alle disposizioni precedenti, non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento annuo del costo di tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali nel bilancio 2020** . Coloro che, invece, avvalendosi di tale facoltà, hanno sospeso soltanto una parte della quota di ammortamento del 2020, risulterebbero esclusi dalla sospensione nel bilancio 2021.

Per altro verso, vi è chi sostiene che simile interpretazione risulterebbe **penalizzante e discriminante** per effetto di una sottovalutazione di singole casistiche che meriterebbero ben altra ponderazione.

Esempio - Si ipotizzi il caso di un'impresa che ha sospeso il calcolo delle quote di tutti i beni strumentali, per effetto della chiusura derivante dalla pandemia, con la sola esclusione di quella relativa all'impianto di allarme. Quest'ultimo non è stato iscritto come costo incrementativo dell'immobile - in quanto " *asportabile* " - ed è rimasto in funzione per fini di sicurezza. Dunque, su tale assunto, il calcolo della quota di ammortamento è legittimo. Ebbene, per effetto della rigidità interpretativa, tale scelta precluderebbe, di fatto, la possibilità di " *congelare* " anche per il 2021 gli ammortamenti sui beni le cui quote sono già state oggetto di sospensione.

Ciò premesso, emerge una chiara penalizzazione nei confronti di un'impresa " *gemella* " che, a parità di caratteristiche operative, ma non dotata di impianto di allarme, ha sospeso tutte le quote di ammortamento e, per l'effetto, è inclusa nel perimetro agevolativo anche nel 2021. Sul punto, nessuna risposta ufficiale dall'Agenzia delle Entrate, neppure nel corso di Videoforum e di Telefisco 2022.

Fatta salva tale incongruenza, resta impregiudicata, in ogni caso, la deduzione delle **quote di super o iper ammortamento** (Telefisco 2022), così come pure è stato chiarito che la sospensione degli ammortamenti può riguardare anche i beni gratuitamente devolvibili.

Si precisa, altresì, che indipendentemente dal calcolo civilistico - e quindi dal transito nel conto economico - degli ammortamenti, è consentito (non obbligatorio) portare in deduzione dal reddito (o aumentare la perdita fiscalmente rilevante) le quote, mediante variazione extracontabile da effettuare nel quadro F della dichiarazione dei redditi. La norma obbliga i soggetti che si avvalgono di tale facoltà a destinare a una **riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata; ove gli utili di esercizio risultino di importo inferiore a quello della suddetta quota, la riserva dovrà essere integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili. Difettando anche queste ultime, la riserva sarà integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

In presenza di divergenza tra ammortamento civilistico (quota non calcolata) e ammortamento fiscale dedotto mediante variazione extracontabile, il redattore del bilancio sarà tenuto a rilevare la fiscalità differita, ai sensi del **principio OIC 25** .

Adeguate informative, infine, dovrà essere fornita nella **nota integrativa** e, in particolare, in ordine a: ragioni della deroga; iscrizione e importo della corrispondente riserva indisponibile; influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. Si ricorda (e tale aspetto è di basilare importanza) che