

Sospensione degli ammortamenti anche nei bilanci 2023

Il Dl 29 dicembre 2022 n. 198 (c.d. "Milleproroghe") interviene nuovamente nell'ambito della sospensione degli ammortamenti, prevedendone l'applicazione anche con riferimento ai **bilanci 2023**.

In particolare, per effetto dell'art. 3 comma 8 del Dl 198/2022, viene esteso anche agli esercizi in corso al 31 dicembre 2023 il regime derogatorio di cui all'art. 60 comma 7-*bis* ss. del Dl 104/2020 convertito, in base al quale i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali possono, anche in deroga all'art. 2426 comma 1 n. 2) c.c., non effettuare fino al 100% 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.

Continua a essere previsto l'obbligo di destinazione a una **riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi (art. 60 comma 7-*ter* del Dl 104/2020).

Rimangono fermi, peraltro, anche gli specifici **obblighi di informativa in Nota integrativa** (art. 60 comma 7-*quater* del Dl 104/2020).

Il regime derogatorio è stato originariamente introdotto dal Dl 104/2020, nell'ambito delle misure per il sostegno e il

rilancio dell'economia, in conseguenza all'emergenza epidemiologica da Covid-19, per l'esercizio in corso al 15 agosto 2020, quindi, per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2020.

Esso è stato prorogato all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021), dall'art. 1 comma 711 della L. 30 dicembre 2021 n. 234, pur limitatamente ai soli soggetti che, nell'esercizio 2020, "non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali", sollevando rilevanti dubbi interpretativi.

La norma è stata, poi, estesa, **senza alcuna limitazione**, all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021) per effetto del Dl 228/2021 convertito.

Essa è stata, infine, estesa agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021 e 2022) dal Dl 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter") conv. L. 25/2022.

Guardando alla misura dell'ammortamento, con riferimento ai bilanci 2023 (così come per i bilanci precedenti) la formulazione della norma sembra consentire alla società di scegliere la misura dell'ammortamento da imputare a Conto economico, con possibilità di effettuare la c.d. "**sospensione parziale**", ossia a un livello anche inferiore al 100%.

Relativamente alle modalità applicative, si ritiene che, anche in caso di sospensione nei bilanci 2023, siano applicabili le indicazioni fornite dal documento interpretativo OIC 9, dalle quali si desume che, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento degli esercizi successivi alla sospensione, occorre rideterminare la vita utile del bene, suddividendo, poi, il valore netto contabile per la vita utile residua

aggiornata.

Dal punto di vista fiscale, infine, si ricorda che la mancata imputazione in bilancio della quota di ammortamento non influisce sulla **deducibilità** della stessa, la quale è ammessa, ai fini IRES e IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico (art. 60 comma 7-*quinquies* del Dl 104/2020).

La disposizione deve essere interpretata nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà (e non l'obbligo) di dedurre le quote di ammortamento in esame, anche in assenza dell'imputazione a Conto economico (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 17 settembre 2021 n. 607 e 3 febbraio 2022 n. 66).

Occorrerà, a tal fine, effettuare una **variazione in diminuzione** in sede di dichiarazione dei redditi.

(MF/ms)