

# MANCATA RILEVAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI

## Art. 60 DI 104/2020

Giacomo Manzana Elena Iori



**ROVERETO**

Via S. Maria, 55 T 0464.420613  
38068 Rovereto F 0464.458657

**VERONA**

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986  
37135 Verona F 045.509627

**MILANO**

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821  
20145 Milano F 02.48197197

[www.LimaRe.it](http://www.LimaRe.it)

Re

[www.manzana.it](http://www.manzana.it)

VII

# **Mancata rilevazione degli ammortamenti**

## **Art. 60 DI 104/2020**

## **NORMA - Art. 60 DI 104/2020**

L'articolo 60 comma 7-bis del DI 104/2020 che tratta della possibilità di non effettuare gli ammortamenti, si suddivide in due parti:

- A) La prima che stabilisce le **modalità di deroga al disposto dell'art. 2426, co. 1 n. 2** del CC per l'esercizio 2020;
- B) La seconda che stabilisce le **modalità tecniche su come riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi.**

## A) MODALITA' DI DEROGA

7-bis. 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.

Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

## A) MODALITA' DI DEROGA

OIC documento interpretativo 9

**DEROGA ELASTICA** lascia alle imprese la possibilità di individuare

- **su quali cespiti** intervenire e
- **in che misura farlo.**

**TUTTAVIA,** la scelta

- 1) dell'unità elementare di contabilizzazione deve essere **coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non fare gli ammortamenti.**
- 2) della quota di ammortamento deve essere **coerente con le ragioni fornite in nota integrativa. Ciò considerato che** la norma è inserita in un **contesto normativo preordinato a introdurre misure agevolative dovute alla pandemia.**

## **B) Come si riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi**

7-bis (...) **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.**

La **quota di ammortamento dell'esercizio successivo** sarà pari al rapporto tra:

$$\frac{\text{valore residuo da ammortizzabile}}{\text{vita utile residua aggiornata}}$$

E' quindi condizionata:

- Dall'entità della riduzione dell'ammortamento dell'anno (totale o parziale)
- Dal prolungamento della vita utile del bene

## B) Come si riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi

- OIC documento interpretativo 9. Par. 8. La norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene **non sia associata un'estensione della sua vita utile, a causa ad esempio di vincoli contrattuali o tecnici**. In questo caso, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa. In questi casi, la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare (vedi esempio 4).

### **ESEMPIO 4 – Sospensione degli ammortamenti in caso di impossibilità di aggiornamento della vita utile**

*Una società che detiene diritti di sfruttamento di software decide di avvalersi della deroga nel bilancio che chiude al 31 dicembre 2020. Si ipotizzi che tali diritti abbiano una durata contrattuale di **5 anni**. Si ipotizzi per semplicità che tutti i diritti sono stati acquistati nel 2019 per un costo complessivo pari ad euro **1.000** e che tutti i contratti scadono nel 2023. Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari ad euro **200** e la vita utile residua è di 4 anni [quota ordinaria di ammortamento **200**]. Nell'esercizio 2020 la società decide **di non effettuare gli ammortamenti** in quanto la differenza tra valore della produzione e costi della produzione (A-B) è diminuita di oltre il 100% rispetto all'esercizio 2019 a causa della pandemia.*

*La società in questo caso **non può estendere di un anno la vita utile** di tale diritto in quanto tutti i contratti scadono nel 2023. Pertanto in tal caso la società a partire dall'esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari ad euro **267**, che è pari al valore da ammortizzare ( $1.000-200-0=800$ ) diviso la vita utile residua (3 anni).*

## B) Come si riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi

**OIC documento interpretativo 9.** Le ipotesi concrete che emergono dal documento sono, sostanzialmente, le seguenti:

- 1) **non vi sono le motivazioni per ricorrere alla deroga** (si pensi ad un settore che ha avuto nel 2020 fatturati e margini superiori all'ordinario, con risultati buoni);
- 2) **la deroga viene applicata (totalmente o parzialmente) su immobilizzazioni per cui è ragionevole l'estensione della vita utile per un ulteriore anno** (in caso di utilizzo integrale la quota di ammortamento da stanziare negli anni successivi non muta, mentre si riduce in caso di utilizzo parziale, si vedano gli esempi n. 3 e 3-bis);
- 3) **la deroga viene applicata (totalmente o parzialmente) su immobilizzazioni per cui non è ragionevole l'estensione della vita utile per un ulteriore anno** (in questo caso la quota di ammortamento degli anni successivi sarà maggiore);
- 4) **la deroga viene applicata solo sui beni di nuova acquisizione nel 2020** (esempio n. 5), per cui a “slittare” è **la quota ridotta** che sarebbe stata stanziata nel 2020, anche in questo caso con valutazione circa il possibile allungamento della vita utile.
- 5) **In caso di bilancio consolidato**, la consolidante, anche se sceglie di non adottare la deroga nel proprio bilancio d'esercizio, recepisce quanto deciso dalle singole consolidate, per cui viene consentito l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.

## Riserva indisponibile

7-ter. 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. 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.

In caso di **utili dell'esercizio**

- **almeno pari alle quote di ammortamento** non contabilizzate, vengono vincolati gli utili dell'esercizio
- **di importo inferiore a quello delle quote di ammortamento** non contabilizzate, la riserva è integrata
  - utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili,
  - in mancanza delle quali saranno accantonati gli utili degli esercizi successivi.

## Riserva indisponibile

- Circolare Assonime 2/2011. La **riserva indisponibile** di cui al comma 7-ter non può essere distribuita ai soci né imputata a capitale, ma può essere utilizzata a copertura perdite, facendo sorgere il dubbio (che dovrebbe essere risolto positivamente) dell'obbligo del suo reintegro prioritario con gli utili poi realizzati.
- Circolare Assonime 2/2011. La **liberazione della riserva**, non disciplinata dall'articolo 60, avviene gradualmente lungo il periodo di ammortamento, ovvero in via anticipata in caso di vendita, eliminazione o svalutazione della immobilizzazione relativa.

## Informativa in nota integrativa

7-quater. **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.

La **nota integrativa**, indica:

- a) su quali **immobilizzazioni** ed in **che misura** non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- b) le **ragioni** che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga;
- c) dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente **riserva indisponibile**, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e economica e sul risultato economico dell'esercizio;
- d) (Come già avvenuto in occasione di altre disposizioni che derogano alle norme del Codice civile) dei **conseguenti effetti, in particolare sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto.**

La nota integrativa non «salva» il bilancio da comportamenti scorretti, di qualsiasi tipo essi siano: invece, può «integrare» e illustrare il contenuto degli schemi che compongono il bilancio.

## Effetti fiscali

7-quinquies. 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 Tuir, 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 [IRAP], 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.

- in sostanza, si applica il comma 4, lettera b) dell'articolo 109 del Tuir che prevede la deducibilità dei componenti negativi non imputati nel conto economico **per disposizione di legge**.  
*Art. 109(4) «Sono tuttavia deducibili: (...) b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge».*
- Questa previsione comporta l'iscrizione in bilancio delle **imposte differite passive**, che saranno utilizzate nell'ultimo esercizio nel quale agli ammortamenti iscritti in bilancio non corrisponderà un pari ammontare di ammortamenti fiscalmente deducibili, in quanto già dedotti nella dichiarazione 2020.

## Effetti fiscali

- Telefisco 2021. Si chiede la conferma che – nonostante il tenore letterale [co. 7-bis art. 60 DI 104/2020] il recupero fiscale mediante variazione in aumento della quota non imputata al 2020 avverrà in coda al processo di ammortamento. Tale norma [co. 7-quinquies art. 60 DI 104/20207] 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.**
- Circolare Assonime 2/2021. Quanto all'aspetto fiscale, per la circolare è applicabile la deduzione extracontabile della quota di ammortamento finanziario dei **beni gratuitamente devolvibili** (articolo 104 Tuir).
- Circolare Assonime 2/2021. Non è chiaro se alla **sospensione contabile si possa affiancare quella fiscale**: la tesi negativa (che pare prevalente) potrebbe condurre alla creazione di una riserva indisponibile al netto dell'effetto fiscale, mentre una risposta positiva aprirebbe il tema di quando recuperare la quota sospesa, a fine piano di ammortamento ovvero solo in sede di cessione/dismissione del cespite (risoluzione 98/E/2013).

# Effetti fiscali

**L'Assonime, nella Circolare 11.2.2021, n. 2**, ha ritenuto due tesi:

1. Che La **deducibilità rappresenta una facoltà**, analogamente a quanto previsto ai fini civilistici con riguardo alla sospensione dell'ammortamento. Pertanto, qualora l'impresa scelga di non dedurre la quota sospesa, la stessa va dedotta negli esercizi successivi (con prolungamento, nella generalità dei casi, del piano di ammortamento di un anno).
2. che il **regime fiscale non è opzionale** con la conseguenza che la quota civilistica sospesa **deve essere comunque dedotta** ai fini delle imposte dirette / IRAP. Ciò in quanto il comma 7-quinquies dispone che la deduzione "è ammessa", utilizzando una formulazione analoga a quella contenuta in altre previsioni normative che, di fatto, impongono uno specifico "comportamento" (tra cui l'art. 102, comma 2, TUIR in base al quale la deducibilità delle quote di ammortamento è "ammessa" in misura non superiore a quella derivante dall'applicazione dei coefficienti ex DM 31.12.88 e l'art. 103, comma 3-bis, TUIR contenente un'analoga previsione relativamente alla deduzione extracontabile dell'ammortamento dei marchi / brevetti).

**L'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2021** sembra abbia aderito a questa seconda tesi affermando che in caso di mancata imputazione a Conto economico della quota di ammortamento 2020 **la deducibilità fiscale è confermata**.

**L'AIDC, nella citata Norma di comportamento n. 212**, sostiene che la **deducibilità** ai fini delle imposte dirette / IRAP della quota di ammortamento sospesa, da operare tramite una variazione in diminuzione nel mod. REDDITI / IRAP 2021, **costituisce una facoltà e non un obbligo** posto che:

- il comma 7-quinquies fa riferimento all'"ammissibilità" della deduzione della quota sospesa e non al relativo obbligo, coerentemente con la ratio generale della disposizione che la stessa Associazione "ritiene vada individuata nella volontà del Legislatore di **non appesantire**, in caso di esercizio della facoltà di deroga ..., **il carico fiscale relativo all'esercizio 2020 al fine di tenere conto degli effetti causati dalla situazione emergenziale**".
- In tale contesto, infatti, il concetto di "ammissibilità" assume una connotazione diversa rispetto al medesimo concetto contenuto nel citato comma 2 dell'art. 102; quest'ultimo 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 DM 31.12.88;
- in linea generale le disposizioni in materia di ammortamento non stabiliscono alcun limite minimo il cui mancato rispetto comporti l'indeducibilità dell'ammortamento;
- l'OIC nel Documento interpretativo n. 9 afferma che "l'applicazione della deroga **può generare fiscalità differita**", riconoscendo di fatto la necessità di stanziare la fiscalità differita soltanto qualora gli ammortamenti sospesi siano dedotti. Alla luce di ciò "laddove l'impresa... decida di avvalersi della deroga di cui al comma 7-bis... ha quindi la **facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre tali ammortamenti in sede di dichiarazione dei redditi... In altri termini, dunque, la previsione di cui al comma 7-quinquies... deve essere considerata come una facoltà e non un obbligo**."
- La disposizione di cui al citato comma 7-quinquies è stata introdotta al fine di consentire comunque la deducibilità degli ammortamenti "civilistici" sospesi, che diversamente sarebbero risultati indeducibili in assenza della previa imputazione degli stessi a Conto economico.

## Effetti fiscali

L'AIDC, nella Norma di comportamento n. 212 ha altresì precisato che:

- ad eccezione del riconoscimento della facoltà di dedurre gli ammortamenti sospesi ancorché non imputati a Conto economico, **restano ferme le altre condizioni richieste ai fini della deducibilità con la conseguenza** che, ad esempio, deve essere rispettato il limite massimo collegato all'applicazione dei coefficienti di cui al citato DM 31.12.88, *"come pure la coerenza rispetto al piano di ammortamento in corso, fatte salve variazioni adeguatamente motivate"*;
- il riferimento contenuto nel citato comma 7-quinquies esclusivamente agli artt. 102,102-bis e 103, TUIR **"sembra non consentire" la deducibilità degli ammortamenti di cui agli artt. 104 (per i beni gratuitamente devolvibili) e 108 (per le spese relative a più esercizi), TUIR** qualora non stanziati a Conto economico.

Con riguardo agli ammortamenti ex art. 104 l'Assonime, nella citata Circolare n. 2, aveva diversamente ritenuto che gli stessi possano essere dedotti ancorché sospesi civilisticamente.

Da ultimo, con riferimento ai soggetti interessati alla sospensione degli ammortamenti, l'AIDC:

- sostiene che la sospensione **è applicabile anche dai soggetti IRPEF in contabilità ordinaria** in quanto, ancorché gli stessi non siano tenuti al rispetto dei Principi contabili, il citato comma 7-quinquies rinvia ai fini della deducibilità IRAP dell'ammortamento sospeso all'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97 applicabile alle società di persone / ditte individuali;
- conferma quanto sostenuto dall'OIC nel citato Documento interpretativo n. 9 che riconosce l'utilizzo di tale possibilità alle **micro-imprese**, che dovranno esporre in calce al bilancio (Stato patrimoniale) le informazioni richieste dalla norma in merito alla previsione in esame.

## Effetti fiscali

ha sollevato perplessità come ricorda Assonime nella circolare 20 diffusa il 23 giugno, la **risposta 279/2021**. Secondo l'Agenzia, nel caso di ammortamenti dell'avviamento stanziati in misura inferiore a quella prevista dall'Oic 24 (ed anche a quella massima fiscale di 1/18), cui fa seguito la svalutazione dell'asset per correggere l'errore, la deduzione delle quote residue non può avvenire (come invece era ammesso pacificamente in passato: risoluzione 98/E/2013) con variazioni in diminuzione negli anni seguenti, richiedendosi la presentazione di dichiarazioni integrative a favore (perdendo le deduzioni sugli anni già prescritti).

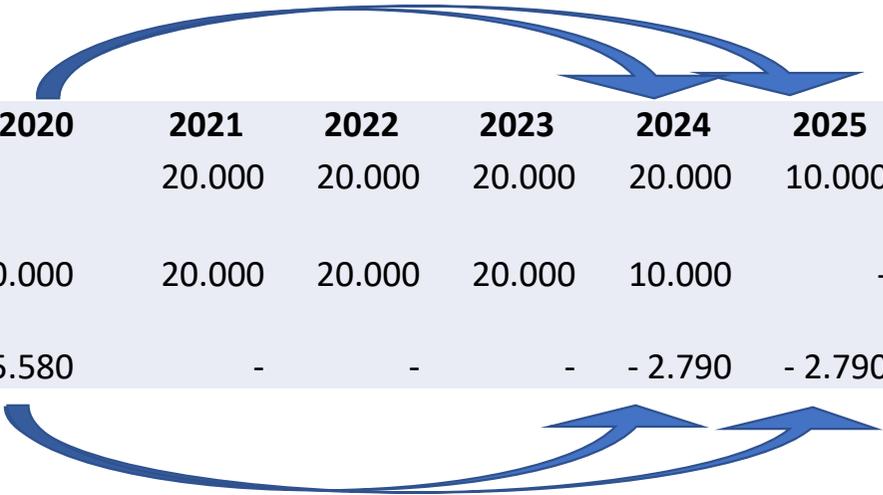
## Effetti fiscali

- in bilancio, lo stanziamento delle **imposte differite** che verranno riassorbite (effetto reversal) alla fine del piano di ammortamento (Oic 25);
- in dichiarazione dei redditi, la compilazione del rigo **RF55, codice 81** e del **quadro RV**.
- Il doppio binario sarebbe evitabile solo se le società optassero per non dedurre fiscalmente nel 2020 la quota di ammortamento sospesa. Possibilità che però sembra preclusa dall'Agenzia (Telefisco 2021).

## Esempi

<b>Costo bene</b>		<b>100.000</b>					
<b>Amm.to civilistico</b>		<b>5 anni</b>					
<b>Amm.to fiscale</b>		<b>20%</b>					
<b>Anno</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
Amm.to civilistico	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000	10.000	
Amm.to fiscale	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000	10.000	-
Imposte differite	-	-	-	-	-	-	-

<b>Anno</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
Amm.to civilistico	10.000		20.000	20.000	20.000	20.000	10.000
Amm.to fiscale	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000	10.000	-
Imposte differite	-	5.580	-	-	-	- 2.790	- 2.790



## Esempi

Da considerare l'impatto della **fiscalità differita** a conto economico

	con amm.ti	senza amm.ti	con deduzione extra contabile
<b>ricavi</b>	800.000	800.000	800.000
<b>costi</b>	- 600.000	- 600.000	- 600.000
amm.to	- 500.000	-	-
<b>ante imposte</b>	- <b>300.000</b>	<b>200.000</b>	<b>200.000</b>
imposte correnti	-	- 55.800	-
imposte differite			- 139.500
imposte anticipate su perdite			83.700
<b>Risultato</b>	- <b>300.000</b>	<b>144.200</b>	<b>144.200</b>
riprese fiscali	0	0	- 500.000
<i>Reddito</i>	- <i>300.000</i>	<i>200.000</i>	- <i>300.000</i>

- Operativamente occorre effettuare una **variazione in diminuzione** in sede di dichiarazione dei redditi/Irap, disallineando (quadro RV/Sez. IV quadro IS) il valore civilistico da quello fiscale.
- In caso di vendita si hanno impiatti sulla **plus/minus**

# Leasing

Moratoria ex art. 56, DI 18/2020: **non pago finanziariamente quota capitale ovvero quota capitale e quota interessi**

## CANONI

- **Nessuna sospensione** dei canoni che vanno quindi imputati a ce.
- L'imputazione a ce va fatta **rimodulando** i canoni in funzione della **maggior durata del leasing**.
- La deducibilità fiscale dei canoni, pertanto, avverrà lungo il medesimo arco temporale.

### **Appendice A - operazioni di ristrutturazione del debito, dell'Oic 19, Par. A.7**

#### **Sospensione nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario**

*A.7 un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la **sospensione** per un determinato periodo nel **pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario**, comporta una **modifica nella tempistica** originaria dei pagamenti del debito alla scadenza e il conseguenziale **prolungamento** della durata del contratto.*

*A fronte della sospensione in esame, si effettua una **nuova rimodulazione** dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e **dell'eventuale risconto** iscritto a fronte del maxicanone pattuito. La rimodulazione del maxicanone è effettuata in base al **principio di competenza pro-rata temporis** considerando la maggior durata del contratto.*

### **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti del 16 febbraio 2011**

Le modifiche contrattuali implicano, in linea con il principio della competenza economica, una rimodulazione dei costi complessivi affinché questi siano uniformemente ripartiti lungo la “nuova” durata del contratto a partire dalla data di adesione alla moratoria.

Ritenendo tuttora valide tali indicazioni, pertanto, la moratoria del leasing non comporta una “sospensione” nell'imputazione a conto economico dei canoni, ma la rimodulazione del piano di ammortamento finanziario con imputazione dei canoni residui (inclusi quelli sospesi) lungo la maggiore durata del contratto.

# Leasing

## INTERESSI

- In caso di **non sospensione della quota interessi**, questi saranno imputati a conto economico, senza alcun problema fiscale (se si rispettano le condizioni previste dall'articolo 96 del Tuir) o contabile: infatti, il conto economico presenterà la rilevazione degli interessi come oggetto di pagamento senza variazioni.
- In caso di **sospensione della quota interessi**, questi dovranno essere contabilizzati per rispettare il principio di competenza, avendo evidentemente come contropartita i debiti.

## MAXICANONE

- spalmato lungo tutta la durata contrattuale attraverso la tecnica contabile del risconto attivo. Ne consegue che verificandosi la variazione della durata originariamente prevista del contratto, sarà necessario ricalcolare il piano di imputazione temporale del risconto attivo esistente alla data di accesso alla moratoria.

## Moratoria mutui

Moratoria ex art. 56, DI 18/2020: **non pago finanziariamente quota capitale ovvero quota capitale e quota interessi**

### VALORE NOMINALE DELLE PASSIVITA'

- Se non applico il costo ammortizzato (perché abbreviato o perché non significativo). Non ridetermino il **valore nominale della passività**.
- Se applico il costo ammortizzato: dopo la rilevazione iniziale delle passività finanziaria (valutata al costo ammortizzato con o senza attualizzazione) dovessero emergere circostanze che portino a modificare le stime dei flussi finanziari connessi alla passività, **il valore delle passività in bilancio andrà rideterminato **attualizzando i flussi finanziari futuri** sulla base dell'interesse effettivo** determinato alla rilevazione iniziale della passività (paragrafo 6.1 dell'Oic 19).

### INTERESSI

- In caso di **non sospensione della quota interessi**, questi saranno imputati a conto economico, senza alcun problema fiscale (se si rispettano le condizioni previste dall'articolo 96 del Tuir) o contabile: infatti, il conto economico presenterà la rilevazione degli interessi come oggetto di pagamento senza variazioni.
- In caso di **sospensione della quota interessi**, questi dovranno essere contabilizzati per rispettare il principio di competenza, avendo evidentemente come contropartita i debiti.

### RISCONTO PLURIENNALE

Ridetermino il valore del **risconto pluriennale connesso agli oneri iniziali dell'operazione** (costi di transazione), solitamente spalmati su tutta la durata dell'ammortamento della passività a cui si riferiscono (Oic 19, paragrafi da 54 a 57).

## Rapporto riduzione degli ammortamenti // disapplicazione 2446 e 2447

- **Disapplicando (in tutto o in parte) gli ammortamenti**, le perdite che vengono sterilizzate dal nuovo articolo 6 del DI 23/2020 si presenteranno inferiori, ma si dovrà porre un vincolo alle riserve pregresse o, laddove incapienti, agli utili futuri.
- **Rilevando normalmente gli ammortamenti**, invece, le perdite sterilizzate per un quinquennio ai fini delle conseguenze codicistiche saranno maggiori, ma senza ipoteche sulle riserve.

Sotto l'aspetto fiscale non ci dovrebbero essere differenze rilevanti, atteso che, in entrambi i casi, il reddito imponibile – o la perdita fiscalmente rilevante – saranno determinati al netto dell'importo corrispondente alle quote di ammortamento deducibili.

Manzanalori Associati  
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe  
SOCIETA' REVISIONE

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613  
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986  
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821  
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it Re  
www.manzana.it VII