



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

La sospensione in bilancio degli ammortamenti

(Circolare n. 5 del 22 marzo 2021)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti che possono avvalersi della facoltà di sospensione "straordinaria"	4
3. Esercizi in cui è possibile avvalersi della sospensione "straordinaria"	5
4. Ambito oggettivo della sospensione "straordinaria"	5
5. Modalità di applicazione della sospensione "straordinaria"	6
6. Effetti della sospensione "straordinaria"	7
7. Informativa da rendere in Nota integrativa	8
8. Sospensione "straordinaria" e bilancio consolidato	9
9. Raccordo con la normativa fiscale	9

1. Premessa

In sede di predisposizione dei bilanci di esercizio al 31 dicembre 2020, la generalità dei soggetti che redigono il bilancio secondo principi contabili nazionali è chiamata a confrontarsi con la disciplina recata dai commi da 7-*bis* a 7-*quinqüies* dell'art. 60 del DL 104/2020, convertito nella L. 126/2020.

In particolare, ai sensi del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020, i soggetti OIC *"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. 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"*.

La norma si propone di supportare i risultati d'esercizio e i patrimoni netti delle imprese colpite dalla pandemia, consentendo di derogare all'obbligo di ammortamento sistematico dei beni la cui vita utile è limitata nel tempo, ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 2) c.c..

Nel bilancio 2020 è pertanto possibile – si tratta di una facoltà e non di un obbligo – **decidere di non iscrivere una parte o tutti gli ammortamenti dell'esercizio che sarebbero altrimenti dovuti secondo corretti principi contabili.**

La norma specifica che in tale caso il valore di iscrizione delle immobilizzazioni ammortizzabili sarà quello risultante dall'ultimo bilancio approvato (si tratta, evidentemente, dell'ipotesi di non iscrizione del 100% degli ammortamenti).

L'applicazione della norma comporta l'allungamento del piano di ammortamento originario di un esercizio.

L'ultimo periodo del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020 specifica ulteriormente che *"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"*.

Il Ministro dell'economia e delle finanze potrà dunque prorogare con proprio decreto la norma anche ai bilanci 2021.

Ai sensi del successivo co. 7-*ter* primo periodo dell'art. 60 del DL 104/2020, *"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"*.

La possibilità di non iscrivere in bilancio gli ammortamenti ai sensi del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020 non richiede la verifica di specifici requisiti soggettivi o oggettivi e si deve pertanto ritenere che, in linea di principio, tutte le imprese che non applicano principi contabili internazionali possano decidere di avvalersi di tale facoltà, ferme restando le "conseguenze" di cui al successivo co. 7-*ter* su utili e riserve.

Proprio per evitare tali "conseguenze", **prima di avvalersi della sospensione "straordinaria" degli ammortamenti** consentita dal co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020, è **opportuno verificare preliminarmente se**, in relazione a uno o più cespiti, **sussistono una o più delle cause "ordinarie" di interruzione degli ammortamenti così come previste dai principi contabili.**

Anche perché il co. 7-*quater* dell'art. 60 del DL 104/2020 stabilisce che in Nota integrativa è necessario dare "*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 disciplina che consente la sospensione "straordinaria" degli ammortamenti è stata oggetto di esame da parte dell'OIC nell'ambito del Documento interpretativo n. 9, diramato a gennaio 2021 nella forma di "Bozza per la consultazione" e tuttora in attesa di approvazione nel testo definitivo.

La materia è stata anche oggetto di esame da parte di Assonime nell'ambito della sua circolare 11.2.2021 n. 2.

Il raccordo tra la sospensione "straordinaria" degli ammortamenti e la disciplina fiscale è disciplinato dal disposto del co. 7-*quinqüies* dell'art. 60 del DL 104/2020, ai sensi del quale, per i soggetti che si avvalgono di tale sospensione la deduzione dalla base imponibile delle imposte sul reddito e della base imponibile IRAP della quota di ammortamento non effettuata (in applicazione delle disposizioni del co. 7-*bis*) "*è ammessa [...] a prescindere dall'imputazione al conto economico*" alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti, rispettivamente, dagli artt. 102, 102-*bis* e 103 del TUIR e dagli artt. 5, 5-*bis*, 6 e 7 del DLgs. 446/97.

2. Soggetti che possono avvalersi della facoltà di sospensione "straordinaria"

I soggetti che possono avvalersi della facoltà di sospensione "straordinaria" degli ammortamenti, ai sensi dei co. 7-*bis* e seguenti dell'art. 60 del DL 104/2020, sono quelli "*che non adottano i principi contabili internazionali*".

La circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 sottolinea che in questa definizione rientrano:

- tutti i **soggetti** che redigono il bilancio secondo le norme del codice civile e i principi contabili **OIC** (ivi comprese le c.d. "micro-imprese" esonerate dalla redazione della Nota integrativa ai sensi dell'art. 2435-*ter* co. 2 c.c.);
- gli **intermediari** che **non** applicano i principi contabili **IFRS** e redigono il bilancio secondo le regole del DLgs. 136/2015;

- le **imprese di assicurazione** che **non** seguono nella redazione del bilancio i **principi contabili internazionali**.

3. Esercizi in cui è possibile avvalersi della sospensione "straordinaria"

La possibilità di avvalersi della sospensione "straordinaria" degli ammortamenti, disposta dai co. 7-*bis* e seguenti dell'art. 60 del DL 104/2020, è per ora limitata al solo esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto, ossia **l'esercizio in corso al 15.8.2020**.

Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratta dunque dell'esercizio 2020, il cui bilancio si chiude il 31.12.2020.

La norma prevede però già la possibilità che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possa essere disposta l'estensione temporale della disciplina della sospensione "straordinaria" ad esercizi successivi, *"in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2"*.

4. Ambito oggettivo della sospensione "straordinaria"

La sospensione "straordinaria", disposta dai co. 7-*bis* e seguenti dell'art. 60 del DL 104/2020, concerne l'*"ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"* e può essere effettuata *"anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile"*. Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 2) c.c., *"il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione"* ed *"eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate in nota integrativa"*.

Valorizzando il generale richiamo alle *"immobilizzazioni materiali e immateriali"*, la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 afferma che non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che anche l'avviamento rientri nell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina e che ad analoghe conclusioni si dovrebbe poter pervenire con riguardo ai costi di impianto e di ampliamento e ai costi di sviluppo aventi utilità pluriennale.

Sul punto, la Bozza del Documento interpretativo OIC n. 9/2021 non offre alcuna indicazione, mentre sarebbe auspicabile una presa di posizione chiara sul punto da parte del documento definitivo, posto che l'interpretazione estensiva di Assonime, pur apprezzabile e autorevole, si colloca in un contesto normativo che deroga espressamente al numero 2) dell'art. 2426 co. 1 c.c. e non anche ai numeri 5) (ove è disciplinato l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale) e 6) (ove è disciplinato l'ammortamento del costo dell'avviamento).

Inoltre, con specifico riferimento agli oneri pluriennali capitalizzati nell'attivo, anche laddove l'interpretazione estensiva proposta da Assonime trovasse conferme, va evidenziato che il mancato richiamo

dell'art. 108 del TUIR da parte del co. 7-*quinquies* dell'art. 60 del DL 104/2020 sembra in ogni caso precludere la possibilità di portare in deduzione dalla base imponibile delle imposte sul reddito l'ammortamento annuo degli oneri pluriennali che non venisse imputato a Conto economico, in quanto "sospeso" ai sensi del precedente co. 7-*bis* (si veda il successivo § 9).

5. Modalità di applicazione della sospensione "straordinaria"

La disciplina recata dai co. 7-*bis* e successivi dell'art. 60 del DL 104/2020 non specifica se la scelta di avvalersi della facoltà di sospensione "straordinaria" ivi disposta possa essere fatta in modo indipendente a livello di ciascuna singola immobilizzazione materiale o immateriale, oppure debba avvenire per "categorie omogenee" di immobilizzazioni, oppure ancora debba interessare l'intera voce di bilancio. Il tenore della norma è invece chiaro nell'esplicitare che la sospensione "straordinaria" dell'ammortamento annuo **può anche essere parziale e non necessariamente pari all'intero ammortamento annuo** che, in assenza dell'avvalimento della facoltà di sospensione "straordinaria", andrebbe altrimenti iscritto in bilancio secondo corretti principi contabili.

Livello contabile della scelta di sospensione "straordinaria"

Per quanto concerne il "livello" (singolo cespite, classi di cespiti o intera voce di bilancio) con riguardo al quale può essere effettuata la scelta di avvalersi o meno della facoltà di sospensione "straordinaria" dell'ammortamento, sia la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 che la Bozza del Documento interpretativo OIC n. 9/2021 (§ 5) convergono sul fatto che il redattore del bilancio sia libero di decidere di applicare la sospensione "straordinaria" dell'ammortamento a tutte le immobilizzazioni, a classi di cespiti, oppure a singoli cespiti.

La Bozza del Documento interpretativo OIC n. 9/2021 (§ 5) aggiunge però che la *"scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione [singoli cespiti, classi di cespiti o l'intera voce di bilancio] deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti"*.

Possibilità di sospensione dell'ammortamento anche soltanto "parziale"

Ai sensi del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020, la facoltà di sospendere l'ammortamento può essere esercitata *"fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*.

Pare dunque evidente che la scelta di avvalersi della facoltà di sospensione "straordinaria" dell'ammortamento *ex co. 7-bis* e seguenti dell'art. 60 del DL 104/2020 può essere esercitata solo per una parte dell'ammortamento annuo di una determinata immobilizzazione materiale o immateriale che, in assenza dell'avvalimento della facoltà di sospensione "straordinaria", andrebbe altrimenti iscritto in bilancio secondo corretti principi contabili.

6. Effetti della sospensione "straordinaria"

La scelta di avvalersi della sospensione "straordinaria" degli ammortamenti, relativamente a una o più immobilizzazioni materiali e immateriali, comporta degli effetti che si riflettono:

- sul valore di iscrizione in bilancio dell'immobilizzazione e sul prosieguo del processo di ammortamento ad essa relativo;
- sulla disponibilità degli utili di esercizio e delle riserve di patrimonio netto.

Valore di iscrizione dell'immobilizzazione e prosieguo del processo di ammortamento

Le immobilizzazioni – relativamente alle quali il redattore del bilancio si avvale della facoltà di sospensione "straordinaria" dell'ammortamento annuo – vengono iscritte in bilancio per un valore che, nel caso di sospensione "integrale" dell'ammortamento annuo, risulta pari al valore di iscrizione risultante dal bilancio dell'esercizio precedente o, per le immobilizzazioni acquisite nel corso dell'esercizio, pari al loro costo di acquisto iniziale.

Il secondo periodo del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020 stabilisce che *"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 quote il piano di ammortamento originario di un anno"*.

Sia la Bozza del Documento interpretativo OIC n. 9/2021 (§ 8) che la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 affermano però che l'applicazione della norma negli esatti termini da essa espressi rimane vincolata al fatto che sia possibile rinvenire un **allungamento della vita utile del cespite** rispetto al piano di ammortamento originario, mentre, nei casi in cui ciò non sia rispondente al vero (si pensi, in particolar modo, ai beni la cui vita utile è legata a contratti di utilizzo con il bene destinato a fuoriuscire dal patrimonio aziendale al momento della scadenza contrattuale), diverrebbe necessario aumentare le quote di ammortamento annuo per i residui anni di vita utile (di durata invariata) del bene per l'impresa.

Vincoli di disponibilità su utili e riserve di patrimonio netto

L'utilizzo della facoltà di sospensione "straordinaria" di quote di ammortamento annuo, ai sensi del co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020, determina un vincolo di disponibilità sugli utili dell'esercizio di ammontare pari agli ammortamenti annui non effettuati in forza della predetta sospensione "straordinaria".

Ai sensi del co. 7-*ter* dell'art. 60 del DL 104/2020, infatti, gli utili dell'esercizio, fino a concorrenza del predetto ammontare, devono essere destinati a **"riserva indisponibile"**.

Nel caso in cui gli utili dell'esercizio siano inferiori all'ammontare dei medesimi che dovrebbe essere destinato a riserva indisponibile, quest'ultima è integrata mediante destinazione delle riserve di utili o anche di altre riserve disponibili del patrimonio netto per l'importo che non ha trovato capienza negli utili dell'esercizio (viene da sé che, qualora l'esercizio si chiuda con una perdita di esercizio, l'intero ammontare da accantonare a riserva indisponibile *ex* co. 7-*ter* dell'art. 60 del DL 104/2020 deve essere

tratto dalle riserve disponibili del patrimonio netto).

Nel caso in cui nemmeno le riserve disponibili del patrimonio netto risultino capienti rispetto all'ammontare che deve essere accantonato a riserva indisponibile, *"la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi"*.

L'indisponibilità della riserva ne **preclude la distribuibilità ai soci o l'imputazione a capitale sociale**, ma secondo la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 (§ 1.4) e il Documento di ricerca licenziato il 17.3.2021 dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti resterebbe possibile l'utilizzo della riserva a copertura perdite, fermo restando, in quest'ultimo caso, l'obbligo di sua reintegrazione con utili degli esercizi successivi, fino a quando l'ammortamento annuo sospeso non viene "riassorbito" in bilancio.

Tale **"riassorbimento"** si determina all'atto della **imputazione dell'ammortamento "precedentemente sospeso"** a Conto economico (al termine del processo di ammortamento del bene, nel caso di allungamento di un anno della sua vita utile, oppure gradualmente durante il processo di ammortamento con imputazione di maggiori quote annue, nel caso di vita utile invariata), **oppure** nel caso di **realizzo dell'immobilizzazione** relativamente alla quale era stato "sospeso" l'ammortamento annuo.

Sia la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 (§ 1.4) che il Documento di ricerca licenziato il 17.3.2021 dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti evidenziano che, laddove si proceda alla deduzione fiscale in via extracontabile degli ammortamenti annui sospesi, ai sensi del co. 7-*quinquies* dell'art. 60 del DL 104/2020 (si veda il successivo § 9), la necessaria rilevazione della fiscalità differita, correlata al disallineamento temporaneo civilistico-fiscale che così insorge, comporta un obbligo di accantonamento (e mantenimento) a riserva indisponibile di un importo che a quel punto non è pari agli ammortamenti annui sospesi, bensì è pari agli ammortamenti annui sospesi meno la fiscalità differita ad essi correlati rilevata in bilancio.

7. Informativa da rendere in Nota integrativa

Ai sensi del co. 7-*quater* dell'art. 60 del DL 104/2020, *"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 Bozza di Documento interpretativo OIC n. 9/2021 (§ 10) puntualizza che le informazioni che devono essere riportate nella Nota integrativa del bilancio devono toccare i seguenti punti:

- individuazione delle immobilizzazioni sulle quali sono stati sospesi gli ammortamenti *ex co. 7-bis* e seguenti dell'art. 60 del DL 104/2020, nonché, in corrispondenza di ciascuna, ammontare dell'ammortamento annuo sospeso;
- ragioni che hanno indotto ad avvalersi della sospensione "straordinaria";
- impatto della sospensione "straordinaria" in termini economici e patrimoniali.

Tra gli impatti di cui deve essere resa informativa rientra ovviamente quello che concerne il vincolo di

indisponibilità che sorge sugli utili di esercizio e/o sulle riserve disponibili di patrimonio netto e/o sugli utili di futuri esercizi, ai sensi del co. 7-*ter* dell'art. 60 del DL 104/2020 (si veda il precedente § 6).

Per quanto riguarda l'illustrazione delle ragioni che hanno indotto ad avvalersi della sospensione "straordinaria", la circ. Assonime 11.2.2020 n. 2 (§ 1.5) ritiene che sia sufficiente riportare cenni sintetici delle motivazioni, senza necessità di una loro illustrazione analitica.

Pare corretto ritenere che le **micro-imprese**, laddove esonerate dalla redazione della Nota integrativa, ai sensi dell'art. 2435-*ter* co. 2 c.c., debbano rendere l'informativa di cui al co. 7-*quater* dell'art. 60 del DL 104/2020 in calce allo Stato patrimoniale.

8. Sospensione "straordinaria" e bilancio consolidato

La Bozza di Documento interpretativo OIC n. 9/2021 (§ 9) indica che la sospensione "straordinaria" degli ammortamenti si può applicare ai bilanci consolidati redatti dalla capogruppo anche quando non si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio.

In tale situazione il bilancio consolidato recepisce gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che se ne avvalgono nella redazione del proprio bilancio d'esercizio.

La deroga consente, in materia di ammortamenti, l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.

9. Raccordo con la normativa fiscale

Ai sensi del co. 7-*quinqüies* dell'art. 60 del DL 104/2020, la sospensione "straordinaria" degli ammortamenti *ex* co. 7-*bis* e seguenti non pregiudica la possibilità di dedurli ai fini fiscali dalla base imponibile delle imposte sul reddito e della base imponibile IRAP, fermo restando che, evidentemente, tale deduzione avverrà in via extracontabile.

La norma, con finalità di raccordo tra la facoltà di sospensione "civilistica" degli ammortamenti e la disciplina fiscale in materia di deduzione delle quote di ammortamento, stabilisce infatti che la deduzione dalla base imponibile delle imposte sul reddito e della base imponibile IRAP della quota di ammortamento non effettuata (in applicazione delle disposizioni del co. 7-*bis*) "è ammessa [...] a prescindere dall'imputazione al conto economico" alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti, rispettivamente, dagli artt. 102, 102-*bis* e 103 del TUIR e dagli artt. 5, 5-*bis*, 6 e 7 del DLgs. 446/97.

Se il richiamo agli artt. 102, 102-*bis* e 103 del TUIR rende chiara la deducibilità extracontabile degli ammortamenti "sospesi" relativamente a immobilizzazioni materiali (102 e 102-*bis*) e immateriali compreso l'avviamento (103), il mancato richiamo degli artt. 104 e 108 del TUIR pone seri dubbi circa l'applicabilità del medesimo criterio per gli ammortamenti finanziari dei **beni gratuitamente devolvibili** e degli **oneri pluriennali capitalizzati nell'attivo** (per entrambi la circ. Assonime 11.2021 n. 2 propone una interpretazione estensiva della norma, su cui però **aleggiano non pochi dubbi**, rispetto

ai quali sarebbe senz'altro opportuno conoscere anche l'orientamento ufficiale che l'Agenzia delle Entrate riterrà di proporre sul piano operativo ai propri uffici).

Un aspetto su cui persistono incertezze è la **natura obbligatoria o facoltativa della deduzione extracontabile** degli ammortamenti "sospesi", nel periodo di imposta in cui, in assenza della sospensione "straordinaria", sarebbero stati imputati per competenza a Conto economico.

In occasione di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate, commentando il disposto del co. 7-*quinquies* dell'art. 60 del DL 104/2020, ha affermato 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 della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico"*.

Secondo la circ. Assonime 11.2.2021 n. 2, questo commento sembrerebbe far presagire che l'Agenzia delle Entrate propenda per una lettura della norma nel senso della obbligatorietà della deduzione extracontabile.

In attesa di prese di posizione ufficiali e meno criptiche sul punto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che, anche laddove dovesse risultare effettivamente questo l'indirizzo operativo diramato agli uffici finanziari, né il dato letterale né la *ratio* della disposizione consentano di condividere una simile lettura.

La lettera della norma è infatti chiara nell'esprimersi in termini di opportunità ("*è ammessa*") e non con locuzioni che richiamano vincoli come "*è obbligatoria*".

Allo stesso tempo, la *ratio* della disposizione è altrettanto chiara nel voler assicurare che una opportunità, che viene data alle imprese sul piano dell'alleggerimento dei Conti economici in un anno di eccezionale difficoltà economica dovuta alla pandemia da SARS-COV.2, si traduca in una penalizzazione sul piano fiscale dovuta alla impossibilità di dedurre gli ammortamenti contabilmente "sospesi".

Il principio fiscale "base" resta quello della deduzione degli ammortamenti nel periodo di imposta in cui sono imputati a Conto economico, così come il principio contabile "base" resta quello della imputazione degli ammortamenti nel Conto economico dell'esercizio di competenza.

Il co. 7-*bis* dell'art. 60 del DL 104/2020 introduce una deroga facoltativa al principio contabile "base" e, con finalità di raccordo con la normativa fiscale, il co. 7-*quinquies* introduce una deroga facoltativa al principio fiscale "base".

In ogni caso, nella misura in cui si proceda alla deduzione extracontabile *ex* co. 7-*quinquies* degli ammortamenti "sospesi" *ex* co. 7-*bis*, è necessario procedere alla **rilevazione della fiscalità differita correlata al disallineamento temporaneo tra valori civilisti e valori fiscali** che questa deduzione extracontabile determina.