



**WEBINAR**

**Pillole di bilancio - 2022**

*Un momento di confronto sulle principali novità normative e della prassi contabile*

**Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti**

**Gestione delle perdite 2021**

**Iva Manfredini**

*Commissione Bilancio, ODCEC di Modena*

04 maggio 2022

# Agenda

- **Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti**
- Gestione delle perdite 2021

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Riferimenti Normativi

- Art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del Decreto-legge 14 agosto 2020, n.104 («Decreto Agosto») come modificato dalla legge di conversione 13 ottobre 2020, n. 126
- Art. 1 comma 711 della L. 234 del 30.12.2021 («Legge di bilancio 2022»)
- Art. 3 comma 5 quinquiesdecies del D.L.228/2021 («Decreto Milleproroghe») convertito in L. 15/2022
- Art. 5-bis, comma 1, lett. b), DL 27.1.2022 n. 4 («Decreto Sostegni-ter») , convertito, con modificazioni, dalla L. 28.3.2022 n. 25

## Principi contabili

- Documento interpretativo n. 9, “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio – sospensione ammortamenti” - Aprile 2021
- OIC 16 – Immobilizzazioni materiali - **OIC 16 § 56-72** (Ammortamento § 56-72 ; Piano di ammortamento § 62-64 ; Metodi di ammortamento § 65-68; Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale § 69 ; Modifica del piano di ammortamento § 70; Vita utile § 71-72)
- OIC 24 – Immobilizzazioni immateriale - **OIC 24 § 60-77** ( Ammortamento § 60-77; Oneri pluriennali § 65; Avviamento § 66-70 ; Beni immateriali § 71; Immobilizzazioni in corso § 72; Altre immobilizzazioni immateriali § 73-77 )

Per richiamo

- Oic 29 – Cambiamenti di stime contabili par 29 e 38 – vita utile

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Altre fonti

- Risposta Telefisco 2021 – Agenzia delle entrate Risposta al quesito n. 18
- Circ. Assonime n. 2/2021 del 11 febbraio 2021
- Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti Documento di ricerca - 17 marzo 2021
- Norma di comportamento AIDC 212/2021
- Risposta Telefisco 2022
- Risposte ad interpelli 607/2021, 65 e 66/2022

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Riferimenti Normativi

### Art. 60 - Rifinanziamenti di misure a sostegno delle imprese – D.L. 104/2020 conv in L. 126/2020

- **7-bis. Versioni previgenti**
- I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto [15 agosto 2020], 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. - [testo in vigore fino al 31.12.2021](#)
- 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. 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. **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.** - [testo modificato da L. 30.12.2021 n. 234 in vigore dal 1.1.2022 al 28.2.2022](#)
- 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. 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. **In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2, l'applicazione delle disposizioni del presente comma è estesa all'esercizio successivo a quello di cui al primo periodo.** - [testo variato da D.L. 30.12.2021 n. 228 con modificazioni dalla L. 25.02.2022 n. 15 in vigore dal 1.3.2022 al 28.3.2022](#)
- **7-bis. Testo in vigore dal 29.03.2022**
- I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, **negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022**, 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. [...] - [testo vigente modificato dall'art. 5-bis, comma 1, lett. b\), D.L. 27.1.2022 n. 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 28.3.2022 n. 25.](#)

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Riferimenti Normativi

Art. 60 - Rifiinziamenti di misure a sostegno delle imprese – D.L. 104/2020 conv in L. 126/2020

- **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 e' integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva e' integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.
- **7 quater.** La nota integrativa da' 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.
- **7 quinquies.** Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter e' 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 e' ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

**Le variazioni intervenute hanno modificato l'ambito temporale di applicazione della disposizione, ma non è stata operata nessuna modifica alle modalità applicative della norma derogatoria**

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

- **In cosa consiste la disposizione introdotta dal c.d. Decreto Agosto**

## **Facoltà di derogare all'art. 2426 comma 1 n. 2 del c.c.**

*2) 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. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa;*

- **Sospendendo l'ammortamento**

L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio. **OIC 16 § 10 e OIC 24 § 18**

⇒ ulteriore possibilità rispetto a previsioni art. 2426 c. 1 n. 2 del c.c

⇒ nell'alveo delle norme civilistiche previste per i "casi eccezionali" (2423 comma 5 del c.c.)

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Documento interpretativo 9

- **AMBITO DI APPLICAZIONE**

- **Ambito soggettivo**

- La sospensione può essere applicata alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile - artt. 2423 e segg. del c.c.

⇒ Esclusi dunque i soggetti *IAS/IFRS adopter*, *ma anche professionisti, imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata*

- La sospensione può essere applicata anche alle società tenute a redigere il bilancio consolidato in base alle disposizioni D.Lgs 127/1991.

⇒ In questo caso il consolidato recepisce gli effetti della deroga delle sole società consolidate che se ne sono avvalse (utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei)

- **Ambito oggettivo**

- ammortamento annuo
- su immobilizzazioni materiali ed immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo
- La norma non può trovare applicazione per i beni detenuti in leasing

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Documento interpretativo 9

- **AMBITO DI APPLICAZIONE**

- **Ambito temporale**

- Applicabile agli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti nei bilanci degli **esercizi in corso al 31/12/2021 ed in corso al 31/12/2022**
- Originariamente applicabile agli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. 104/2020 – **15 agosto 2020**  
*Criticità della formulazione attuale ha fatto sorgere il dubbio circa l'applicabilità per i bilanci chiusi in data anteriore al 31/12/2021, ma con bilanci non ancora approvati al 29/03/2022 (1/10/2020-30/09/2021), tuttavia la dottrina è concorde nel ritenere che si tratta di una formulazione non ben riuscita*
- Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare  
**=> sospensione ammortamento delle immobilizzazioni (materiali e/o immateriali) presenti nel bilancio al 31.12.2020, al 31.12.2021 e 31.12.2022**

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Documento interpretativo 9

### • MODALITA' DI APPLICAZIONE

#### ▪ livello di applicazione (unità elementare)

- singolo bene
- classi /categorie di beni
- intera voce di bilancio
- La scelta dell'unità elementare deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare l'ammortamento

#### ▪ Sospensione

- E' possibile sospendere FINO al 100 % dell'ammortamento annuo
- La misura della sospensione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare l'ammortamento

⇒ In nota integrativa andranno indicate le ragioni che hanno indotto ad imputare una minor quota di ammortamento rispetto a quanto previsto dal piano di ammortamento

⇒ In nota integrativa andranno indicate le ragioni della scelta della quota

- ✓ In ipotesi di sospensione integrale il valore di iscrizione nel bilancio 2020 e del 2021 delle immobilizzazioni materiali e immateriali rimarrebbe quello risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato per i beni già esistenti nell'esercizio precedente maggiorato del costo di iscrizione dei beni acquistati nel corso degli anni 2020 e 2021

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Documento interpretativo 9

### ▪ riflessi della sospensione negli esercizi successivi

- la quota di ammortamento non effettuata è imputata all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive
- ⇒ **l'ammortamento è di importo corrispondente alla quota sospesa, ma si prolunga di un anno l'originario piano di ammortamento (estensione di 1 anno della vita utile residua)**
- Quanto non è possibile a causa di vincoli contrattuali o tecnici (Assonime ricorda anche l'ipotesi di dismissione)
- ⇒ **si modifica l'importo dell'ammortamento per mantenere ferma la vita utile residua**

## Assonime e FNC

### ▪ Metodologie di rideterminazione del piano di ammortamento o della quota di ammortamento degli esercizi successivi:

- Rideterminazione del piano di ammortamento

Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	
Quota amm.to	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	
Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Quota amm.to con deroga	10.000	10.000	0	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000

- Rideterminazione delle quote di ammortamento

Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Quota amm.to	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Quota amm.to con deroga	10.000	10.000	0	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.429,0

- **Beni acquistati in corso d'anno:** a fronte dell'ammortamento sospeso, nell'esercizio successivo la società stanzerà l'ammortamento in misura piena e non ridotta, qualora ritenga di poter allungare la vita utile per un periodo corrispondente a quello del possesso infrannuale del primo periodo.

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## INDICAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA

### Documento interpretativo 9

In Nota Integrativa la società indica:

- su quali immobilizzazioni ed in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga;
- l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.
- Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa

### Assonime

- Ritiene possano essere indicati alcuni sintetici cenni sulle motivazioni poste alla base della scelta e non una illustrazione analitica delle ragioni della deroga.
  - In merito all'impatto occorrerà precisare la diversa consistenza di S.P. e C.E. in assenza della sospensione.
  - Occorre dar conto dell'iscrizione della riserva indisponibile.
  - Per quelle società che non redigono la nota integrativa (micro-imprese) le informazioni dovranno essere indicate in calce allo stato patrimoniale.
- Per le società che redigono il Consolidato (OIC 9 par. 16) oltre a quanto previsto più sopra occorrerà dare conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Ragioni della deroga

### Documento interpretativo 9

#### ✓ **ESEMPIO 1 – Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga** *(Gli esempi illustrativi non sono parte integrante del documento interpretativo)*

Di seguito si riportano alcuni esempi di ragioni che possono indurre una società ad avvalersi della deroga e di come dette ragioni devono essere coerenti con la quota di ammortamenti che si decide di non effettuare.

- 1A - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre la perdita o non incorrere in una perdita operativa (A-B) registrata per effetto della pandemia. A tal fine stabilisce che l'aliquota di ammortamento dell'anno è pari a zero.
- 1B - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione sostenuta nell'anno a causa della pandemia. Pertanto il criterio utilizzato per stabilire la quota di ammortamento è quello dei mesi di apertura. Nella circostanza specifica, ipotizzando una chiusura di 6 mesi, la società decide di non effettuare il 50% degli ammortamenti di tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.

#### ✓ **PAR. 7** la norma è inserita in un contesto normativo preordinato ad introdurre misure agevolative dovute alla pandemia

- **OIC 16 par. 57** L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati

#### • **Assonime**

- la deroga all'obbligo di ammortamento può trovare una giustificazione in tutti i casi in cui vi è una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni, anche quando la prassi contabile imporrebbe comunque l'ammortamento del bene.
- la deroga all'obbligo di ammortamento può trovare una giustificazione anche quando non si fonda sul minor utilizzo di un singolo bene o di una classe di beni; ma deriva in senso più ampio dal fatto di aver subito, a livello economico, gli effetti negativi della pandemia da Covid-19.
- Rientra nella **discrezionalità tecnica del redattore del bilancio** ricorrere alla sospensione degli ammortamenti, **quando vi siano situazioni che attestino, anche in termini generali, l'impatto negativo sull'operatività dell'impresa derivante dal COVID19.**

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Effetti a Stato Patrimoniale dell'esercizio della facoltà di sospendere l'ammortamento – Riserva L. 126/2020

- La società deve destinare ad una **riserva indisponibile** di patrimonio netto, utili di ammontare **pari** alla **quota di ammortamento non effettuata**.
  - In assenza di utili ovvero con un utile di importo inferiore, la società dovrà integrare l'importo della riserva indisponibile utilizzando altre riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili.
  - In assenza di riserve di utili o patrimoniali disponibili ovvero le stesse siano inferiori all'importo necessario per integrare la riserva, l'impresa potrà integrare la riserva da mancato ammortamento, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.
- ⇒ la costituzione della riserva avviene in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento
- ⇒ è stato indicato un ordine di preferenze per la sua appostazione
- ⇒ trattandosi di riserva indisponibile secondo parte della dottrina potrà comunque essere utilizzata a copertura perdite, mentre per altra parte detta riserva non potrà essere utilizzata per nessuna ragione
- La riserva indisponibile sarà liberata:
    - nel caso in cui il periodo di ammortamento è prolungato di un anno, al termine del periodo di ammortamento;
    - nel caso in cui il periodo di ammortamento risulti immutato (quota di ammortamento non effettuata spalmata lungo la residua vita utile), la liberazione avverrà gradualmente nel corso degli esercizi;
    - nel caso di vendita dell'immobilizzazione o di una sua svalutazione.

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

**Effetti a Stato Patrimoniale dell'esercizio della facoltà di sospendere l'ammortamento – Riserva L. 126/2020** (Riserva ex art. 60 c.7-ter D.L. 104/2020)

## Contabilizzazione riserva indisponibile

- "Ammortamento sospeso" anno 2020 pari a € 10.000
- Utile di esercizio maturato al netto della sospensione anno 2020 pari a € 25.000
- Destinazione dell'utile maturato a riserva indisponibile, a copertura del valore dell'ammortamento sospeso e per il residuo a riserva disponibile

Utile di esercizio	a	Diversi		25.000,00
		Riserva di utili disponibile <sup>15</sup>	15.000,00	
		Riserva di utili l. 126/2020 <sup>16</sup>	10.000,00 <sup>17</sup>	

- "Ammortamento sospeso" anno 2020 pari a € 10.000
- Perdita di esercizio maturata al netto dell'ammortamento sospeso anno 2020 pari a € 12.000
- Riserve di utili da anni precedenti pari a € 15.000, trasformate in parte in riserve indisponibili

Riserva di utili disponibile anni precedenti	a	Riserva di utili l. 126/2020	10.000,00
---	---	------------------------------	-----------

- "Ammortamento sospeso" anno 2020 pari a € 10.000
- Perdita di esercizio maturata al netto dell'ammortamento sospeso anno 2020 pari a € 12.000
- Riserve di utili da anni precedenti pari a € 5.000, che si rendono indisponibili per la copertura parziale dell'ammortamento sospeso
- al verificarsi di utili di esercizio negli anni futuri, la Riserva di utili da anni successivi € 15.000, si trasformerà in riserva indisponibile

Anno 2020			
Riserva di utili disponibile anni precedenti	a	Riserva di utili l. 126/2020	5.000,00

Anno 2021 o successivi			
Utile d'esercizio 2021 o anni successivi	a	Diversi	...
		Riserva di utili l. 126/2020	5.000,00
		Altre Riserve	...

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Aspetti fiscali

### ▪ Ires

- La norma autorizza le imprese che si avvalgono della facoltà in esame a dedurre la quota di ammortamento sospesa, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 TUIR a prescindere dalla previa imputazione a conto economico.

⇒ *In deroga al «principio di derivazione rafforzata» di cui all'art. 83 TUIR*

⇒ *In deroga al «principio di previa imputazione a conto economico» delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 109, comma 4, TUIR*

⇒ *Siamo nell'ambito della deducibilità ex art. 109 comma 4 lettera b) del TUIR (deducibilità per disposizione di legge).*

### ▪ Irap

- La possibilità di dedurre la quota di ammortamento è ammessa anche ai fini IRAP ancorché la quota stessa non concorra al risultato di bilancio.

**E' una facoltà e non un obbligo dedurre fiscalmente la quota di ammortamento non effettuata civilisticamente**

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## ▪ **VARIAZIONE IN DIMINUZIONE**

- ⇒ **SDC RF 55 codice 81**
- ⇒ **SDP RF 55 codice 81**
- ⇒ **PF RF 55 codice 81**
- ⇒ **Dichiarazione Irap - Altre variazioni in diminuzione codice 15**

## ▪ **VARIAZIONE IN AUMENTO ESERCIZI SUCCESSIVI**

- ⇒ **SDC RF 31 codice 67**
- ⇒ **SDP RF 31 codice 67**
- ⇒ **PF RF 31 codice 67**
- ⇒ **Dichiarazione Irap - Altre variazioni in aumento codice 99**

- Quando la sospensione abbia visto l'estensione di un anno della vita utile la variazione in aumento va operata in corrispondenza dell'ultimo anno
- Quando la sospensione lasci la vita utile invariata, la variazione in aumento andrà effettuata in misura corrispondente all'imputazione a conto economico della quota sospesa

## • **Misura della deduzione fiscale ammessa**

- La deduzione fiscale, se pur nel limite dell'aliquota fiscalmente ammessa, deve essere effettuata sulla base dei piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti – Telefisco 2022

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Aspetti fiscali: effetti della deducibilità

### Disallineamento valori civili e fiscali

- Compilazione Quadro RV

		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa		IAS/D.lgs.	Valore precedente
		1	2	3	4	139/2015	
		Immobilizzazioni materiali					,00
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	,00
	Valore fiscale	10	11	12	13		,00
RV2	Valore contabile	5	6	7	8	9	,00
	Valore fiscale	10	11	12	13		,00

### Fiscalità differita passiva

- A fronte della deduzione delle quote di ammortamento, in via anticipata rispetto all'imputazione a conto economico, occorre rilevare le imposte differite e in contropartita il fondo per imposte differite, così come previsto dall'OIC 25.
- Le relativa contabilizzazione dovrà avvenire in sede di predisposizione del bilancio.
- Il riassorbimento dovrà avvenire in corrispondenza del riallineamento tra valori contabili e fiscali oppure al realizzo del cespite

### la deducibilità :

- ⇒ provoca sicuramente un effetto positivo dal punto di vista finanziario in conseguenza del minore versamento delle imposte
- ⇒ risulta neutra ai fini del bilancio, in quanto troveremo le relative imposte differite a conto economico
- ⇒ Incide sull'entità della riserva indisponibile: l'orientamento non è unanime (favorevoli Assonime 2/2021 e FNC marzo 2021)

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Contabilizzazione della fiscalità differita e rilevazione della riserva L. 126/2020 (Riserva ex art. 60 c.7-ter D.L. 104/2020)

Anno	Costo storico	Aliquota di ammortamento (%)	Quota di ammortamento	Fondo ammortamento	Valore netto contabile
2018	30.000,00	10%	3.000,00	3.000,00	27.000,00
2019	30.000,00	10%	3.000,00	6.000,00	24.000,00
2020	30.000,00	0%	0,00	6.000,00	24.000,00
2021	30.000,00	10%	3.000,00	9.000,00	21.000,00
2022	30.000,00	10%	3.000,00	12.000,00	18.000,00
2023	30.000,00	10%	3.000,00	15.000,00	15.000,00
2024	30.000,00	10%	3.000,00	18.000,00	12.000,00
2025	30.000,00	10%	3.000,00	21.000,00	9.000,00
2026	30.000,00	10%	3.000,00	24.000,00	6.000,00
2027	30.000,00	10%	3.000,00	27.000,00	3.000,00
2028	30.000,00	10%	3.000,00	30.000,00	0,00

Nella determinazione del risultato d'esercizio occorre considerare anche la fiscalità differita.

Per tale motivo, considerando cumulativamente le imposte dirette IRES e IRAP (e considerando quest'ultima pari al 3,9%), rileveremo:

Imposte differite <sup>23</sup>	a	Fondo imposte differite <sup>24</sup>	837,00
---------------------------------	---	---------------------------------------	--------

In sede di approvazione del bilancio (supponiamo nell'aprile 2021), rileveremo, in presenza di riserve disponibili sufficienti, quindi:

Utile d'esercizio	a	Diversi	...
		Riserva indisponibile di utili l. 126/2020	2.163,00
		Altre Riserve	...

Nell'esempio in oggetto, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio 2028, avremo:

Riserva indisponibile di utili l. 126/2020	a	Riserve disponibili	2.163,00
Fondo imposte differite	a	Imposte differite	837,00

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Nota integrativa

esempio FNC:

### Criteria di valutazione

La Società ha optato per la deroga relativa alla sospensione degli ammortamenti di cui all'art. 60, comma 7-*bis* della legge n. 126 del 13 ottobre 2020, connessa agli aiuti sotto forma di sovvenzioni per gli effetti derivanti dalla pandemia del Covid-19. Ha scelto nello specifico per l'adozione della sospensione integrale degli ammortamenti degli impianti, poiché ritiene che l'imputazione della quota di ammortamento avrebbe generato una perdita operativa non rappresentativa della reale operatività del complesso economico [oppure, avrebbe gravato sulla gestione operativa in maniera tale da fornire una rappresentazione fuorviante della reale operatività del complesso economico]. La Società ritiene che la vita utile, da intendersi come durata economica, degli impianti sia estendibile per un ulteriore anno rispetto a quanto originariamente previsto nel piano economico tecnico degli stessi. Per tale motivo, il piano di ammortamento è stato traslato di un esercizio. La quota di ammortamento che sarebbe stata imputata in bilancio secondo il piano originario nel caso in cui la Società non avesse fruito della deroga sarebbe stata pari a € ..... . Si rileva che il mantenimento dell'originario piano di ammortamento ai fini fiscali comporta l'emersione di una differenza temporanea imponibile con la necessità di iscrivere imposte differite nell'apposito fondo imposte differite per il conseguente effetto fiscale.

La perdita netta dell'esercizio è di €.... Nel sottoporre alla Vostra attenzione l'approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, Vi proponiamo di coprire detta perdita con:

...

Proponiamo altresì di costituire la riserva indisponibile di cui all'art. 60, comma 7-*ter* della l. n. 60/2020 con utilizzo della riserva ...

oppure

L'utile netto dell'esercizio è di €.... Nel sottoporre alla Vostra attenzione l'approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, Vi proponiamo di destinare l'utile di esercizio come segue:

...

costituire la riserva indisponibile di cui all'art. 60, comma 7-*ter* della l. n. 60/2020 con utilizzo della riserva per importo pari a €..... .

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Aspetti civilistici – Criticità

- ✓ **Rapporto della sospensione degli ammortamenti con la svalutazione delle immobilizzazioni**  
=> Restano valide le disposizioni sulle perdite durevoli di valore (regolate dall'art 2426 c. 1 n. 3 c.c.), la norma introduce una deroga esclusivamente al disposto dell'art. 2426 n. 2 (OIC 9 par. 4)
- ✓ **Rapporto della sospensione degli ammortamenti con la rivalutazione ex art. 110 commi 1-7 L. 126/2020**  
=> La sospensione degli ammortamenti non esclude la possibilità di procedere alla suddetta rivalutazione (OIC 9 par. 5)
- ✓ **Rating**  
=> Sospensione produce effetti di risultato economico, sul patrimonio, ma non influenza in alcun modo l'equilibrio finanziario (nb sostenibilità del debito finanziario)
- ✓ **Non più derogabile il postulato della continuità aziendale**
  - Chi dovesse arrivare a non contabilizzare gli ammortamenti per un triennio (*caso estremo*) dovrà motivare adeguatamente la sussistenza della continuità
- ✓ **Misura della sospensione**  
=> Chi ne abbia beneficiato in misura inferiore al 100% dovrà opportunamente individuare degli elementi oggettivi  
=> Continua in ogni caso a sussistere la disposizione ordinaria che consente la variazione della vita utile dei cespiti
- ✓ **Nota integrativa – motivazioni**
  - La pandemia da Covid19, la Rivalutazione dei beni materiali ed immateriali, la sospensione degli ammortamenti o i cambi vita utile, la moratoria di mutui e leasing, la sterilizzazione delle perdite e da ultimo il conflitto Russia-Ucraina, richiede ADEGUATE MOTIVAZIONI CHE GIUSTIFICHINO le scelte operate- vale a dire la presenza di una prospettiva di utili e di una adeguata copertura finanziaria, per il futuro.

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Aspetti fiscali - Criticità

### ✓ Deducibilità ammessa : facoltà e non obbligo

=>Per quanto indicato a Telefisco 2021: "... la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico." Sulla base della risposta, ripresa da Assonime e da FNC

=> da ultimo anche Risposta Interpello e 3/2/2022 n. 66 e già 17/9/2021 n. 607

### ✓ Deducibilità ammessa per l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (104 TUIR) ?

=> SI da ultimo Risposta Interpello 3/2/2022 n. 65

### ✓ Deducibilità ammessa per le spese pluriennali del 108 TUIR ?

=> No secondo l'orientamento prevalente

### ✓ La sospensione degli ammortamenti incide sui super od iper - ammortamenti ?

=> NO da ultimo Telefisco 2022 e Risposta a interpello 3/2/2022 n. 66 – DEVONO essere dedotte, pena la loro perdita

### ✓ Cosa va indicato a Libro cespiti operativamente ? (fonte: Assosoftware )

- se il software gestionale è in grado di gestire il doppio binario civilistico-fiscale

=> nessuna difficoltà

- se il software gestionale non è in grado di gestire il doppio binario, ma gestisce il solo ammortamento fiscale

=> si effettueranno gli ammortamenti fiscali (il registro cespiti ammortizzabili è un registro fiscale – art. 16 DPR 600/73)

=> nel libro giornale del 2020 non sarà annotata la quota di ammortamento, mentre dovrà essere necessariamente effettuata l'annotazione nell'anno in cui si "riverserà" la quota di ammortamento sospesa

# Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti

## Ulteriori valutazioni da prendere in esame

- ✓ Intrecci con Rivalutazione dei beni e riallineamento dei valori
- ✓ Effetti sulle perdite dell'esercizio che possono beneficiare della "sospensione" del ripiano delle perdite fino all'esercizio che approva il bilancio dell'esercizio 2025 o 2026
- ✓ Effetti sulla determinazione dei costi indiretti nella valutazioni al costo delle rimanenze di magazzino - OIC 13
- ✓ Controlli in qualità di Sindaci e Revisori
- ✓ Effetti sul Rendiconto finanziario

	200X	200X-1
<b>A. Flussi finanziari derivanti dell'attività operativa (metodo indiretto)</b>		
<b>Utile (perdita) dell'esercizio</b>		
Imposte sul reddito		
Interessi passivi/(interessi attivi)		
(Dividendi)		
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività		
<b>1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione</b>		
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		
Accantonamenti ai fondi		
Ammortamenti delle immobilizzazioni		
Svalutazioni per perdite durevoli di valore		
Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie di strumenti finanziari derivati che non comportano movimentazione monetaria		
Altre rettifiche per elementi non monetari		
<b>2. Flusso finanziario prima delle variazioni del cen</b>		

# Agenda

- Aspetti contabili della sospensione degli ammortamenti
- **Gestione delle perdite 2021**

# Gestione delle perdite 2021

## Riferimenti Normativi

- Art. 6 del Decreto-legge 8 aprile 2020, n.23 («Decreto Liquidità») come modificato dalla legge di conversione 13 ottobre 2020, n. 126
- Art. 1 comma 266 L. 30.12.2020 n. 178 («Legge di bilancio 2021»)
- Art. 3 comma 1-ter del D.L.228/2021 («Decreto Milleproroghe») convertito in L. 15/2022

## Altre fonti

- Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti Documento di ricerca - 17 marzo 2021
- Circ. Assonime n. 3/2021 del 25/2/2021
- Il Caso 6/2021 Assonime del 8/11/2021
- Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti Documento di ricerca – Decreto Milleproroghe e disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale - 25 marzo 2022

# Gestione delle perdite 2021

- **Art. 6 D.L. 23/2020 - Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale**

- **1. Versioni previgenti**

- A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla data del 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli [articoli 2446](#), commi secondo e terzo, [2447](#), [2482-bis](#), commi quarto, quinto e sesto, e [2482-ter](#) del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e [2545-duodecies](#) del codice civile. **Testo originario D.L. 23 del 8.4.2020 in vigore fino al 31.12.2020**
- **Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020** non si applicano gli [articoli 2446](#), secondo e terzo comma, [2447](#), [2482-bis](#), quarto, quinto e sesto comma, e [2482-ter](#) del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e [2545-duodecies](#) del codice civile. Versione in vigore dal 1.1.2021 al 28.2.2022 – **Testo modificato dall'art. 1, comma 266, L. 30.12.2020 n. 178 in vigore dal 01.01.2021 al 28.02.2022, il provvedimento ha introdotto anche i commi 2, 3 e 4 ad oggi in vigore.**

- **1. Testo in vigore (dal 01.03.2022)**

- Per le perdite emerse **nell'esercizio in corso** alla data del **31 dicembre 2021 non si applicano** gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e **non opera la causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile – **testo vigente modificato dall'art. 3, comma 1-ter, DL 30.12.2021 n. 228, convertito, con modificazioni, dalla L. 25.2.2022 n. 15.**
2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, **è posticipato al quinto esercizio successivo**; **l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio** deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.
  3. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, **può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio** deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. **Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.
  4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere **distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti**, della loro **origine** nonché delle **movimentazioni intervenute nell'esercizio**.

# Gestione delle perdite 2021

## S.P.A

- **Art. 2446 - Riduzione del capitale per perdite**

Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione. La relazione e le osservazioni devono restare depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione. Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione.

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.

Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

Nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano senza valore nominale, lo statuto, una sua modificazione ovvero una deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria possono prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal consiglio di amministrazione. Si applica in tal caso l'articolo 2436

- **Art. 2447 - Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale**

Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dall'articolo 2327, gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società.

# Gestione delle perdite 2021

## S.R.L

- **Art. 2482 bis - Riduzione del capitale per perdite**

Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.

All'assemblea deve essere sottoposta una relazione degli amministratori sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni nei casi previsti dall'articolo 2477 del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società almeno otto giorni prima dell'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.

Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione prevista nel precedente comma.

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti nominati ai sensi dell'articolo 2477 devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.

Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

Si applica, in quanto compatibile, l'ultimo comma dell'articolo 2466.

- **Art. 2482 ter - Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale**

Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo.

È fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società.

## S.P.A e S.R.L

- **Art. 2484 - Cause di scioglimento**

Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgono:

....

4) per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482-ter;

...

# Gestione delle perdite 2021

## Soggetti interessati

Società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative

## Perdite emerse oggetto di sospensione

Si tratta di perdite registrate contabilmente per la prima volta nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2020 o al 31/12/2021 che danno origine ad un obbligo di ripianamento.

Non si tratta delle perdite maturate a conto economico nei due esercizi [interpretazione che era emerse in un primo momento ma che ora pare poco sostenibile] tali da non incidere sulla riduzione del capitale.

## Effetto dell'applicazione della norma

- I termini ordinari sono di fatto rinviati fino alle assemblee che approvano il bilancio del quinto esercizio successivo.
- In ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare:
  - per le perdite del 2020, si tratta dell'assemblea che approva il bilancio al 31/12/2025 (saremo nell'aprile o giugno del 2026)
  - per le perdite del 2021, si tratta dell'assemblea che approva il bilancio al 31/12/2026 (saremo nell'aprile o giugno del 2026).
- Fino alle medesime date non opera la relativa causa di scioglimento
- Lo slittamento dei termini per la copertura delle perdite del 2021 è autonomo rispetto a quelle del 2020

# Gestione delle perdite 2021

## Continuità aziendale

- Non è derogato

In ogni caso le società, indipendentemente dal capitale sociale, dovranno soddisfare il postulato della continuità aziendale.

«La Direzione aziendale dovrà effettuare una valutazione prospettica della capacità di un'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito, per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di chiusura del bilancio» [OIC 11 parr. 21-24, ma anche Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia n. 570) par. 10 e A3-A8, IAS 1].

Ricordiamo che ex art. 13 D.Lgs 14/2019 [in vigore dal 15.08.2020], costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi. A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi.

# Gestione delle perdite 2021

## Restano in essere gli adempimenti non espressamente derogati

- Convocazione senza indugio dell'assemblea

Ex 2631 c.c. «... Ove la legge o lo statuto non prevedano espressamente un termine, entro il quale effettuare la convocazione, questa si considera omessa allorché siano trascorsi trenta giorni dal momento in cui amministratori e sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto che obbliga alla convocazione dell'assemblea dei soci.»

- Relazione degli amministratori sulla situazione patrimoniale della società con le osservazioni del collegio sindacale (o Sindaco unico), nonché suo deposito presso la sede sociale (per le srl se non derogato da statuto )
- Sarà in ogni caso l'assemblea a deliberare la sterilizzazione delle perdite ai maggiori termini previsti dalla norma derogatoria

## La sterilizzazione non rileva per le altre norme del codice civile

- Le perdite concorrono a ridurre l'entità del patrimonio netto
- Rilevano ai fini della verifica degli utili distribuibili - Art. 2433 - Distribuzione degli utili ai soci - comma 3 - Se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.
- Rilevano ai fini della necessità di reintegrare la riserva legale – Art. 2430 – Riserva legale - comma 2 - La riserva deve essere reintegrata a norma del comma precedente se viene diminuita per qualsiasi ragione.
- Rilevano ai fini dell'entità delle riserve disponibili - Art. 2442 - Passaggio di riserve a capitale – comma 1 - L'assemblea può aumentare il capitale, imputando a capitale le riserve e gli altri fondi iscritti in bilancio in quanto disponibili.
- Rilevano in materia di limitazioni in materia di obbligazioni – Limiti all'emissione (2412 c.c.) e vincoli in ipotesi di riduzione del capitale (2413 c.c.)

# Gestione delle perdite 2021

## Obblighi di informativa nella nota integrativa

- E' prevista la distinta indicazione delle perdite sospese, con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio

Ex Art. 2427 - Contenuto della nota integrativa – comma 1

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

«... 7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi; ...»

- In particolare andrà evidenziata [FNC Documento di ricerca 25.03.2022]
  - l'origine delle perdite
  - il loro importo
  - i riferimenti normativi in base ai quali si è proceduto alla sterilizzazione
  - se la società se ne fosse già avvalsa nel precedente esercizio, occorrerà dare evidenza dei medesimi dati, della delibera che ha deciso la sterilizzazione e di eventuali movimentazioni, nell'ambito del primo dei cinque esercizi
- Il medesimo obbligo informativo deve trovare applicazione anche nelle note integrative delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis del c.c. , così come per le micro –imprese ex art. 2435-ter del c.c. che lo indicheranno in calce allo stato patrimoniale.

# Gestione delle perdite 2021

## Adempimenti da parte degli amministratori

- Verifica continuità aziendale
- obblighi di informativa in nota integrativa
- Valutazioni attente sulle cause e sugli effetti della sterilizzazione delle perdite, con differenze a seconda che si tratta di un solo anno o di due anni consecutivi. E ancor più in ipotesi di riduzione del capitale al di sotto del limite legale o di suo azzeramento del capitale (la previsione normativa non esclude la necessità di effettuare valutazioni ragionevoli e prudenti)

## Adempimenti specifici ex art. 2446 comma 1 e 2482-bis comma 2 c.c.

- Nella relazione predisposta ex art. 2446 del cc. gli amministratori dovranno dare indicazioni circa le ragioni che hanno determinato la perdita, le proposte relative agli opportuni provvedimenti compresa la loro copertura parziale, le informazioni circa i provvedimenti già adottati e la pianificazione economico-finanziaria del quinquennio successivo (per consentire all'assemblea di avvalersi o meno della sterilizzazione delle perdite).  
Si legge del Documento di ricerca della FNC del 25.03.22 « ... gli amministratori non dovrebbero trascurare di vagliare con attenzione le opportunità e i vantaggi anche nell'interesse dei creditori oltre che dei soci, della presentazione di una istanza per la composizione negoziata attualmente disciplinata dall'art. 2 d.l. 118/2021 ovvero dall'adozione di altro strumento di regolazione della crisi, disciplinato nell'ordinamento»
- Monitorare i cinque esercizi successivi per attivarsi tempestivamente qualora i flussi di cassa prospettivi non dovessero più mostrare il recupero della continuità aziendale.

# Gestione delle perdite 2021

## Responsabilità degli amministratori

### ➤ Ricordiamoci quanto previsto dall'art. 2086 comma. 2 del c.c.:

«... L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale ...»

### ➤ e di quanto previsto dall'art. 2486 commi 2 e 3 del c.c.:

« ...

Gli amministratori sono personalmente e solidalmente responsabili dei danni arrecati alla società, ai soci, ai creditori sociali ed ai terzi, per atti od omissioni compiuti in violazione del precedente comma.

Quando è accertata la responsabilità degli amministratori a norma del presente articolo, e salva la prova di un diverso ammontare, il danno risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica o, in caso di apertura di una procedura concorsuale, alla data di apertura di tale procedura e il patrimonio netto determinato alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento di cui all'articolo 2484, detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione. Se è stata aperta una procedura concorsuale e mancano le scritture contabili o se a causa dell'irregolarità delle stesse o per altre ragioni i netti patrimoniali non possono essere determinati, il danno è liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura.»

# Gestione delle perdite 2021

## Adempimenti dell'organo di controllo

- Le informazioni fornite dall'organo amministrativo dovranno formare oggetto di verifica da parte del collegio sindacale o Sindaco unico, dal momento che devono vigilare sull'operato degli amministratori e sul contenuto delle loro relazioni: i) valutando che le ragioni che hanno determinato le perdite siano state correttamente individuate ed illustrate; ii) esaminando i criteri adottati tenendo conto delle prospettive di continuità aziendale; iii) soffermarsi sui fatti di rilievo successivamente alla redazione della relazione e sull'evoluzione della gestione
- nell'ipotesi di proposizione della sospensione delle perdite prenderne atto e valutare i contenuti, differenziandone i contenuti delle proprie osservazioni a seconda della situazione in cui versa la società e dell'entità della perdita *[ferma restando la discrezionalità degli amministratori circa il going concern, la funzione di garanzia dell'organo di controllo impone ai sindaci di verificare che esistano concrete prospettive di continuità]*

## Adempimenti specifici circa le Osservazioni alla relazione ex art. 2446 comma 1 e 2482-bis comma 2 c.c.

- I sindaci (od i revisori nelle S.r.l.) dovranno
  - esprimersi sulla ragionevolezza e coerenza della relazione presentata dall'organo amministrativo
  - fornire osservazioni maggiormente dettagliate se la società abbia già deliberato la sospensione delle perdite dell'esercizio precedente
  - se di entità rilevante (il capitale sotto il limite legale o azzerato attenta) dovrebbe essere effettuata «un'attenta attività di indagine e verifica» volta a suffragare che si tratti di una **momentanea** difficoltà e che la stessa sia superabile
  - prestare attenzione ai doveri di vigilanza per tutto il quinquennio di sterilizzazione
  - intensificati gli scambi informativi con l'Organo amministrativo.

# Gestione delle perdite 2021

## Criticità

- ✓ Perdite sia 2020 che 2021 - squilibri di gestione non solo economici, ma anche finanziari con forte ipotesi sulla prospettiva della continuità aziendale
- ✓ Termine temporale della sospensione, solo in presenza di prospettive di recupero almeno probabili (Studio notariato 88-2021/I)
- ✓ Formulazione di budget e business plan che consentano di poter vedere un ritorno agli utili *[la loro assenza è poco prudente in presenza di gravi squilibri gestionali - potrebbero derivarne accuse di aggravio del dissesto in capo agli amministratori, in caso di default ]*
- ✓ Necessità di fornire l'adeguata informativa sulla continuità aziendale *[la sua omissione in nota integrativa potrebbe essere lo strumento per sostenere comportamenti di particolare gravità in capo agli amministratori]*
- ✓ La sterilizzazione non incide nelle valutazioni sul merito credito da parte degli istituti di credito
- ✓ Attenzione ai covenant

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

*Dott.ssa Iva Manfredini  
Commissione Bilancio, ODCEC di Modena  
manfredini.iva@studiopenta.it*