



**DOT
COM**

NOVITA' DI BILANCIO 2020

09 / 02 / 2021

Relatore: Dott. Fabio Cigna

OPEN Dot Com
Società dei Dottori Commercialisti

Programma

- **Possibili criticità al Bilancio 2020**
- **Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione**
- **Deroga al principio di continuità aziendale**
- **Sospensione delle quote di ammortamento**
- **Trattamento delle perdite d'esercizio**
- **La Nota Integrativa al Bilancio 2020**
- **Determinazione del reddito imponibile (*ammortamenti, ROL, IRAP*)**

Possibili criticità al Bilancio 2020

- Politiche di massimizzazione del risultato d'esercizio
- Svalutazione/Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni
- Valutazione delle Rimanenze e dei crediti scaduti
- Sospensione degli ammortamenti
- Moratorie (*mutui, leasing e altri finanziamenti a rimborso rateale*)
- Crediti d'imposta, ristori e contributi a fondo perduto (*informativa in Nota Integrativa*)
- Rinvio della copertura delle perdite
- Postergazione dei finanziamenti soci fino al 31 dicembre 2020 (*p.to 19-bis N.I.*)

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio costituito da Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota integrativa (art. 2423 c.1 C.C.)

Propedeutiche rispetto alla redazione del progetto di bilancio:

- redazione da parte degli uffici amministrativi del primo brogliaccio informale del progetto di bilancio;
- redazione della prima bozza di bilancio di esercizio, che costituirà oggetto di discussione in sede di Consiglio di amministrazione

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

L'art. 2423 c. 1 C.C. pone l'obbligo di redigere il progetto di bilancio di esercizio in capo a tutti gli amministratori della società; questi ultimi devono operare e deliberare collegialmente, in base al principio maggioritario, che informa di sé tutte le deliberazioni assembleari e consiliari.

Il Consiglio di amministrazione, quindi, non può delegare l'obbligo di redigere il progetto di bilancio ad un comitato esecutivo (*composto da alcuni dei suoi componenti*), o ad uno o più dei suoi componenti, ancorché soci (*art. 2381 c. 4 c.c.*).

Nelle srl con pluralità di amministratori, la predisposizione del progetto è inderogabilmente attribuita all'intero Consiglio ex art. 2475 c. 5 c.c. e, di riflesso, sottratta agli eventuali regimi convenzionali di amministrazione disgiunta o congiunta (*ammessi dall'art. 2475 c. 3 c.c.*).

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

Non è possibile un intervento suppletivo dei sindaci finalizzato a redigere il progetto di bilancio e a sottoporlo all'assemblea.

"In particolare, la natura del rendiconto, propria del progetto di bilancio, impedisce che la redazione del progetto stesso possa (o meglio debba) competere ai sindaci anche in caso di sopravvenuta mancanza di tutti gli amministratori: quel compito graverà sui nuovi amministratori, pur se essi renderanno il conto di una gestione non loro imputabile".

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

Il termine entro il quale il progetto di bilancio deve essere redatto e approvato dal Consiglio di amministrazione non è indicato espressamente dal legislatore.

Occorre procedere con un calcolo a ritroso che parte dal termine imposto per la riunione (in prima convocazione) dell'assemblea ordinaria ex art. 2364 c. 2 c.c.

Ai 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio vanno detratti gli "almeno 30 giorni" previsti dall'art. 2429 c.c. per la comunicazione del progetto di bilancio al Collegio sindacale (e, ove presente, al soggetto incaricato della revisione legale dei conti).

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

Il Tribunale di Milano, nella sentenza 10.3.2005, ha precisato che la **sottoscrizione del progetto di bilancio** "*rappresenta un requisito formale non richiesto da alcuna specifica norma a pena di nullità e che, pertanto, essa **rappresenta una irregolarità formale irrilevante** dal punto di vista sostanziale se non viene provato che i documenti non corrispondono a quelli poi esaminati e approvati dall'assemblea*" (nello stesso senso si è espresso anche Trib. Milano 27.4.2007 n. 5038).

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

L'art. 3 c.6 DL 183/2020 del 31/12/2020 (*Milleproroghe in fase di conversione entro il 01/03/2021*) ha modificato il contenuto dell'art. 106 c.7 DL 18/2020 cambiando le parole ***“entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale ...”*** con ***“... entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021”***.

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

In considerazione del fatto che il Decreto Milleproroghe ad oggi non è ancora stato convertito in legge, ma con l'art. 1 c.1 DL 2/2021 (G.U. del 14/01/2021) **viene ulteriormente prorogato lo stato di emergenza fino al 30 aprile 2021, Assonime è intervenuta con News Legislativa del 14/01/2021** per chiedere:

- maggiori chiarimenti in merito al termine “...assemblee convocate entro il ...”
- razionalizzazione con le disposizioni vigenti del nuovo orizzonte dello Stato di emergenza, che potrebbe influenzare i modi ed i tempi delle approvazioni dei bilanci (*proroga 180 gg come per bilancio 2019 – solari e non solo infra-annuali*).

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

In particolare Assonime chiede che venga modificato il termine, precisando che le disposizioni in esame si applichino “...alle assemblee il cui avviso di convocazione sia stato pubblicato entro i termini indicati”.

Si tratta di un dettaglio non di poco conto, considerando che le esigenze di informativa dei soci sono soddisfatte mediante la pubblicazione dell'avviso di convocazione e con la formulazione proposta da Assonime si eviterebbero interpretazioni difformi che potrebbero generare confusione.

Dal progetto di bilancio all'Assemblea di approvazione

Ancora più rilevante è il termine “... non oltre il 31 marzo 2021” contenuto nella modifica introdotta al Milleproroghe che in seguito alla pubblicazione in GU (14/01/2021) del DL 2/2021 **sarebbe antecedente al nuovo termine di scadenza dello stato di emergenza (30/04/2021).**

Nel caso in cui, in sede di conversione del Decreto Milleproroghe venisse modificato il termine, allineandolo al nuovo fine pandemia (30/04/2021) automaticamente (*per i soggetti solari*) si potrebbe ricorrere al termine lungo (180gg) già utilizzato per la convocazione delle assemblee di bilancio 2019, senza dover rilevare le ragioni della dilazione di cui agli artt. 2364 c. 2 e art. 2478-bis c. 1 C.C.

Deroga al principio di continuità aziendale

Riferimenti normativi e di prassi

- art. 38-quater DL 34/2020 (Decreto Rilancio) convertito con Legge 77/2020
- art. 2423-bis c.1 c.c. (deroga al suo contenuto per le imprese OIC *adopter*)
- OIC Documento interpretativo n.8 11/2020 – Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio
- OIC 11 Paragrafi 21-22-23-24

Deroga al principio di continuità aziendale

L'art. 38-quater c. 1 Decreto Rilancio prevede che nella predisposizione del bilancio d'esercizio in corso al 31/12/2020 (*quindi sia i bilanci solari chiusi al 31/12/2020 che quelli infra-annuali al 30/06/2021*) la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività (*art. 2423-bis c.1 C.C.*) **possa** essere fatta sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio d'esercizio chiuso entro il 23/02/2020.

Per i bilanci 2020 questo meccanismo si qualifica in termini di mera facoltà; l'organo amministrativo è libero di adottarlo oppure di valutare la continuità aziendale secondo le regole ordinarie.

Deroga al principio di continuità aziendale

Qualora gli amministratori intendano usufruire di tale facoltà per i bilanci 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuità aziendale può essere effettuata, senza porre in essere un'analisi specifica in base alle informazioni disponibili alla data di preparazione del bilancio, ma sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio d'esercizio chiuso e approvato in data anteriore al 23 febbraio 2020.

Nella predisposizione dei bilanci ad esercizi chiusi entro il 23/02/2020 e non ancora approvati (*entro tale data, ovvero per i solari per i bilanci chiusi al 31/12/2019*) la valutazione è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio.

Deroga al principio di continuità aziendale

La deroga in esame può essere applicata:

- Se nell'ultimo bilancio approvato (*es. per i solari al 31/12/2019*) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del par. 21 o par. 22 OIC 11.
- Se nel bilancio d'esercizio precedente la società si sia avvalsa della deroga prevista dall'art. 38-quater c.1 Legge 77/2020 (*o dalla deroga prevista dalla normativa precedente, in vigore fino al 18/07/2020*).

Deroga al principio di continuità aziendale

Non è invece possibile fruire della deroga se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal par. 23 o par. 24 OIC 11.

Nel caso in cui la società si avvalga della deroga, il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei par. 23 e 24 OIC 11 e del par. 59 lett. c) OIC 29 (*fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio i quali possono incidere sulla continuità aziendale*).

Deroga al principio di continuità aziendale

Le disposizioni speciali in tema di valutazioni e delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività da esso recate hanno efficacia limitata ai soli fini **civilistici** (*ha valenza solo in ambito contabile*), pertanto non possono costituire di per sé una condotta penalmente rilevante ai sensi della disciplina sulle false comunicazioni sociali.

In tal caso, **la mancanza di continuità aziendale in ambito contabile**, si identifica con quella situazione in cui la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante porti a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività. (*si tratta di una situazione di carattere definitivo*).

Deroga al principio di continuità aziendale – Nota Integrativa

Art.38-quater c.2 L 77/2020

«Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'art. 2427 c.1 n.1) C.C. anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alle relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico finanziario destinato alla produzione del reddito».

Deroga al principio di continuità aziendale – Nota Integrativa

Nella Nota Integrativa la società deve fornire le informazioni della scelta fatta e deve descrivere le significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Deroga al principio di continuità aziendale – Nota Integrativa

Pertanto, in N.I. dovranno essere fornite:

- Le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia COVID-19
- Le significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;
- La descrizione dei fattori di rischio, delle assunzioni effettuate e delle incertezze identificate, nonché dei piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze;
- Nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, la descrizione di tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, dei prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Non ci si può limitare ad indicare che la prospettiva della continuità è applicata poiché sussisteva nel bilancio precedente ma impone di fornire un ampio corredo informativo.

Sospensione delle quote di ammortamento

Riferimenti normativi e di prassi

- DL 104/2020 (*Decreto Agosto*) convertito in Legge 126/2020 (*art. 60 commi da 7-bis 7-quinquies*)
- Art. 2426 c.1 n.2) C.C. (*deroga al criterio di valutazione*)
- Artt. 102 – 102 bis e 103 TUIR DPR 917/86
- OIC - Documento interpretativo n. 9 01/2021 (*in consultazione fino al 10/02/2021*)

Sospensione delle quote di ammortamento

L'ambito di applicazione della norma è relativo all'ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del DL 104/2020, ovvero dal 15/08/2020 (*es. quindi applicabile su bilanci chiusi al 31/12/2020*).

Non stabilendo la norma un criterio di individuazioni per classi omogenee di immobilizzazioni (*materiali e immateriali*) si presuppone che la facoltà della sospensione delle quote di ammortamento sia applicabile alla singola immobilizzazione, oppure a gruppi o all'intera voce di bilancio; purché la scelta sia coerente con le motivazioni che hanno indotto l'amministratore a non effettuare gli ammortamenti.

Sospensione delle quote di ammortamento – Deroga art. 2426 c.1 n.2) C.C.

Art 60 c. 7-bis DL 104/2020

*«I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, **possono, ... 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 ...*

La quota di ammortamento non effettuata ... 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 ... può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Sospensione delle quote di ammortamento – Riserva indisponibile

Art 60 c. 7-ter 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.*

Sospensione delle quote di ammortamento – Nota Integrativa

Art 60 c. 7-quater 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».

Pertanto nella Nota Integrativa la società, per effetto della deroga, 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**

Sospensione delle quote di ammortamento – Nota Integrativa

In considerazione del fatto che la norma è applicabile a tutti i soggetti OIC *adopter*, si presuppone rientrino anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (*art. 2435-bis*) e le micro-imprese (*art. 2435-ter*).

Per le micro-imprese che forniscono in calce allo Stato Patrimoniale le informazioni di cui all'art. 2435-ter c.2 n.2 (*art. 2427 c.1 punti n. 9 e 16*) è opportuno presupporre che sia necessario che indichino in bilancio le informazioni che, seppure non obbligatorie, siano da considerare necessarie ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (*Documento CNDCEC 11/2012 – bilancio abbreviato*).

Sospensione delle quote di ammortamento – Fiscalità

Art 60 c. 7-quinquies DL 104/2020

«... la deduzione della quota di ammortamento ... è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi... a prescindere dall'imputazione al conto economico».

Ai fini della determinazione del valore della produzione netta ... la deduzione della quota di ammortamento ... è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti ... a prescindere dall'imputazione al conto economico».

Sospensione delle quote di ammortamento – Fiscalità

Pertanto la norma prevede:

- **La deducibilità della quota di ammortamento per intero** (*IRES* e *IRAP*) anche se non imputata a Conto Economico «alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102-102bis e 103 TUIR»;
- Stanziamento delle **imposte differite** passive nel bilancio 2020 per effetto della variazione in diminuzione nel 2020;
- **Riassorbimento delle imposte differite:**
 - Nell'ultimo esercizio in cui si esaurisce l'ammortamento civilistico;
 - In caso di alienazione anticipata del cespite
- In entrambi i casi (*termine ammortamento*, *alienazione del cespite*) si potrà procedere allo svincolo della **Riserva Indisponibile**

Trattamento delle perdite d'esercizio

Riferimenti normativi e di prassi

- Art. 6 DL 23/2020 (*Decreto Liquidità*) **decorrenza 09 aprile 2020** – convertito con L 40/2020
- Art. 1 c. 266 L. 178/2020 (*Legge di bilancio 2021*)
- Artt. 2446 e 2447 (S.p.a.) e Artt. 2482-*bis* e 2482-*ter* (S.r.l.)
- Art. 2484 c.1 p.to 4) e art. 2545-duodecies (*cooperative*) C.C. – Causa di scioglimento
- Circolare prot. N. 26890 del 29/01/2021 MISE

Trattamento delle perdite d'esercizio

L'art. 6 DL Liquidità introduce un'ipotesi di sospensione temporanea degli obblighi di riduzione nominale del capitale e di ricapitalizzazione previsti dalla normativa in materia di spa (*artt. 2246 e 2447 c.c.*) e di srl (*artt. 2482-bis e 2482-ter c.c.*) in caso di perdite rilevanti del capitale sociale.

A tale sospensione si accompagna l'inoperatività della causa di scioglimento per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale previsto per tali società (*art. 2484 n. 4 c.c.*) e per la perdita integrale del capitale sociale nelle cooperative (*art. 2545-duodecies c.c.*).

La sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione e dell'operatività della causa di scioglimento opera per un periodo limitato che va dalla entrata in vigore del DL Liquidità (9 aprile 2020) fino al 31 dicembre 2020.

Trattamento delle perdite d'esercizio

Il DL Liquidità prevedeva che tale sospensione fosse applicabile alle sole fattispecie “*verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data*”; tale indicazione ha dato adito a ritenere (*Circolare Assonime n. 16/2020 del 28/07/2020*) che la disposizione avesse efficacia non solo per le perdite accertate dagli amministratori nel corso dell'anno solare 2020, ma anche per le perdite rilevate con bilancio d'esercizio 2019, approvato dall'assemblea dopo il 9 aprile 2020.

Sul punto è intervenuta la modifica introdotta **dall'art. 1 c. 266 della Legge 178/2020** (*Legge di bilancio 2021*) che ha sostituito l'art. 6 DL 23/2020 stabilendo che le perdite “***per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli artt. 2446, 2447, 248-bis, 2482-ter e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 c.1 n.4 e 2545-duodecies (cooperative)***”.

Trattamento delle perdite d'esercizio

La modifica apportata dalla Legge di bilancio 2021 (L 178/2020) nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 e 2482-ter C.C: prevede che gli amministratori procedano senza indugio alla convocazione dell'assemblea dei soci che, in alternativa all'immediata riduzione del capitale ed al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, **può deliberare di rinviare tali decisioni all'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025.**

Fino alla data dell'assemblea (*di approvazione bilancio 2025*) non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale.

Trattamento delle perdite d'esercizio

In seguito alla modifica introdotta dalla Legge di bilancio 2021, risulta chiaro che la disposizione è limitata alle perdite maturate nell'esercizio 2020, ovvero per gli esercizi a cavallo d'anno, solo se ricomprendono la data del 30/12/2020.

Pertanto, la disposizione non può in nessun modo influenzare le perdite relative ad esercizi precedenti a quello in corso al 31/12/2020; in questo caso rimangono in vigore le regole generali in tema di cause di scioglimento, di cui all'art. 2484 c.1 n. 4 C.C.

Trattamento delle perdite d'esercizio

L'ulteriore spostamento del termine introdotto dalla Legge di bilancio 2021 (*entro la data di convocazione dell'assemblea che approva il bilancio 2025*) non è un termine rigido, ovvero l'assemblea ancorché abbia deliberato di provvedere alla coperture delle perdite entro il «*termine lungo*» avrà la facoltà di provvedervi in anticipo, rispetto a tale data.

Sebbene l'art. 2485 c.1 prevede che «... *gli amministratori devono senza indugio accertare il verificarsi di una causa di scioglimento ...*» l'art. 6 c. 3 DL 23/2020 stabilisce che la decisione sul rinvio, che rende non operativa la causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.1 n.4, spetti all'Assemblea.

Pertanto «... *l'eventuale accertamento anticipato della causa di scioglimento - rispetto al termine del quinto esercizio successivo – ad opera degli amministratori, potrà avvenire solo previo consenso (implicito o esplicito) dell'assemblea stessa da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo*».



**DOT
COM**

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni: info@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com
Società dei Dottori Commercialisti