



IL BILANCIO 2021

A cura di Fabio Landuzzi
Studio Pirola Pennuto Zei & Associati

Webinar di Studi del 20 aprile 2022



RomagnaBanca

CREDITO COOPERATIVO ITALIANO



- L'ASSEMBLEA DI BILANCIO 2021
- PERDITE 2021 E NUOVA SOSPENSIONE DEGLI OBBLIGHI DI RICAPITALIZZAZIONE
- BILANCIO 2021 E RECENTI INTERVENTI NORMATIVI E DELL'OIC
- LA FACOLTA' DI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI
- EFFETTI SUL BILANCIO 2021 DELLE NOVITA' IN TEMA DI RIVALUTAZIONE E RIALLINEAMENTO
- LA CONTABILIZZAZIONE DEI BONUS FISCALI
- RIFLESSIONI SULLA CONTINUITA' AZIENDALE NEL BILANCIO 2021





L'assemblea di bilancio 2021

Termini e modalità di tenuta



Le norme emergenziali sulla «tenuta» delle assemblee

▪ La norma «emergenziale» di riferimento: l'art. 106, DL 18/2020

- Co. 1: In deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, co. 2, e 2478-bis, c.c., o alle diverse disposizioni statutarie, *«l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio»*
- Co. 2: consentito sempre l'intervento in assemblea **anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione** senza necessità che si trovino nel medesimo luogo il presidente e il segretario
- Co. 3: nelle SRL sempre consentite decisioni con consultazione scritta e **consenso espresso per iscritto**
- Co. 7: *«Le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee tenute entro il 31 luglio 2021»*



La proroga al 31-7-2022

- La norma di proroga: Art. 3, co. 1, DL 228/2021 (Decreto Milleproroghe)
 - Co. 1: Il termine di cui all'**art. 106, co. 7**, del DL 18/2020, relativo allo svolgimento delle assemblee di società, **è prorogato al 31 luglio 2022**
 - Quali norme sono prorogate?
 - i. **SI**, Le norme che riguardano le modalità di **tenuta delle assemblee con mezzi di telecomunicazione**
 - ii. **NO**, il co. 1 dell'art. 106 che riguarda il **rinvio ai 180 gg.** della convocazione dell'assemblea di **approvazione del bilancio**



Perciò, le assemblee di bilancio 2021..

- Dovranno essere **convocate nel termine ordinario** di 120 gg. dalla data di chiusura dell'esercizio, salvo che ricorrano le condizioni per l'eventuale differimento ai **180 gg.** ex art. 2364, c.c., ossia:
 - redazione del **bilancio consolidato**; oppure
 - **«particolari esigenze»** relative a **«struttura»** o **«oggetto»** della società
- Se le assemblee sono **tenute entro il 31 luglio 2022**, potranno essere organizzate **anche solo con mezzi di telecomunicazione** e senza che occorra una previsione statutaria



Le modalità di «tenuta» dell'assemblea

L'assemblea può essere:

- A. Assemblea «**ibrida**»: accanto allo svolgimento in un luogo fisico, i soci possono partecipare con mezzi di telecomunicazione, oppure
- B. Assemblea «**virtuale**»: l'intera adunanza si svolge con mezzi di telecomunicazione

- La questione di fondo:

Al di fuori della norma emergenziale (art. 106, co. 2), è possibile la tenuta di assemblee «virtuali»?

- > Opinione prevalente è **favorevole** (Massima MI n. 200), **quando è prevista dallo Statuto** (art. 2370, c.c.); orientamento favorevole anche in caso di statuto silente



Le modalità di un'assemblea «virtuale»

- L'**avviso di convocazione** non deve necessariamente riportare le **modalità di collegamento** (sono possibili comunicazioni separate e successive)
- Nell'**avviso di convocazione** si può omettere l'indicazione del **«luogo» di convocazione** dell'assemblea (Massima MI n. 187)
- Non è necessaria la presenza nello stesso «luogo» del **presidente** e del **segretario** della riunione (anche nelle assemblee «ibride» non è necessario in caso di redazione postuma del verbale)
- I sistemi di telecomunicazione adottati devono rispettare requisiti di **adeguatezza** e **proporzionalità**



Le modalità «virtuali»: lo statuto e l'estensione anche al di fuori dell'assemblea

- E' legittima la **clausola statutaria** che consente l'intervento in assemblea con **mezzi di telecomunicazione**, ed attribuisce all'**organo amministrativo** la **facoltà** di stabilire nell'avviso di convocazione che l'assemblea si tenga anche **esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione**, omettendo l'indicazione di un **luogo fisico** di svolgimento della riunione (**Massima MI 200**)
- E' legittimo **anche per le riunioni degli altri organi sociali**, (i.e. consiglio di amministrazione, collegio sindacale, ecc.) pur **in mancanza di una clausola statutaria** (sotto l'unica condizione che vi sia la **generica disposizione** di statuto secondo cui, ai sensi degli artt. 2388, co. 1, e 2404, co. 1, c.c., è ammessa la partecipazione con l'impiego di tali mezzi)



Le perdite d'esercizio 2021

*La nuova sospensione disposta dalla conversione
del DL 228/2021 (Decreto Milleproroghe)*

Le perdite «sterilizzate» ex art. 6, DL 23/2020

- Alle «**perdite emerse nell'esercizio in corso al 31/12/2020**»: non si applicano artt. 2446, co. 2 e 3, 2447, 2482-bis, co. 4, 5 e 6, 2482-ter, c.c., e **non opera la causa di scioglimento** della società per ex art. 2484, co. 1, n. 4), c.c.
- Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di 1/3 é «**posticipato al quinto esercizio successivo**»
- In caso di riduzione del **capitale al di sotto del minimo legale** (artt. 2447 e 2482-ter, c.c.): l'assemblea può rinviare la decisione alla chiusura del **quinto esercizio successivo**. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per perdita del capitale
- Le **perdite** devono essere **distintamente indicate nella Nota integrativa** con specificazione, in appositi prospetti della loro origine e delle movimentazioni intervenute



L'estensione della norma alle perdite 2021

- Art. 3, co. 1-ter, DL 228/2021: le parole: «31 dicembre 2020» sono sostituite dalle seguenti: «**31 dicembre 2021**»
- Quindi, il regime sospensivo si applica anche alle **perdite «emerse» nel bilancio** (e nelle **situazioni infrannuali**) relativo ad **esercizi in corso al 31 dicembre 2021**
- Ma, a partire dal bilancio - e dalle situazioni infrannuali - dell'**esercizio 2022**, tornano ad essere pienamente operative le disposizioni civilistiche ordinarie

Massima T.A.13 Notariato Triveneto: “se nel corso dei 5 esercizi successivi (...) risulta che la società abbia accumulato perdite che **senza tener conto** di quelle emerse in tali ultimi esercizi riducono il capitale di oltre 1/3, **troveranno immediata applicazione** le disposizioni dettate dagli articoli 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter, c.c.»

Il quadro di sintesi delle norme «sospese» e «non sospese»

Sono “sospesi”

- Art. 2446, co. 2, c.c. (art. 2482-bis, co. 4, c.c., per le SRL): si estende a 5 anni l'ordinario «anno di grazia» in caso di perdita superiore ad 1/3
- Art. 2447, c.c. (art 2482-ter, c.c., per le SRL): no obbligo di ricapitalizzare, liquidare o trasformare, in caso i perdite che riducono il capitale sotto il minimo legale
- Art. 2484, co. 1, n. 4), c.c. (e art. 2545-duodecies, c.c., per le coop.): no causa di scioglimento anticipato per perdite che riducono il capitale al di sotto del minimo legale

Non sono “sospesi”

- Il **dovere degli amministratori di convocare «senza indugio» l'assemblea** dei soci in presenza delle condizioni ex art. 2446 e 2447, c.c. (art. 2482-bis e 2482-ter, c.c., nelle SRL)
- Il dovere di presentare alla assemblea dei soci la **relazione sulla situazione patrimoniale**, accompagnata dalle **«osservazioni» dell'organo di controllo** (nelle SRL, se nominato)

L'impatto su amministratori (e sindaci)

- Non sono sospesi:
 - i. Art. 2486, c.c.: obbligo di “**gestione conservativa**” per gli amministratori al verificarsi della causa di scioglimento anticipato
 - ii. Art. 2086, c.c.: dovere degli amministratori di attivarsi senza indugio per **l'adozione** e **l'attuazione** di uno degli **strumenti di superamento della crisi** ed il recupero della continuità aziendale
- **Studio 88-2021/I Consiglio Notariato:** amministratori devono considerare le **effettive prospettive di recupero delle perdite** nel quinquennio
- Le scelte di gestione devono informarsi a criteri che tengano conto anche degli **interessi dei creditori** (i.e. attenzione ad operazioni che possono peggiorare lo squilibrio patrimoniale finanziario)

Le indicazioni del CNDCEC

- Adottare valutazioni «**ragionevoli e prudenti**» per fruire della norma, con «**modalità selettive e non indiscriminate**»
- La decisione di fruire della norma deve essere «**illustrata e motivata con particolare attenzione**» qualora già se ne sia fruito nel 2020
- La decisione della sospensione degli obblighi dell'art. 2447, c.c. (art. 2482-ter, c.c.) va assunta in base a previsioni il più possibile «**prudenti ed equilibrate anche nell'interesse di creditori**»
- Verifica delle «**concrete prospettive**» del futuro riassorbimento delle perdite mediante una «**pianificazione quinquennale**»
- Resta ferma la verifica della «**sussistenza della continuità aziendale**»

Il dovere di informativa in Nota integrativa in presenza di perdite «sterilizzate»

- Le perdite per le quali si beneficia della norma devono essere **distintamente indicate** nella **Nota integrativa** con la specificazione della loro **origine** e delle **movimentazioni intervenute**
- Consob, Richiamo di attenzione n. 1/21 del 16/2/2021:
Un particolare grado di informativa su:
 - **ammontare e natura** delle perdite che beneficiano del «congelamento»;
 - **motivazioni** della decisione di rinvio dei provvedimenti ex artt. 2446 e 2447, c.c.;
 - **tempi** prevedibili per il ripianamento delle perdite

Combinazione fra perdite «sterilizzate» e perdite «ordinarie»: un tema controverso

- La questione: **quali perdite 2020 e 2021 possono realmente beneficiare del “congelamento”** per il quinquennio successivo?

Due possibili risposte

1. **Solo le perdite** che nel 2020 o 2021 **realizzano** la condizione ex **artt. 2446 e 2447**, c.c. (artt. 2482-bis o 2482-ter, c.c., nelle Srl);
oppure
2. **Tutte le perdite del 2020 e 2021**, a prescindere dal fatto che siano di misura tale da innescare gli artt. artt. 2446 o 2447, c.c. (artt. 2482-bis o 2482-ter, c.c., nelle Srl)

Seguono Esempi



Esempio 1 – Perdita 2021 «significativa» e ulteriore perdita infrannuale 2022

Alfa SPA ha un **PN di 250.000** formato da:

- Capitale sociale: 200.000
- Riserve di utili: 50.000

Anno 2021

- Perdita di (120.000)
- **PN 2021: 130.000**, perciò Perdita > 1/3 del CS (Sì > art. 2446, c.c.), ma CS > minimo legale (No > art. 2447, c.c.)

Situazione infrannuale al 31-3-2022

- Ulteriore perdita di (100.000)
- **PN 31-3-2022: 30.000**, perciò CS < minimo legale (Sì > art. 2447, c.c.)

Tuttavia, la “sterilizzazione” della perdita 2021 (per 120.000 o 70.000?) fa sì che non se ne tenga conto, così **al 31 marzo 2022 non si verifica la condizione** ex art. 2447, c.c.

Esempio 2 – Perdita 2021 «non significativa» e ulteriore perdita infrannuale 2022 (1/2)

Patrimonio netto	SPA 1	SPA 2
Capitale sociale	100.000	60.000
Riserve di utili	50.000	20.000
Patrimonio netto	150.000	80.000

Perdite	SPA 1	SPA 2
Perdita bilancio 2021	(80.000)	(80.000)
Perdita Sit. Patr. 31-3-2022	(30.000)	(30.000)

La situazione al 31-12-2021	SPA 1	SPA 2
PN 2021	70.000	Zero
Situazione «ordinaria»	No art. 2446, c.c.	Sì art. 2447, c.c.
Perdite «sterilizzate»	??	(80.000)

Esempio 2 (2/2)

La situazione al 31-3-2022	SPA 1	SPA 2
PN 31-3-2022	40.000	(30.000)
Perdite «sterilizzate»		
<u>Soluzione 1):</u>	<i>Nessuna</i> , per cui al 31-3-2022 si innesca l'art. 2447, c.c.	<i>(80.000)</i> , benefica della sospensione degli obblighi
<u>Soluzione 2):</u>	<i>(80.000 + 30.000)</i> , benefica della sospensione degli obblighi	<i>(80.000 + 30.000)</i> , benefica della sospensione



Conclusioni (1/2)

- Sembra preferibile la Soluzione 2 (ma non a favore il Cndcec): non tener conto di **tutte le perdite** emerse nell'esercizio in corso al **31 dicembre 2020 e 2021** nella misura che **risulta dal Conto economico** del periodo
- **Attenzione** alle Perdite maturate nella **prima frazione del 2022**
- Nel 2022 e nel quinquennio sarà comunque possibile effettuare **aumenti a pagamento del capitale sociale**, anche nel caso in cui al loro esito il patrimonio netto contabile – computando la perdita 2020 e la perdita 2021 «sterilizzate» – continui a essere inferiore al capitale nominale

Conclusioni (2/2)

- **Non sarà possibile** effettuare **aumenti gratuiti del capitale** sociale mediante l'utilizzo di quella parte delle **riserve** che sarebbe **virtualmente erosa dalle perdite «sterilizzate»**, se non coperte da utili degli esercizi seguenti; si tratta di riserve “*non disponibili*” ex artt. 2442 e 2481-ter, c.c.
- Le **perdite «sterilizzate»** continuano a essere pienamente **rilevanti** nella determinazione del patrimonio netto rispetto alle **altre norme**, fra cui anche la determinazione delle riserve “*distribuibili*” o “*disponibili*” (Massime TV T.A.10 e T.A.12)



Bilancio 2021 e recenti interventi normativi e dell'OIC

*Legge Europea 2019-2020 e
aggiornamento al set di Principi
contabili*

1. Nuove esclusioni da semplificazioni dell'informativa di bilancio

- Nuovo co. 5, art. 2435-ter, c.c.: agli *enti di investimento* e alle *imprese di partecipazione finanziaria* **NON** si applica:
 - Tutto l'art. 2435-ter, c.c.: **NO bilancio** super semplificato delle **microimprese**
 - Il co. 6 dell'art. 2435-bis, c.c.: **NO esonero dalla Relazione sulla gestione**
 - Una parte del co. 2 dell'art. 2435-bis, c.c.: **NO accorpamento Ratei e Risconti** in altre Voci di SP: Voce D (Attivo) nella Voce C.II, e Voce E (Passivo) nella Voce D

Ma.... chi sono gli «enti di investimento» e le «imprese di partecipazione finanziaria»?

Enti di investimento e imprese di partecipazione finanziaria

Definizione da Direttiva 2013/34/UE:

- «Enti di investimento»: imprese il cui unico scopo è l'**investimento** dei propri fondi in **valori mobiliari diversi, valori immobiliari** e altre attività con l'unico scopo di **ripartire i rischi di investimento** e fare beneficiare i loro investitori dei risultati della gestione dell'attività
 - «Imprese di partecipazione finanziaria»: imprese il cui unico oggetto è l'**acquisizione di partecipazioni** in altre imprese nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, **senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione** di tali imprese (...)
- > La questione controversa: Le « **Holding statiche**» che non fanno servizi di gestione delle partecipate, sono «*imprese di partecipazione finanziaria*? Necessari chiarimenti

2. Informativa in Nota integrativa sui compensi di partite

- Obbligo di informativa in **Nota integrativa** nel caso di **compensi di partite** (crediti – debiti; costi – ricavi) consentii; ad esempio:
 - OIC 24: contabilizzazione **contributi** a diretta riduzione Immobilizzazione immateriale, indicare in NI i valori lordi
 - OIC 25: indicazione in NI di **importi lordi di crediti / debiti tributari compensati** ex lege, **imposte anticipate e differite** incluse nella Voce 20 del CE
 - OIC 26: indicazione in NI di **importi lordi utili / perdite su cambi** della Voce C17-bis) del CE

3. Bilancio consolidato: novità art. 26, D.Lgs. 127/1991 e OIC 17

- Le **imprese controllate** sono oggetto di consolidamento a prescindere dalla loro **ubicazione geografica**
- Nel **computo dei diritti di voto** sulla partecipata **non si considerano** nel totale: diritti di voti riferiti ad azioni proprie, azioni possedute da una controllata o da terzi per loro conto
- **Esonero** obbligo redazione del **bilancio consolidato** e computo dei **limiti dimensionali**: previste **due modalità** alternative:
 1. Si **simula il consolidamento** e si verifica il superamento dei limiti, oppure
 2. Si **raggruppano i bilanci delle controllate** e si verifica se sono superati i **limiti incrementati del 20%** (non applicabile per EIP)

4. OIC 34 (Ricavi) – In consultazione pubblica

- Nuovo Principio contabile sui «**Ricavi**»
- Il Principio si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione dei ricavi nella voce A1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni del conto economico
- Il Principio si applica ai **bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2023** o da data successiva.



La facoltà di sospendere gli ammortamenti in bilancio

*Gli aspetti contabili della nuova
proroga della norma emergenziale*

OIC 16: quando si può sospendere l'ammortamento?

- Tutte le immobilizzazioni devono essere ammortizzate, tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce (ad es.: i terreni)

Anche le **Immobilizzazioni temporaneamente non utilizzate** devono essere **ammortizzate**

- L'ammortamento può essere sospeso se:
 1. l'Immobilizzazione è **destinata alla vendita**
 2. Il cespite è **obsoleto / inutilizzabile** (in quanto svalutato ex OIC 9)
 3. Il **valore netto contabile** è **inferiore al valore residuo** stimato (i.e. Valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile, al netto degli eventuali costi di rimozione)

La Risposta OIC del 16/7/2020 (tuttora attuale)

Domanda

Per effetto del *lockdown*, per via di un uso più limitato delle immobilizzazioni, una società può modificare il criterio di ammortamento passando al **metodo per unità di prodotto**?

Risposta OIC

La pandemia è un **fattore non prevedibile e estraneo** alla dinamica aziendale che potrebbe aver provocato un **utilizzo delle immobilizzazioni completamente diverso** rispetto al passato

I parametri iniziali possono aver subito una radicale modificazione

Si può affermare... che gli **effetti della pandemia** sull'operatività delle imprese **possono rappresentare un valido motivo** di riflessione sull'adeguatezza del **modello contabile di ammortamento** in precedenza utilizzato

La norma eccezionale (art. 60, co. 7-bis / 7-quinquies, DL 104/2020): la sospensione degli ammortamenti

- E' consentito (...) **non effettuare** l'imputazione al conto economico dell'intera quota di **ammortamento**, o di **una sua parte**, del costo delle **immobilizzazioni materiali ed immateriali**.
- Facoltà ammessa solo per **imprese OIC Adopter** (anche per microimprese); **Non ammessi** i soggetti **IAS Adopter**
- Riferimento temporale originario: le quote di ammortamento relative "*all'esercizio in corso alla data di entrata in vigore*" del DL 104/2020 (ossia, in corso al 15/8/2020)
- L'Art. 1 co. 711 della Legge Bilancio 2022 estende la possibilità di non effettuare gli ammortamenti per l'esercizio 2021 ma solo per i soggetti che nell'esercizio 2020 **NON hanno effettuato il 100% dell'ammortamento** annuo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Poi....

Le «nuove» disposizioni

1. Il Decreto Milleproroghe (DL 228/2021 - Art. 3, co. 5-quinquiesdecies)

All'art. 60, co. 7-bis, DL 104/2020 l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: «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**»

Estende al 2021 la facoltà di sospendere l'imputazione degli ammortamenti

2. Il Decreto Sostegni-ter «convertito» (Legge 25/2022)

La sospensione degli ammortamenti è estesa agli **esercizi 2021 e 2022 senza alcuna limitazione**

Eliminato qualunque collegamento alla pandemia

Sospensione applicabile **anche** dai **soggetti che non se ne erano avvalsi nel 2020**

Il perimetro «oggettivo» di applicazione

- **Tutte le immobilizzazioni materiali ed immateriali** (anche avviamento e spese pluriennali)
- E' consentito sospendere in tutto o in parte gli ammortamenti anche solamente per **alcune Immobilizzazioni**; la scelta deve essere razionale e motivata (ad es.: un generale miglioramento del bilancio, oppure una logica economico-aziendale)
- Si possono sospendere anche gli ammortamenti delle Immobilizzazioni **acquistate nel 2021**
- **Non si possono sospendere** le quote capitale implicite nei canoni di **locazione finanziaria**

Gli effetti contabili della sospensione degli ammortamenti

- E' necessario esporre le **ragioni** nella Nota integrativa
- Quali **effetti sul piano di ammortamento**; due ipotesi:
 1. **Revisione del piano di ammortamento**: la quota «sospesa» viene imputata nel **conto economico dell'esercizio successivo**, e sono differite le quote successive. L'effetto è un **prolungamento del piano di ammortamento** originario
 2. **Rideterminazione delle quote di ammortamento**: non si effettua nessuna modifica della durata del piano di ammortamento, e quindi la **quota «sospesa»** viene caricata a **incremento delle quote future**
- Per le **immobilizzazioni con durata legale limitata** (ad es.: concessioni, migliorie beni di terzi, ecc.), non può essere effettuato un allungamento del piano di ammortamento

La riserva indisponibile (1/2)

- Co. 7-ter: obbligo di destinare ad una **riserva di utili indisponibile** un ammontare “*corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata*”. Se:
 - l'**Utile 2021 non è sufficiente**: si utilizzano riserve di utili o altre riserve disponibili già presenti nel bilancio; e se
 - anche le **riserve disponibili non sono sufficienti**, il vincolo è rinviato agli esercizi seguenti i cui utili dovranno essere destinati alla formazione della riserva indisponibile
- La «*riserva indisponibile ex L. 126/2020*» va separatamente indicata fra le «Altre riserve» del patrimonio netto (Voce A.VI)
- La «*riserva indisponibile ex L. 126/2020*» può essere **utilizzata solo per la copertura di perdite**

La riserva indisponibile (2/2)

- Quale importo vincolare a riserva indisponibile? **Al lordo o al netto delle imposte differite?** Per OIC, è l'importo netto
- **Come si crea il vincolo?**
 - a. Se con destinazione dell'**utile esercizio 2021** (o utili degli esercizi successivi): mediante destinazione in sede di approvazione bilancio
 - b. Se si utilizzano **riserve disponibili** già iscritte: mediante il loro giroconto anche solo in **Nota integrativa**
- Modalità di **«liberazione» della riserva**: con l'imputazione della quota di ammortamento sospesa, o con il realizzo dell'Immobilizzazione

L'obbligo di informativa in Nota integrativa

- Co. 7-quater: la Nota integrativa deve rendere **un'informativa completa** in relazione ai seguenti aspetti:
 - Le **“ragioni della deroga”**
 - L'“**iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile**”
 - L'“**influenza sulla rappresentazione** della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio”
- Le «**ragioni**» saranno principalmente l'alleggerimento dell'impatto negativo dell'emergenza sull'andamento della gestione nel 2021

Gli effetti fiscali della sospensione degli ammortamenti

- Co. 7-quinquies: “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 Tuir, a prescindere dall'imputazione al conto economico”.
- La **deduzione fiscale non è obbligatoria** bensì facoltativa
- Nessun effetto su **superammortamento** e **iperammortamento**: proseguono le variazioni in diminuzione secondo il piano ordinario
- Risposta Telefisco 2022: per la quantificazione della quota di ammortamento deducibile occorre fare riferimento ai piani di ammortamento **effettivamente utilizzati dal contribuente** negli esercizi precedenti.

Alcune considerazioni finali

- Attenzione a possibili interrelazioni con la **valutazione delle rimanenze** (costi sospesi) e capitalizzazioni interne
- La norma **non sospende l'applicazione dell'OIC 9** per cui permane l'obbligo di svalutare in presenza di **perdite durevoli di valore** delle Immobilizzazioni
- Attenzione alle **Immobilizzazioni immateriali** che hanno una **durata legale finita**
- Attenzione alla gestione del **doppio binario civilistico-fiscale**
- Per il revisore, necessario «**richiamo di informativa**» nella **relazione di revisione** al bilancio 2021

Esempio di richiamo di informativa del Revisore

Richiamo di informativa

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo "Deroghe di cui all'art. 2423, comma 5 del codice civile - Sospensione degli ammortamenti" della nota integrativa, in cui gli Amministratori indicano di aver fatto ricorso alla deroga normata dal Decreto Legge 104/2020, convertito con modificazioni dalla Legge 126/2020, in materia di sospensione del processo di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali nella predisposizione del bilancio d'esercizio. Tale opzione, in accordo con la norma di legge sopra citata, è stata esercitata in deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, del codice civile, ai sensi del quale 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. Gli Amministratori hanno applicato tale deroga, nonostante il forte incremento dei ricavi registrato dalla Società, al fine di contenere la perdita consuntivata nell'esercizio, sospendendo per intero gli ammortamenti relativi a tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali, ritenendo che a tale risultato abbiano contribuito dei costi aventi natura non ricorrente connessi alla pandemia Covid-19, così come descritto in nota integrativa. Come esposto nel paragrafo della nota integrativa sopra richiamato, il valore degli ammortamenti sospesi nell'esercizio è pari a Euro 1.280.587 e qualora la Società avesse effettuato ammortamenti in linea con il normale piano di ammortamento la perdita dell'esercizio sarebbe stata pari a Euro 1.459.798, con un patrimonio netto pari a Euro 10.862.207. Con riferimento all'obbligo di costituzione di una riserva indisponibile pari all'ammontare degli ammortamenti sospesi previsto dall'art. 60 della Legge 126/2020, gli Amministratori dichiarano che la Società, in assenza di riserve disponibili alla data di riferimento del bilancio d'esercizio, s'impegna a costituire tale riserva con gli utili dei futuri esercizi.

Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.



Novità in materia di rivalutazione e riallineamento e impatto sul bilancio 2021

*Rivalutazioni accessibili e novità su
rivalutazioni / riallineamenti di Marchi
e Avviamenti*

Rivalutazioni e riallineamenti 2020: novità per Marchi e Avviamenti

- Il maggior valore rivalutato/riallineato ex art. 110, DL 104/2020 è deducibile ai fini IRES e IRAP in misura **non superiore a 1/50** per ciascun periodo d'imposta
- Deduzione «rallentata» anche per **minusvalenze realizzate** (cessione/eliminazione/ecc.) e avente causa subentra nella deduzione «rallentata»
- **Effetto retroattivo** da esercizio successivo a quello in cui rivalutazione/riallineamento sono eseguiti (i.e. dal 2021)
- **Tre facoltà:** i) ripristinare **deduzione in quote da 1/18** con pagamento di imposta integrativa (ex art. 176, co. 2-ter, Tuir); II) **revocare**, in tutto o in parte, gli **effetti fiscali** (atteso Provvedimento AdE); iii) **revocare anche** gli **effetti contabili** della rivalutazione

Quali alternative?

- a. **Non fare nulla.** Quali effetti? i. La valorizzazione del Marchio (il ricalcolo del «Tab»); ii. L'iscrizione in bilancio di imposte anticipate
- b. Integrare l'imposta sostitutiva versata e **conservare la deduzione in quote da 1/18 per anno**
- c. **Revocare gli effetti fiscali** di rivalutazione e/o riallineamento (modalità da regolare con Provvedimento Agenzia delle Entrate). Effetti sulla fiscalità differita in bilancio
- d. **Revocare** effetti della rivalutazione sia **fiscali** che **contabili** (nuovo co. 624-bis aggiunto dalla Legge 25/2022, conv. Decreto Sostegni-ter): effetti della cancellazione della rivalutazione sul bilancio 2021

A. Mantenere la deduzione a 50 anni (OIC Doc. Interpretativo 10)

- a. Bilancio 2021: **test di «impairment» (OIC 9)** per verificare se il valore rivalutato sia ancora sostenibile
- b. Emersione di **differenze temporanee** tra ammortamenti contabili e ammortamenti fiscali delle immobilizzazioni (Marchi e Avviamenti) rivalutate / riallineate.
- c. Le **imposte anticipate** relative alle differenze temporanee deducibili sono rilevate in bilancio *«nel rispetto del **postulato della prudenza** così come disciplinato nel paragrafo 41 dell'OIC 25»*.

B. Ripristinare deduzione in 18esimi: imposta integrativa (OIC Doc. Interpretativo 10)

- a. Le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi della facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale del **Marchio**, rilevano:
 - i. Un **debito per imposta sostitutiva** integrativa; e
 - ii. contropartita la riduzione della **riserva di rivalutazione**.
- b. Nel caso di riallineamento dell'**Avviamento**, il debito per imposta sostitutiva integrativa è imputato alla voce "**Attività per imposta sostitutiva da riallineamento**" (par. 80, OIC 25), da riversare per competenza al conto economico di ciascun periodo di deduzione fiscale degli ammortamenti



C. Revocare effetti fiscali di rivalutazione / riallineamento (OIC Doc. Interpretativo 10) – 1/2

- Le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi della facoltà di **revoca degli effetti fiscali** di rivalutazione / riallineamento del **Marchio** iscrivono:
 - a. Un **Fondo per imposte differite** per la differenza tra il valore contabile del bene immateriale e il valore fiscale, con **contropartita il PN**. Il Fondo imposte differite viene rilasciato a CE nel corso del periodo di ammortamento economico
 - b. Un **credito tributario** per rimborso o compensazione dell'imposta sostitutiva già pagata, con **contropartita il PN**.



C. Revocare effetti fiscali di rivalutazione / riallineamento (OIC Doc. Interpretativo 10) – 2/2

- Nel caso di **revoca del riallineamento fiscale dell'Avviamento**, decisa prima della data di approvazione del bilancio:
 - i. **Non iscrivono imposte differite passive**
 - ii. Rilevano il **credito tributario**, a fronte del diritto di rimborso / compensazione dell'imposta sostitutiva già versata, in contropartita alla voce "**Attività per imposta sostitutiva da riallineamento**".
- Nel caso di **revoca anche dell'affrancamento della riserva in sospensione di imposta**, la società rileva un **credito tributario** a fronte del diritto di rimborso / compensazione dell'imposta sostitutiva già versata, in **contropartita al PN** (da valutare l'iscrizione di imposte differite ex par. 64 e 65 dell'OIC 25).

D. Revocare effetti contabili e fiscali della rivalutazione

- **Nuovo Co. 624-bis** (agg. in sede di conv. Decreto Sostegni-ter): «i soggetti (...) possono **eliminare dal bilancio** gli effetti della rivalutazione effettuata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 110 del DL 104/2020. Nelle **note al bilancio** é fornita **adeguata informativa** circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca"»
- Quale **rappresentazione contabile**?
 - **Nessun impatto sul Conto economico 2021**
 - **Cancellazione** del maggior **valore dell'attivo** con contropartita la **Riserva di rivalutazione** (nel caso sia stata già utilizzata, la contropartita saranno altre riserve di PN)

Esempio 1: rivalutazione del Marchio nel 2020 e revoca fiscale nel 2021 (1/2)

Al 31-12-2020	Marchio	a	Diversi Riserva di rivalutazione Debiti tributari	9.700.000 300.000	10.000.000
Al XX-XX-2021	Debiti tributari	a	Banca c/c		100.000

Nel 2021, per effetto della revoca degli effetti fiscali della rivalutazione:

- Rilevare le imposte differite passive
- Rilasciare al Conto economico le imposte differite competenza 2021
- Stornare il debito tributario contropartita la riserva di rivalutazione e rilevare il credito verso l'Erario (imposta sostitutiva pagata)
- Svincolare la riserva di rivalutazione dalla sospensione di imposta



Esempio: rivalutazione del Marchio nel 2020 e revoca fiscale nel 2021 (2/2)

a. Iscrizione del Fondo imposte differite passive

Riserva di rivalutazione	a	Fondo imposte differite	2.790.000
--------------------------	---	-------------------------	-----------

b. Rilascio del Fondo imposte differite passive di competenza del 2021

Fondo imposte differite passive	a	Imposte differite	139.500
---------------------------------	---	-------------------	---------

c. Storno del debito tributario e rilevazione del credito verso l'Erario per la rata di imposta sostitutiva corrisposta

Diversi	a	Riserva di rivalutazione	300.000
Credito verso Erario			100.000
Debiti tributari			200.000



Esempio 2: riallineamento Avviamento nel 2020, revoca fiscale nel 2021

Al 31-12-2020	Attività per imposta sostitutiva da riallineamento	a	Debito tributario	300.000
---------------	--	---	-------------------	---------

Al XX-XX-2021	Debito tributario	a	Banca c/c	100.000
---------------	-------------------	---	-----------	---------

Nel 2021, per effetto della revoca degli effetti fiscali del riallineamento:

a. Rilevazione del credito verso l'Erario per l'imposta già versata

Credito v/Erario	a	Attività per imposta sostitutiva da riallineamento	100.000
------------------	---	--	---------

b. Storno del debito verso l'Erario per l'imposta sostitutiva residua

Debito tributario	a	Attività per imposta sostitutiva da riallineamento	200.000
-------------------	---	--	---------





Esempio 3: riallineamento Marchio nel 2020 e revoca fiscale nel 2021 (1/2)

Al 31-12-2020

Fondo imposte differite	a	Imposte differite	2.790.000
Imposta sostitutiva	a	Debito tributario	300.000
Debito tributario	a	Banca c/c	100.000

Esempio 3: riallineamento Marchio nel 2020, revoca fiscale nel 2021 (2/2)

Nel 2021, per effetto della revoca degli effetti fiscali del riallineamento:

a. Ripristino del Fondo imposte differite

Imposte differite	a	Fondo imposte differite	2.790.000
-------------------	---	-------------------------	-----------

b. Reversal del Fondo imposte differite per la quota di competenza del 2021 (assumendo un ammortamento in 20 anni)

Fondo imposte differite	a	Imposte differite	139.500
-------------------------	---	-------------------	---------

c. Rilevazione del credito verso l'Erario per l'imposta già versata

Credito v/Erario	a	Imposte anni precedenti	100.000
------------------	---	-------------------------	---------

d. Storno del debito verso l'Erario per l'imposta sostitutiva residua

Debito tributario	a	Imposte anni precedenti	200.000
-------------------	---	-------------------------	---------



Esempio 4: rivalutazione Marchio 2020 e revoca effetti contabili e fiscali nel 2021

Al 31-12-2020

Marchio	a	Diversi Riserva di rivalutazione Debiti tributari	9.700.000 300.000	10.000.000
Debiti tributari	a	Banca c/c		100.000

Nel 2021, per effetto della revoca degli effetti contabili e fiscali della rivalutazione:

Diversi Riserva di rivalutazione Debiti tributari Crediti tributari	a	Marchio	9.700.000 200.000 100.000	10.000.000
--	---	---------	---------------------------------	------------

Rivalutazioni possibili nel bilancio 2021

- Rivalutazione **beni materiali e immateriali**, e partecipazioni, **solo civilistica** e senza effetti fiscali (art. 110, co. 4-bis, DL 104/2020) per beni non oggetto di precedente rivalutazione
- Rivalutazione **beni immobili civilistica e fiscale** con imposta sostitutiva pari al 12% ed effetto dal 2024 (art. 12-ter, co. 1, DL 23/2020)
- Rivalutazione **gratuita civilistica e fiscale** di beni d'impresa e partecipazioni, per categorie omogenee, per imprese dei **settori alberghiero e termale** (art. 6-bis, co. 2, DL 23/2020)



La contabilizzazione dei bonus fiscali «edilizia»

La rappresentazione nel bilancio 2021

La rappresentazione contabile secondo la Comunicazione OIC del 3 agosto 2021

- Richiesta di parere all'OIC da parte dell'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto «le **modalità di contabilizzazione** per le imprese OIC del cd Superbonus e altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi»
- Sono **4** i **Quesiti** esaminati nella Comunicazione dell'OIC:
 1. Il diritto alla **detrazione fiscale**: contabilizzazione nel bilancio della **committente**
 2. Lo **sconto in fattura**: contabilizzazione nel bilancio della **commissionaria**
 3. La **cessione del credito**: contabilizzazione nel bilancio della **cedente**
 4. La **cessione del credito**: contabilizzazione nel bilancio della **cessionaria**



1. Detrazione fiscale: impresa committente (1/2)

- Per l'OIC la committente matura un beneficio fiscale che si sostanzia in un **credito tributario**
- Il bonus fiscale va qualificato come un **contributo in conto impianti** (par. 86, OIC 16) in quanto:
 - i. E' erogato da un soggetto pubblico
 - ii. E' Finalizzato alla realizzazione di uno specifico investimento
 - iii. E' commisurato al costo dello stesso investimento

Detrazione fiscale: impresa committente (2/2)

- In contropartita del credito tributario, alternativamente:
 - a. Metodo **diretto**: riduzione dell'immobilizzazione materiale
 - b. Metodo **indiretto**: risconto passivo, da rilasciare a conto economico lungo l'ammortamento
- **Credito tributario** (OIC 15): se ricorrono i requisiti per tenere conto del fattore temporale, da valutare col **criterio del costo ammortizzato** (l'attualizzazione dell'importo nominale)
- Nel caso in cui la società committente opti per lo sconto in fattura, dovrà rilevare il **costo dell'investimento** al **netto dello sconto** ottenuto

2. Sconto in fattura: impresa commissionaria

- Nel caso in cui la società che ha realizzato i lavori conceda lo **sconto in fattura** al cliente, essa acquisisce il diritto a beneficiare della detrazione fiscale e rileva un **credito tributario**.
- La contropartita del **ricavo** della commissionaria è:
 - i. Il **credito verso il cliente**, iscritto al valore nominale; e
 - ii. Il **credito tributario** (per lo sconto in fattura), iscritto al «valore di mercato» del bonus fiscale secondo il **criterio del costo ammortizzato**
- Per le valutazioni successive al costo ammortizzato valgono le stesse considerazioni fatte in capo alla committente

3. Cessione del credito: impresa cedente

- La cessione del bonus fiscale (credito tributario) ad un soggetto terzo può generare **un onere o un provento** pari alla **differenza tra il corrispettivo** pattuito e il **valore contabile del credito** al momento della cessione
- La componente va rilevata nel conto economico tra gli **oneri finanziari (voce C17** Interessi e altri oneri finanziari) in caso di differenza negativa, o fra i **proventi finanziari (voce C16.d** proventi diversi dai precedenti) in caso di differenza positiva
- La classificazione nella sezione finanziaria del conto economico è data dalla affinità di tale poste con i **titoli di debito** rappresentata dalla possibilità di cedere il credito a terzi i quali a loro volta acquisiscono il diritto a detrarlo dai propri debiti tributari

4. Cessione del credito: impresa cessionaria

- La cessionaria rileva in bilancio un **credito tributario**
- Trattandosi di un **credito acquisito a titolo oneroso** e non generato viene iscritto al **costo sostenuto**.
- In quanto credito, si applica l'OIC 15: se ricorrono i requisiti, per tenere conto del fattore temporale, il credito tributario va valutato col **criterio del costo ammortizzato**, mediante l'attualizzazione dell'importo sostenuto. La differenza è imputata a conto economico al momento della rilevazione iniziale
- il differenziale tra valore nominale del credito tributario acquisito e il costo sostenuto è una **sopravvenienza attiva** (provento classificato alla Voce A5)

Semplificazioni e Nota integrativa

- **Bilancio abbreviato e micro imprese:** valgono le stesse regole, fatta salva la possibilità di non applicare il criterio del costo ammortizzato
- Informativa in **Nota integrativa:**
 - Relativamente ai crediti tributari vanno specificati i criteri di valutazione come richiesto dall'OIC 15
 - Le società committenti devono indicare in Nota integrativa le modalità di rilevazione dei contributi ricevuti (OIC 16)



La continuità aziendale

Quali riflessioni nel bilancio 2021?

La «continuità aziendale»: fonti normative e regolamentari

- **Art. 2423-bis, c.c.:** *“la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e **nella prospettiva della continuazione dell'attività**”*. Le valutazioni in bilancio devono essere fatte nel presupposto che l'impresa costituisca un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito
- **OIC 11, par. 21-24:** *nella preparazione del bilancio d'esercizio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della 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”*.

L'assenza di «continuità aziendale»: impatto sui criteri di valutazione nel bilancio (1/2)

- Ove la valutazione degli amministratori porti alla conclusione che “**non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell’attività**”, ma **non sono** comunque **accertate cause di scioglimento** anticipato ex artt. 2484 e 2485, c.c., la valutazione delle voci di bilancio deve essere comunque compiuta:
 - i. “*nella prospettiva della continuazione dell’attività*” (i.e. **criteri di funzionamento**), ma
 - ii. “*tenendo conto nell’applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del **limitato orizzonte temporale residuo***”; e
 - iii. fornendo nella **Nota integrativa** una adeguata descrizione di “*tali circostanze*” e degli “*effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società*”.

L'assenza di «continuità aziendale»: impatto sui criteri di valutazione nel bilancio (2/2)

- **OIC 11, par. 24, ult. periodo**

Anche ove l'accertamento di una **causa di scioglimento anticipato** della società ex art. 2484, c.c., dovesse intervenire **tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di redazione del bilancio**, il bilancio d'esercizio deve essere predisposto dagli amministratori mediante l'adozione di **criteri di funzionamento**, seppure tenendo conto dell'ancor più **limitato orizzonte temporale residuo**, in virtù della avvenuta - e già nota - apertura della fase liquidatoria della società verificatasi nei primi mesi del nuovo esercizio.

> Quindi: i **criteri di liquidazione** si applicano **solo dopo** l'avvio della fase liquidatoria

Alcune attenzioni sul bilancio 2021

- **Non è stata riproposta la deroga** straordinaria al principio della **continuità aziendale** (par. 21-24 dell'OIC 11) di cui all'art. 38-quater, co. 2, DL 34/2020
- **Consob, Richiamo di attenzione del 18 marzo 2022:**
 - i. **Impatti della crisi** e del conflitto russo-ucraino sui *«fondamentali, sulle prospettive e sulla situazione finanziaria»*
 - ii. fornire **informazioni** *«su base sia **qualitativa** che **quantitativa**»* su *«**effetti** attuali e prevedibili, diretti e indiretti, della crisi sulle **attività commerciali**, sulle **esposizioni ai mercati colpiti**, sulle **catene di approvvigionamento**, sulla **situazione finanziaria** e sui **risultati economici**»*
- Evoluzione Codice della Crisi e «nuovi» indici di allarme: focus sulla **sostenibilità del debito**

L'informativa in Nota integrativa

- Le **«significative incertezze»** in merito alla continuità aziendale
- Le informazioni relative ai “**fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze**”
- Nel caso in cui, nell'orizzonte temporale futuro di riferimento gli amministratori non ritengano che sussistano ragionevoli **alternative alla cessazione dell'attività**, tali circostanze devono essere riportate e, “*per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società*”

*Grazie
dell'attenzione*

*Fabio Landuzzi
Pirola Pennuto Zei & Associati*



GRAZIE PER AVER PARTECIPATO AL WEBINAR

Le **slide** sono liberamente **scaricabili**
accedendo al sito della nostra associazione www.adcrimini.it
(sezione “convegni” - sottosezione “webinar 20/04/2022”)

Eventuali **quesiti scritti** da rivolgere al relatore Fabio Landuzzi
potranno essere inviati all’indirizzo e-mail: info@adcrimini.it