



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio Area Tributaria

***SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI E DELLE
PERDITE: PRINCIPALI ASPETTI CONTABILI E
FISCALI***

Dott. Marjus Meta - Pistoia, 24 marzo 2023



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio Area Tributaria

INDICE DEGLI ARGOMENTI

- Sospensione degli ammortamenti: aspetti contabili e fiscali
- Sospensione delle perdite: principali aspetti civilistici e fiscali con focus sulle SRL

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Il Decreto Milleproroghe (D.L. 198/2022):

- Estende anche all'esercizio in corso al **31 dicembre 2023** la facoltà (già prevista per gli **anni 2020, 2021, e 2022** dall'art. 60 comma 7-bis D.L. 104/2020 convertito dalla Legge 126/2020) di poter sospendere, in tutto o in parte, l'imputazione a conto economico degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- La deroga si limita ad estendere anche all'esercizio 2023 la precedente disciplina **senza modifiche**
- Proroga per la **quarta volta** la possibilità di poter sospendere gli ammortamenti civilistici
- Possibilità di optare per la sospensione **indipendentemente** da quanto fatto negli es. precedenti

DISCIPLINA CIVILISTICA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Le società che non adottano i principi contabili internazionali:

- ❑ possono non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (per far fronte all'emergenza derivante dal Covid-19) → **deroga all'art. 2426 comma 1 n. 2) c.c.**
- ❑ scelta discrezionale della quota di ammortamento da sospendere (la norma fa riferimento «*fino al 100 per cento*» → possibile sospendere solo parte della quota di ammort.
- ❑ le società possono scegliere il singolo cespite, la categoria o anche l'intera voce di bilancio a cui applicare la sospensione

DISCIPLINA CIVILISTICA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- ❑ devono destinare una **riserva indisponibile di utili** di ammontare corrispondente alla quota degli ammortamenti non effettuati (al netto delle eventuali imposte differite)
- ❑ se gli utili di esercizio non sono sufficienti, la società deve integrare la riserva utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili → in mancanza, dovrà accantonare gli utili degli esercizi successivi alla sospensione
- ❑ indicare in NI (o in calce allo Stato Patrimoniale) le **ragioni della deroga** nonché l'iscrizione e l'importo della corrispondente quota di riserva indisponibile

BENEFICIARI DELLA SOSPENSIONE

La facoltà di sospendere gli ammortamenti è prevista per i soggetti che applicano le norme del codice civile e **principi contabili nazionali OIC** ai fini della redazione del bilancio di esercizio

- Sono ricomprese anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e in forma semplificata
- Sono ricomprese anche le società tenute a redigere il bilancio consolidato ex D. Lgs. n. 127/1991
- Sono esclusi i soggetti IAS/IFRS
- Sono escluse le società di persone e le imprese individuali, in assenza di uno specifico bilancio da approvare e pubblicare.... Tuttavia sembra possibile applicare la sospensione alle società di persone in contabilità ordinaria (viste le istruzioni al quadro RF del modello redditi)

RAGIONI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga:

- Ridurre o evitare una perdita operativa (A-B) per effetto della pandemia o della guerra in Ucraina
- Ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura di stabilimenti/impianti/fabbricati a causa Covid-19
- Possibilità di aggiornamento o meno della vita utile dei cespiti: la sospensione implica un'estensione della vita utile di un anno... ma vi potrebbero essere casi in cui questo non è possibile (ad es. per vincoli tecnici o contrattuali)

EFFETTI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Effetti contabili:

La quota di ammortamento rinviata va imputata al C.E. dell'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive (prolungando di un anno il piano di ammortamento originario se possibile...)

Problemi? Immobilizzazioni per cui non è possibile aumentare la vita utile: in questo caso la quota di ammortamento non effettuata nell'esercizio è spalmata lungo la vita residua del bene, aumentandone **pro quota** la misura degli ammortamenti da effettuare negli es. successivi

Vedi → **Documento interpretativo nr. 9 del 2020 OIC**

Es. immobilizz. con periodo di vita utile che non può essere prolungato:

- Vita utile 5 anni
- Quota ammort. 20%
- Vi è la necessità di ridistribuire la quota di ammortamento sospesa sul residuo periodo di vita utile, lasciando invariato il piano iniziale di ammortamento
- N.B.: in tali circostanze dovremo imputare a C.E. negli anni successivi delle quote di costo maggiori

Anno	Quota ammort.	Quota ammort. con deroga
2020	40.000,00 €	40.000,00 €
2021	40.000,00 €	40.000,00 €
2022	40.000,00 €	0,00 €
2023	40.000,00 €	60.000,00 €
2024	40.000,00 €	60.000,00 €

EFFETTI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Effetti contabili:

Da un punto di vista contabile, la sospensione richiede la formazione di **riserve indisponibili**, che potranno essere liberate nel momento della ripresa a C.E. della quota totale, e/o in misura ridotta, dell'ammortamento in precedenza sospeso

In caso di insufficienza di utili di esercizio o nel caso di verificarsi di una perdita di esercizio? Per la costituzione della riserva indisponibile bisogna utilizzare riserve pregresse o destinare gli utili degli anni successivi a costituzione di detta riserva

La riserva indisponibile va rilevata al netto dell'eventuale effetto della fiscalità differita

Concetto di riserva indisponibile? Non si fa riferimento a riserve «indistribuibili», ma si ritiene che con la «disponibilità» si intende la possibilità o meno di impiego della riserva a prescindere dalla finalità di utilizzo

Una riserva indisponibile non può essere distribuibile e non sempre è liberamente utilizzabile (ad eccezione delle ipotesi in cui va impiegata per la copertura delle perdite sociali)

LIBERAZIONE DELLA RISERVA INDISPONIBILE

La riserva indisponibile si considererà **liberata**:

- al termine del periodo di ammortamento o
- con la cessione o svalutazione della rispettiva immobilizzazione

Nel caso in cui il piano di ammortamento non sia stato prolungato, la riserva verrà liberata per quote omogenee negli esercizi successivi

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

La sospensione comporta l'obbligo di esporre in Nota Integrativa (o in calce allo Stato Patrimoniale) una **informativa analitica**:

- degli ammortamenti non rilevati
- delle motivazioni per il ricorso alla sospensione
- dell'importo dell'iscrizione della riserva indisponibile
- dell'impatto che la sospensione ha avuto sul risultato di esercizio e sul bilancio in generale

ES. INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

La società si è avvalsa della facoltà di sospendere le quote di ammortamento relative all'esercizio prevista dal DL 124/2020, art. 60, commi da 7-bis al 7-quinquies, così come convertito dalla L. 126/2020 e successive modifiche, in quanto a seguito della pandemia che ha colpito il nostro paese la società è stata costretta ad un periodo di chiusura che ha visto ridursi significativamente gli ordinativi dei clienti, anche successivamente alla riapertura. Questo ha avuto un conseguente impatto sui risultati economici. Ciò, al fine di favorire una rappresentazione economica-patrimoniale dell'impresa più consona al suo reale valore mitigando in questa maniera l'effetto negativo causato dal Covid-19

In particolare la società si è avvalsa della facoltà di sospendere l'ammortamento per un importo pari al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali, mantenendo pertanto il loro valore di iscrizione come risultante dal bilancio

La mancata imputazione è stata effettuata dopo attenta valutazione in merito alla recuperabilità delle quote al termine del periodo di ammortamento originario previsto

Si rileva che il mantenimento dell'originario piano di ammortamento ai fini fiscali comporta la necessità di iscrivere imposte differite

Quota di ammortamento non imputata a conto economico: Euro....

L'impatto sul risultato di esercizio è pari ad Euro

ES. INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

L'esercizio della deroga ha avuto un impatto positivo sia in termini di patrimonio netto che in termini di risultato netto. Nello specifico, a livello di conto economico si è avuta una minore incidenza dei costi della produzione di Euro (pari al ...% del fatturato)

A fronte della sospensione degli ammortamenti di Euro il risultato netto è risultato maggiore di Euro per via dello stanziamento di imposte differite pari a Euro, analogamente all'incremento di patrimonio netto. In caso si fosse proceduto allo stanziamento di ammortamenti il risultato netto sarebbe stato pertanto pari a Euro

La deroga non ha avuto alcun impatto sulla situazione finanziaria, essendo l'ammortamento un costo non monetario e avendo ugualmente dedotto fiscalmente la quota di ammortamento non spesa a conto economico

La deroga comporta la destinazione ad una riserva di utili indisponibile di un ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuato al netto dell'effetto della fiscalità differita

Riserva indisponibile di utili Legge 126/2020: Euro

EFFETTI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Effetti fiscali:

La sospensione degli ammortamenti non ha impatti fiscali

Gli operatori che decideranno di non imputare gli ammortamenti «**potranno**» continuare la deduzione fiscale degli ammortamenti ai fini IRES

La deduzione è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti di cui agli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR

Si deroga al principio di previa imputazione al conto economico di cui al comma 4 art. 109 TUIR e al principio della derivazione rafforzata ex art. 83 del TUIR

Quota deducibile anche ai fini IRAP

Possibile non dedurre fiscalmente la quota di ammortamento sospesa → si precisa che il Legislatore ha previsto la facoltà (non l'obbligo) di dedurre fiscalmente le quote di ammort. non rilevate a bilancio... si veda Interpello nr. 607 del 2021 e nr. 66 del 2022 dell'Agenzia delle Entrate

EFFETTI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Effetti fiscali:

La deducibilità delle quote di ammortamento sospese determina un disallineamento civilistico-fiscale → si creano imposte differite

Si determina una **differenza temporanea imponibile** con iscrizione tra le passività di un «Fondo imposte differite», questo al fine di tenere conto dell'ammontare di maggiori imposte che l'impresa dovrà versare in futuro per effetto di imputazione a C.E. di quote di ammortamento che fiscalmente non saranno più deducibili

N.B.: l'iscrizione di imposte differite a C.E. ha un impatto «deprimente», di segno contrario rispetto a quello della sospensione degli ammortamenti

La mancata deduzione degli ammortamenti fiscalmente non crea disallineamenti



MODELLO REDDITI SC

Per tutti i casi di disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali, il modello Redditi SC richiede anche la compilazione del quadro RV – sezione I dedicata alla “Riconciliazione dati di bilancio e fiscali”, che deve essere compilata “in tutte le ipotesi in cui i beni relativi all’impresa risultano iscritti in bilancio a valori diversi da quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi”

SEZIONE I		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
Riconciliazione dati di bilancio e fiscali		1		2	3	4
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9
	Valore fiscale	10	11	12	13	

Detailed description of the table structure: The table is divided into two main sections: 'Valore contabile' and 'Valore fiscale'. Each section has a 'Valore iniziale' (initial value) and a 'Valore finale' (final value). The 'Valore iniziale' is further broken down into 'Incrementi' (increments) and 'Decrementi' (decrements). The 'Valore precedente' (previous value) is shown in the top right. All values in the example are 0.00.

Il rigo RV1 (o successivi), di intuitiva compilazione per quanto riguarda l’esposizione dei valori civili e fiscali, richiederà l’indicazione al campo 1 della voce di bilancio che accoglie i valori disallineati e al campo 2 “Causa” il codice 5 “Altre operazioni”, non essendo previsto un codice specifico per la fattispecie

TERMINE DEGLI AMMORTAMENTI FISCALI

Al termine del periodo di ammortamento fiscale, occorrerà indicare una variazione fiscale in aumento equivalente al valore dell'ammortamento civilistico non deducibile fiscalmente.

Le istruzioni del modello Redditi SC precisano che in tale situazione dovrà essere compilato il **rigo RF31** "Altre variazioni in aumento"

Dovrà essere indicato l'importo della variazione in aumento preceduto dal codice che ne identifica la tipologia, che, per il caso in questione, è il **codice 67**

	1	2		3	4		5	6	
			,00			,00			,00
	7	8		9	10		11	12	
			,00			,00			,00
	13	14		15	16		17	18	
			,00			,00			,00
	19	20		21	22		23	24	
			,00			,00			,00
	25	26		27	28		29	30	
			,00			,00			,00
RF31	Altre								
	variazioni								
	in aumento								
	31	32		33	34		35	36	
			,00			,00			,00
	37	38		39	40		41	42	
			,00			,00			,00
	43	44		45	46		47	48	
			,00			,00			,00
	49	50		51	52		53	54	
			,00			,00			,00
							55		,00

ESEMPIO SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Si ipotizzi:

- Quota di ammortamento non imputata per **intero** e possibilità di **allungamento di un anno della vita utile**
- Quota di ammortamento sospesa e non imputata a C.E. del 2022 pari ad **Euro 40.000**
- Quote di ammortamento riconosciute anche ai fini fiscali
- Utile di esercizio pari ad **Euro 35.000**
- Si determinano imposte differite pari ad **Euro 11.160** (IRES 24% e IRAP 3,90%)
- Riserva indisponibile da costituire pari ad **Euro 28.840** (al netto del fondo imposte differite)

Anno	Costo storico	Aliquota	Quota ammort.	F.do amm.	Valore netto cont.	Ammort. Fiscale	Imposte differite
2020	200.000,00 €	10%	20.000,00 €	20.000,00 €	180.000,00 €	20.000,00 €	0,00 €
2021	200.000,00 €	20%	40.000,00 €	60.000,00 €	140.000,00 €	40.000,00 €	0,00 €
2022	200.000,00 €	0%	0,00 €	60.000,00 €	140.000,00 €	40.000,00 €	11.160,00 €
2023	200.000,00 €	20%	40.000,00 €	100.000,00 €	100.000,00 €	40.000,00 €	0,00 €
2024	200.000,00 €	20%	40.000,00 €	140.000,00 €	60.000,00 €	40.000,00 €	0,00 €
2025	200.000,00 €	20%	40.000,00 €	180.000,00 €	20.000,00 €	20.000,00 €	-5.580,00 €
2026	200.000,00 €	10%	20.000,00 €	200.000,00 €	0,00 €	0,00 €	-5.580,00 €

ESEMPIO SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Rilevazioni contabili:

Al 31/12/2022

Imposte differite _____ a _____ Fondo imposte differite € 11.600

In sede di approvazione del bilancio (Es. Aprile 2023)

Destinazione di quota parte dell'utile di esercizio a Riserva indisponibile di utili L. 126/2020

Utile di esercizio € 35.000

Riserva indisponibile L. 126/2020 € 28.840

Riserve straordinarie € 6.160

ESEMPIO SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- Nell'esercizio 2025 e 2026 ci sarà il riversamento della differenza temporanea imponibile e quindi l'impresa dovrà iscrivere maggiori imposte (le imposte correnti saranno più alte di quelle di competenza)
- L'impresa per far fronte alle maggiori imposte chiuderà il fondo imposte differite creato in precedenza negli esercizi in cui ci sarà il riversamento

Fondo imposte differite _____ a _____ imposte differite € 5.580

- La riserva indisponibile da costituire pari ad Euro 28.840 verrà, in questo esempio, liberata progressivamente al termine del processo di ammortamento contabile (per metà nell'esercizio 2025 e per metà nell'esercizio 2026)

Riserva indisponibile _____ a _____ Riserve straordinarie € 14.420

HP CESSIONE IMMOBILIZZAZIONE

Il disallineamento avrà effetti anche sulla cessione del bene

- Si ipotizzi l'impresa ceda il cespite a gennaio 2024 per prezzo pari ad **Euro 150.000**
- Al 31.12.2023 il Valore netto contabile sarà pari ad **Euro 100.000**, mentre il Valore fiscalmente riconosciuto sarà pari ad **Euro 60.000**
- In tale circostanza emergerà una **plusvalenza civilistica** pari ad **Euro 50.000** ed una **plusvalenza fiscale** pari ad **Euro 100.000**
- In dichiarazione dei redditi occorrerà effettuare una «variazione in aumento» pari ad Euro 50.000
- A seguito della cessione si determina **il riassorbimento della fiscalità differita e lo svincolo della riserva indisponibile** (integralmente nell'esercizio di cessione)

Prezzo di cessione	150.000,00 €
Valore contabile netto al 31.12.23	100.000,00 €
Plusv. civilistica	50.000,00 €
Valore fiscale al 31.12.23	60.000,00 €
Plus. fiscale	100.000,00 €

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Tabella Sinottica
Documento FNC e
CNCDEC del
17.03.2021 sulla
«Sospensione
ammortamenti e
perdite di esercizio»

	SOGGETTI COINVOLTI	MISURA ADOTTATA	ASPETTI DI NATURA CONTABILE	ASPETTI DI NATURA GIURIDICA	ASPETTI DI NATURA FISCALE
Elementi caratterizzanti la normativa	Le società che redigono i bilanci secondo le disposizioni codicistiche, anche se facenti parte di un gruppo	Sospensione degli ammortamenti	Contabilizzazione della riserva indisponibile	<input type="checkbox"/> Deroga all'art. 2426 primo comma, n. 2) <input type="checkbox"/> Deroga alla normativa sulla copertura delle perdite (di riflesso rispetto a quanto indicato dall'art. 6 decreto "liquidità")	<input type="checkbox"/> Applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi <input type="checkbox"/> Determinazione delle imposte differite
Alcune considerazioni in merito all'applicazione del disposto normativo	<input type="checkbox"/> Verificare le condizioni di deroga per le società facenti parte di un gruppo	<input type="checkbox"/> Stabilire su quali immobilizzazioni intervenire <input type="checkbox"/> Stabilire la percentuale della quota da sospendere <input type="checkbox"/> Individuare la possibilità di rideterminazione del piano di ammortamento	<input type="checkbox"/> Verificare la capienza con utile anno 2020 e/o riserve accantonate negli esercizi precedenti <input type="checkbox"/> Verificare la possibilità di capienza con le riserve di utili per gli esercizi futuri	<input type="checkbox"/> Verificare gli effetti della sospensione sulla perdita di esercizio <input type="checkbox"/> Valutare gli effetti prodotti dalla formazione della riserva indisponibile nella copertura di eventuali perdite che potrebbero sopraggiungere	<input type="checkbox"/> verifica degli effetti prodotti dal doppio binario confrontando il beneficio della minore perdita con gli effetti relativi alla determinazione delle imposte differite.

SOSPENSIONE DELLE PERDITE

Il Decreto Milleproroghe (D.L. 198/2022):

- Estende alle perdite emerse nell'esercizio in corso al **31 dicembre 2022** la sospensione per un **quinquennio** degli obblighi di riduzione del capitale per perdite e della causa di scioglimento anticipato della società per riduzione del capitale sotto al minimo (previsto dall'art. 6, comma 1 D.L. 23/2020 convertito con la Legge nr. 40/2020)
- il comma 1 dell'art. 6 D.L. 23/2020 prevede ora che *«per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022, non si applicano gli artt. 2446. comma 2 e 3, 2447 (per le società per azioni), 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter (per le società a responsabilità limitata) del Codice Civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, numero 4), e 2545-duodecies del Codice Civile»*
- la deroga era già stata prevista per le **perdite di esercizio relative al 2020 e 2021**

SOSPENSIONE DELLE PERDITE

L'Art. 6 D.L. 23/2020 dispone ora:

- 1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del **31 dicembre 2022** 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.*
- 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*

SOSPENSIONE DELLE PERDITE

Riduzione del capitale per perdite per le SRL:

→ Art. 2482-bis

- se il **capitale è diminuito di oltre un terzo** in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti (comma 1)
- 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** (comma 4)

→ Art. 2482-ter

- se, per la **perdita di oltre un terzo del capitale**, questo si riduce al di **sotto del minimo legale**, 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 mimo
- Possibilità di deliberare la trasformazione della società

SINTESI NORMATIVA RIDUZIONE DEL CS PER PERDITE

- Se la perdita inferiore al terzo del capitale: riduzione meramente **facoltativa**
- Se la perdita superiore al terzo del capitale, ma non intacca il minimo legale: **riduzione momentaneamente facoltativa** (potrebbe diventare obbligatoria in un secondo momento, se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo)
- Se la perdita è superiore al terzo del capitale e intacca il minimo legale: **riduzione del capitale obbligatoria** e contestuale aumento ad una cifra non inferiore al minimo (possibilità di deliberare la trasformazione della società)

Alcune ipotesi particolari:

- Perdita di ammontare pari o superiore al capitale: per prassi si applicano le disposizioni previste nel caso di riduzione del capitale al di sotto del minimo legale
- Perdita entro il terzo e capitale sotto il minimo: si ritiene che la società possa continuare ad operare regolarmente e che l'assemblea non sia tenuta a procedere a riduzione

ALCUNE PRECISAZIONI

- ❑ il capitale a cui si deve far riferimento per la determinazione dell'esistenza e dell'entità delle perdite è il **capitale sociale sottoscritto** e non quello versato (né di quello deliberato, ma non sottoscritto, né di quello soltanto autorizzato)
- ❑ si evidenziano le perdite soltanto quando sono state **erosi tutte le riserve**, ossia quando il patrimonio netto contabile della società (capitale sociale + riserve + utili – perdite portate a nuovo) è inferiore al capitale sociale
- ❑ l'esistenza di perdite comporta l'impossibilità di ripartire utili fino a che il capitale non sia stato reintegrato o ridotto in misura corrispondente
- ❑ se la perdita è superiore al terzo del capitale, non è possibile aumentare il capitale se non previa riduzione dello stesso
- ❑ il capitale deve essere ridotto in proporzione delle perdite accertate e quindi la riduzione non può essere parziale (in modo da riportare la perdita al di sotto del terzo) ma deve essere coperta integralmente (Cass. Sent. N. 23269 del 17 novembre 2005)

SOSPENSIONE DELLE PERDITE

La disciplina sulla sospensione NON incide:

- su quanto previsto dall'art. 2446, co. 1, e dall'art. 2482-bis, co. 1, 2 e 3: questo significa che gli amministratori devono rilevare le perdite e **senza indugio convocare l'assemblea dei soci**, sottoponendo ai soci una relazione sulla situazione patrimoniale e dando conto dei fatti di rilievo intervenuti successivamente alla redazione della relazione
- L'assemblea dei soci può adottare tutti i provvedimenti ritenuti opportuni, tra cui l'aumento di capitale (o di altri provvedimenti utili per sanare la situazione) ovvero anche la riduzione (che però diventa facoltativa)
- I soci potranno deliberare anche un **rinvio a nuovo delle perdite accertate** qualora si prevede che le perdite possano essere ripianate nell'esercizio successivo (secondo le regole ordinarie) ovvero nei cinque esercizi successivi (secondo la disciplina emergenziale)

DISAPPLICAZIONE ART. 2482-BIS COMMI 4, 5 E 6

In caso di perdite superiori al terzo del capitale (il quale non scende però al di sotto del minimo legale), è possibile **posticipare al quinto esercizio successivo** il termine entro il quale la perdita accertata deve risultare diminuita a meno di un terzo

Se entro il quinto esercizio successivo la perdita non risulterà diminuita di oltre un terzo, l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio dovrà ridurre il capitale proporzionalmente alle perdite accertate

Periodo di «grazia» diventa di 5 anni

Durante i 5 anni la società potrà comunque adottare tutti i provvedimenti utilizzabili per ripianare anticipatamente le perdite rispetto alla scadenza del quinquennio

Perdite realizzate 2022 > 1/3 del CS → la **copertura dovrà avvenire entro il 2027**, con deliberazione dell'assemblea che dovrà approvare nel 2028 il bilancio chiuso al 31.12.2027

DISAPPLICAZIONE ART. 2482-TER

In caso di perdite superiori al terzo del capitale, il quale scende anche al di sotto del minimo legale, l'assemblea dei soci (convocata senza indugio dagli amministratori), in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al minimo, può rinviare la decisione alla **chiusura del quinto esercizio successivo**

Gli obblighi di riduzione e contestuale reintegrazione del capitale (o di trasformazione della società o di scioglimento della stessa) possono non essere assunti per i cinque anni successivi al 2022

Perdite realizzate 2022 > 1/3 del CS che scende al di sotto del minimo legale → l'assemblea può deliberare di rinviare le decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo, **fino al quale non opera la causa di scioglimento della società**

NON OPERATIVITA' CAUSE DI SCIoglimento

Con riferimento alle perdite emerse in corso alla data del 31 dicembre 2022 **non operano le cause di scioglimento:**

- delle società di capitali per riduzione del capitale sociale al disotto del minimo legale (di cui all'art. 2484, comma 1 nr. 4) c.c.)
- Delle cooperative per perdita di capitale sociale (art. 2545-duodecies c.c.)

La causa di scioglimento non opera sino alla data di approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio successivo

Es. Società Alfa Srl presenta un bilancio 2022 con perdite superiori al terzo che riducono il capitale sotto il minimo di legge che normalmente comporta la necessità dell'immediata riduzione del capitale e il contemporaneo aumento... oppure il verificarsi di una causa di **scioglimento della società** se non vengono adottati gli opportuni provvedimenti

Avvalendosi della deroga prevista, gli amministratori convocheranno l'assemblea per informarla sulla situazione, ma i soci non saranno tenuti a prendere immediati provvedimenti e per la società non si verifica una causa di scioglimento

Quali sono le perdite che possono accedere al beneficio della sospensione?

Vi possono essere due ipotesi:

1. Considerare soltanto la perdita che emerge dal conto economico, senza considerare il suo preventivo assorbimento tramite l'uso delle riserve del patrimonio netto (tesi sostenuta da Assonime ne Il Caso 6/2021 e dal Notariato del Triveneto, nella Massima T.A.1)
2. Considerare la perdita che, previa riduzione ad opera delle riserve, residua per un importo tale da intaccare il capitale sociale (tesi sostenuta dal CNDCEC insieme alla FNC)

Soluzione? Spetterà agli organi decisionali della società scegliere la soluzione ritenuta più adeguata al caso di specie, tenendo conto della necessaria prudenza e delle concrete prospettive dell'impresa di riuscire a coprire le perdite nell'orizzonte temporale allungato

ATT.: la norma non costituisce una deroga al generale postulato di continuità aziendale e quindi resta ferma in ogni caso la necessità della verificare della sussistenza della continuità aziendale da parte degli amministratori, pur in presenza di perdite

Pertanto, le perdite realizzate nel 2022 non devono compromettere la prospettiva della continuità aziendale

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

La «sterilizzazione» delle perdite comporta l'obbligo di indicare in Nota Integrativa (o in calce allo Stato Patrimoniale) distintamente le perdite sospese con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio

Così facendo si effettua una «segregazione» delle perdite sospese per evitare di creare confusione con le altre perdite emerse

Questo è molto importante anche al fine di una limitazione della responsabilità degli amministratori

ES. INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Perdite esercizi in corso al 31/12/2020 e al 31/12/2021 – sospensione degli effetti di legge cui agli artt. 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, 2482-ter, 2484, primo comma, numero 4) del codice civile

L'art. 6 del DL 23/2020, convertito dalla L. 5 giugno 2020, n. 40, modificato dall' art. 1 della L. n. 178 del 30/12/2020 e dall'art. 3, comma 1-ter della Legge 15/2022, ha previsto la sospensione degli effetti previsti dai citati articoli di legge in caso di perdite sociali di entità tale da richiedere provvedimenti urgenti da parte della società.

Tale norma ha l'evidente finalità di evitare che diverse società siano costrette ad assumere provvedimenti straordinari quali la riduzione e l'aumento del capitale sociale, la trasformazione societaria o addirittura si trovino nella condizione di doversi sciogliere a causa di perdite generatesi nel periodo della pandemia da Covid-19.

Al fine di rendere la necessaria informativa alle parti interessate, il comma 4 del citato art. 6, prevede che “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”.

Il prospetto che segue dà evidenza dell'entità delle perdite degli esercizi 2020 e 2021 che beneficiano del regime di sospensione in oggetto in relazione al patrimonio netto complessivo:

	Saldo al 31/12/2021	Saldo al 31/12/2020
Capitale sociale	10.000	10.000
Altre riserve	(1)	(1)
Utili (perdite) di esercizi precedenti	(2.186)	(1.776)
Utili (perdita) dell'esercizio	(37.270)	(410)
Totale patrimonio netto	(29.457)	7.813
di cui perdite in regime di sospensione ex art. 6 DL 23/2020 - esercizi 2020 e 2021 (residuo)	(37.270)	
Patrimonio netto escluso perdite in regime di sospensione	7.813	7.813

ASPETTI FISCALI SOSPENSIONE DELLE PERDITE

La disciplina sulla sospensione **NON incide sul trattamento fiscale** relativo alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2022, che non subisce variazioni rispetto alle regole ordinarie

Rimane ferma la disciplina prevista dall'art. 84 TUIR:

- 1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in **misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile** di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (...)*
- 2. Le perdite realizzate nei **primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva*

ASPETTI FISCALI RIPORTO PERDITE PREGRESSE

Modalità di riporto a nuovo delle perdite:

- **di periodo** → riportabili nei periodi successivi e possono essere computate in diminuzione dei redditi imponibili nella **misura non superiore dell'80% del reddito** e per l'importo che trova capienza (**senza limiti temporali di riportabilità**)

Es. SRL con perdita fiscale 2021 pari ad € 12.000 e reddito imponibile 2022 pari ad € 30.000

Perdita fiscale pregressa del 2021 è utilizzabile interamente a riduzione del RI del 2022 (80% del RI è pari a € 24.000)

- **dei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione** → riportabili nei periodi successivi e possono essere computate in diminuzione dei redditi imponibili in **misura piena e senza limiti temporali** (a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva)

Es. SRL costituita nel 2021 con una perdita fiscale 2021 pari ad € 12.000 e reddito imponibile 2022 pari ad € 10.000

Perdita fiscale pregressa del 2021 utilizzabile interamente a riduzione del RI del 2022 (Eccedenza pari ad Euro 2.000 sarà riportabile negli esercizi successivi)

N.B.: nel caso di coesistenza di perdite riportabili in misura «limitata» e in misura «piena», non vi è nessun ordine di priorità nell'utilizzo e il contribuente è libero di decidere quale tipologia di perdita utilizzare (Circolare nr. 25/E/2012)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio Area Tributaria

GRAZIE PER L'ATTENZIONE