

OGGETTO

EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – PROROGA DEI TERMINI PER L'APPROVAZIONE DEI BILANCI 2020 E CONSEGUENTE DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI VERSAMENTO IMPOSTE DIRETTE/IRAP - ALTRE CONSEGUENZE IN MATERIA DI BILANCIO

AGGIORNAMENTO

14 APRILE 2021

RIFERIMENTI NORMATIVI

DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), pubblicato sulla G.U. 17.3.2020 n. 70
DL 2.3.2020 n. 9
D.L. 31.12.2020 n. 183 (decreto Milleproroghe) conv. in legge 26/2/2021 n.21
Art. 1, comma 366, L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021)
Art. 6 DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. DL "liquidità") convertito nella L. 5.6.2020 n. 40
Articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile
Articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile
MISE Circolare 29 gennaio 2021 n. 26890

ALLEGATI

ALLEGATO 1 –STEP PER LA VERIFICA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

CLASSIFICAZIONE

ECONOMIA AZIENDALE
BILANCIO
BILANCIO APPROVAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
000
100

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 21/2021 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER LA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE DELL'ESERCIZIO 2020 E PER LA CAUSA DI SCIoglimento DELLA SOCIETÀ PER RIDUZIONE O PERDITA DEL CAPITALE SOCIALE
CIRCOLARE 32/2021 - REDAZIONE E FORMALITÀ RELATIVE ALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO AL 31.12.2020
CIRCOLARE 33/2021 - RENDICONTO FINANZIARIO DEL BILANCIO DI ESERCIZIO AL 31.12.2020

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

In sede di conversione in legge del DL 183/2020 (c.d. DL "Milleproroghe"), attraverso una modifica all'art. 106 co. 1 del DL 18/2020 convertito, è stato precisato che, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 co. 2 e 2478-bis c.c., o alle diverse disposizioni statutarie, sono stati:

- ⇒ Prorogati i termini entro i quali è possibile approvare il bilancio d'esercizio 2020; il rinvio dell'approvazione del bilancio può comportare il differimento dei termini di versamento del saldo 2020 e del primo acconto 2021 delle imposte dirette e dell'IRAP;
- ⇒ Adottati alcuni accorgimenti tesi a facilitare il concreto svolgimento delle assemblee, a prescindere dall'argomento posto all'ordine del giorno.

Inoltre, la diffusione del Coronavirus produce effetti rilevanti anche ai fini della predisposizione, attualmente in corso, dei bilanci relativi all'esercizio 2020.

Le principali problematiche conseguenti a tale diffusione attengono, in particolare:

- al trattamento delle perdite di bilancio 2020;
- alla sospensione della operatività della causa di scioglimento per riduzione del capitale sociale (art. 2484, n. 4, cod. civ.);
- alla continuità aziendale.

ASSEMBLEA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2020

RINVIO DEI TERMINI DI CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA

In sede di conversione in legge del DL 183/2020 (c.d. DL "Milleproroghe"), attraverso una modifica all'art. 106 co. 1 del DL 18/2020 convertito, è stato precisato che, 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 31.12.2020, entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Si tratta di una facoltà esercitabile anche dalle società che, nello statuto, non contemplino, con riguardo ai casi normativamente previsti, la possibilità di convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio nel maggior termine di 180 giorni; termine che, per le seconde convocazioni, potrà anche slittare al mese di luglio.

L'utilizzo di tale termine più ampio si presenta quale mera facoltà. Le società, quindi, possono tenere l'assemblea nella data più adeguata rispetto alle proprie esigenze. Ad ogni modo, l'utilizzo del termine più ampio non deve necessariamente essere motivato dalla società, apparendo sufficiente darne atto nella Relazione sulla gestione.

EFFETTI SUI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DIRETTE E DELL'IRAP

Ai sensi dell'art. 17 del DPR 7.12.2001 n. 435, in relazione ai soggetti IRES, i versamenti del saldo e della prima rata di acconto delle imposte derivanti dai modelli REDDITI e IRAP devono essere effettuati entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

In relazione ai soggetti IRES con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31.12.2020, i termini di versamento del saldo relativo al 2020 e del primo acconto del 2021 sono, quindi, stabiliti:

- ⇒ al 30.6.2021, senza maggiorazione dello 0,4%;
- ⇒ oppure al 30.7.2021, con la maggiorazione dello 0,4%.

Tuttavia, per i soggetti IRES che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, è stabilito che i suddetti versamenti devono avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Ad esempio, considerando una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31.12.2020 e approvazione del bilancio il 22.6.2021, i termini di versamento del saldo relativo al 2020 e del primo acconto del 2021 scadono:

- ⇒ il 2.08.2021 (il 31 luglio cade di sabato), senza la maggiorazione dello 0,4%;
- ⇒ oppure il 31.8.2021, con la maggiorazione dello 0,4%.

Tale disposizione è applicabile anche per effetto del differimento del termine di convocazione dell'assemblea ordinaria disposto dall'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 a seguito dell'emergenza Coronavirus.

Pertanto, in relazione a tutte le società che approveranno i bilanci dell'esercizio 2020 dal 1° al 29.6.2021 beneficiando di tale proroga generalizzata, i versamenti del saldo 2020 e del primo acconto 2021 delle imposte dirette e dell'IRAP avranno quale scadenza il 2.8.2021 (il 31 luglio cade di sabato), ovvero il 31.8.2020 con la maggiorazione dello 0,4%.

SEMPLIFICAZIONI PROCEDURALI PER LA TENUTA DELLE ASSEMBLEE

Con l'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 si stabilisce, inoltre, sempre in via generale, che, con l'avviso di convocazione delle assemblee, sia ordinarie che straordinarie, le spa, le sapa, le srl, le società cooperative e le mutue assicuratrici possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione.

Tutte le società sopra ricordate possono, altresì, prevedere che l'assemblea si svolga, "anche esclusivamente", mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza, in ogni caso, la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.

Con particolare riguardo alle srl, ancora, si tiene conto della peculiarità che consente ai loro soci l'espressione del voto mediante consultazione scritta o mediante consenso espresso per iscritto, precisandosi come tale modalità operativa possa essere sempre utilizzata, anche in deroga ai limiti normativi ed alle diverse disposizioni statutarie.

Tali modalità, quindi, sembrerebbero poter essere utilizzate anche quando:

- ⇒ non siano previste dall'atto costitutivo;
- ⇒ la decisione riguardi modifiche dell'atto costitutivo oppure decisioni relative a operazioni che comportino una sostanziale modifica dell'oggetto sociale o una rilevante modifica dei diritti dei soci o perdite del capitale superiore a un terzo;
- ⇒ vi sia una richiesta di utilizzare la deliberazione assembleare da parte di amministratori o di un numero qualificato di soci.

Ulteriori misure sono previste per le spa quotate, le società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione, le società con azioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante, le banche popolari, le banche di credito cooperativo, le società cooperative, le mutue assicuratrici e le società a controllo pubblico. Si tende, in particolare, ad agevolare il ricorso alle deleghe di voto.

AMBITO TEMPORALE DI OPERATIVITÀ DELLE NUOVE PREVISIONI

Si tenga presente, infine, che le esaminate novità sono destinate a presentare una valenza limitata nel tempo.

Infatti, tutte le disposizioni ex art. 106 del DL 18/2020 si applicano a tutti i bilanci chiusi al 31.12.2020 nonché a tutte le assemblee "tenute" entro il 31 luglio 2021.

In particolare le modifiche intervenute all'articolo 106 del D.L. 17.3.2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24.4.2020, n. 27, sono le seguenti:

- a) al comma 1, al primo periodo, le parole: «è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio» sono sostituite dalle seguenti: «è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio» e il secondo periodo è soppresso;
- b) il comma 7 è sostituito dal seguente: «7. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee tenute entro il 31 luglio 2021».

In particolare, la nuova formulazione dell'art. 106 comma 7 del DL 18/2020 convertito non sarà più "Le disposizioni del presente articolo si applicano alle «assemblee convocate» entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021" (previsione inserita dall'art. 3 comma 6 del DL 183/2020), ma "Le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee «tenute» entro il 31 luglio 2021".

Le modifiche apportate all'articolo 106 comma 1 del Dl 18/20 chiariscono meglio la portata della norma, in quanto specificano che in deroga alle norme del codice civile per le spa e le srl o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio. Peraltro il testo originario del Dl milleproroghe faceva riferimento alle assemblee convocate entro il 31 marzo 2021 e, in questo modo, per le società con esercizio coincidente con l'esercizio solare non sarebbe stato possibile approvare i bilanci oltre il termine dei 120 giorni, a meno che non ci si fosse appellati ai casi previsti dalla legge di redazione del bilancio consolidato o alle particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. In questo modo, invece, senza dover ricorrere a tali casi ma in maniera del tutto generalizzata vi è la possibilità di rinviare l'approvazione dei bilanci.

TRATTAMENTO DELLE PERDITE DI BILANCIO 2020

TRATTAMENTO DELLE PERDITE A REGIME

Il codice civile dedica alcuni articoli all'importante tema del trattamento delle perdite di bilancio, che se arrivano ad intaccare più di un terzo del capitale sociale portando quest'ultimo al di sotto del minimo legale, comportano l'assunzione di ben precisi atteggiamenti al livello amministrativo e assembleare

Pertanto, prima di analizzare la portata delle nuove disposizioni, che coinvolgono gli esercizi in corso al 31 dicembre 2020, è bene ricordare, sinteticamente, le norme del codice civile che dispongono in merito alla riduzione del capitale sociale proprio a causa di perdite di esercizio:

- ⇒ L'articolo 2446, commi 2 e 3, del codice civile, stabilisce, per Spa e Sapa, che se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate;
- ⇒ L'articolo 2447 del codice civile stabilisce, per Spa e Sapa, che 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 detto minimo, o la trasformazione della società;

- ⇒ L'articolo 2482-bis, commi 4, 5 e 6, del codice civile dispone, per le S.r.l., che 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;
- ⇒ L'articolo 2482-ter del codice civile stabilisce, per le S.r.l., che se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto 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 detto minimo. È fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società.

TRATTAMENTO DELLE PERDITE DELL'ESERCIZIO 2020

Posto che l'anno 2020 è un anno estremamente difficile per le imprese che ha portato talvolta alla chiusura delle attività per prolungati e reiterati periodi di tempo, in altri casi alla diminuzione della operatività rispetto ai "normali" standard a cui l'impresa era abituata, con la conseguenza di impatti negativi, più o meno forti, da un punto di vista principalmente economico e finanziario, il Legislatore civile era intervenuto, attraverso il così detto "Decreto Liquidità", n. 23 del 2020, sostanzialmente stabilendo che le perdite di bilancio eventualmente subite nel 2020, non portano all'adozione delle norme in materia previste dal codice civile.

La legge di bilancio per il 2021, n. 178 del 30 dicembre 2020, è nuovamente intervenuta sull'argomento e attraverso il comma 266, dell'articolo 1, ha completamente sostituito l'appena citato articolo 6 del decreto-legge n. 23 del 2020, ampliandone l'ambito di applicazione.

Il comma 266 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), che ha sostituito, a decorrere dall'1.1.2021, l'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. DL "liquidità") convertito nella L. 5.6.2020 n. 40, prevede che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020 - ovvero nei bilanci che chiudono a quella data così come in quelli a cavallo ("in primis" 1.7.2020 - 30.6.2021) - non si applicano l'artt. 2446 co.2 e 3, l'art 2447, l'art 2482-bis co. 4, 5 e 6 e l'art 2482-ter c.c. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 1).

Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, ex artt. 2446 co.2 e 2482-bis co. 4 c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate (co. 2).

Nelle ipotesi previste dagli artt, 2447 o 2482-ter c.c. 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 del quinto esercizio successivo. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt, 2447 o 2482-ter c.c. In relazione a tale fattispecie si ribadisce che, fino alla data di tale assemblea, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt, 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 3).

Per quanto riguarda l'informativa da fornire nella Nota Integrativa, viene disposto (co. 4) che le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 vanno distintamente indicate nella nota integrativa (Bilancio 2020) specificando, in degli appositi prospetti:

 La loro origine nonché

 Le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

E, quindi, per le perdite emerse negli esercizi "in corso alla data del 31 dicembre 2020" gli interventi prescritti dalle ricordate disposizioni codicistiche potranno avvenire "entro" l'assemblea di approvazione del bilancio 2025, previa distinta indicazione in Nota integrativa al fine di tenerle separate da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina.

Resta fermo, peraltro, l'obbligo di convocazione, senza indugio, dell'assemblea, sia nei casi contemplati dagli artt. 2446 e 2482-bis c.c., per dar conto ai soci della perdita di oltre un terzo del capitale (sottoponendo loro una Relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del Collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione), che nei casi previsti dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., per il rinvio della decisione di ricapitalizzazione immediata della società o, in alternativa, della sua trasformazione o scioglimento (anche in tal caso, sottoponendo ai soci una Relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del Collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione).

La nuova disciplina non dovrebbe riguardare le perdite che matureranno nel 2021 (ed esercizi successivi).

In sostanza sono escluse dalla sospensione di cui all'art. 6 del DL 23/2020:

-  le perdite relative all'esercizio chiuso al 31.12.2019;
-  quelle dei bilanci chiusi al 29.02.2020 e al 31.03.2020 (o comunque in date intermedie, comprese tra l'1.1.2020 e l'8.04.2020).

Non è, infatti, ragionevole lasciar godere dell'esenzione, accanto ad imprese realmente colpite dalla pandemia, anche imprese che evidenzino deficit patrimoniali causalmente riconducibili a fattori differenti.

Si precisa che gli amministratori, verificandosi la perdita dell'esercizio 2020, devono comunque convocare senza indugio l'assemblea per l'immediata riduzione del capitale e contemporaneo aumento del medesimo: l'assemblea "può" deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo. La sterilizzazione non è, quindi, un effetto automatico della norma, ma frutto di un'opzione che è l'assemblea a esercitare

Infatti con la Legge di Bilancio 2021, fermo restando l'obbligo d'immediata convocazione dell'assemblea al verificarsi della perdita rilevante, viene concessa ai soci la possibilità di rinviare sino all'assemblea che approva il bilancio del quinto esercizio successivo:

-  sia la riduzione di cui all'articolo 2446 (e 2482-bis c.c.),
-  che la ricostituzione del capitale eroso dalle perdite di cui all'articolo 2447c.c. (e 2482-ter).

Fino a quella assemblea rimane sospesa anche la causa di scioglimento prevista dall'articolo 2484, n. 4 del c.c.

Peraltro il Ministero dello sviluppo economico con la Lettera circolare n. 26890 del 29 gennaio 2021 fornendo un parere in ordine alla sospensione di operatività ex art. 6 del DL 23/2020 della causa di scioglimento per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale (art. 2484, n. 4, cod. civ.), ha chiarito che ove le società decidano (con delibera assembleare) di avvalersi della possibilità prevista dal comma 3 della norma in esame di deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo, non risulta comunque alle stesse

impedita, anticipatamente rispetto a tale termine, l'adozione delle determinazioni previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., oppure, in alternativa alle stesse, la rilevazione dell'intervenuta causa di scioglimento ex art. 2484, n. 4, cod. civ.

Lo spostamento del termine per il ripiano delle perdite in questione, infatti, alla data dell'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025 non sembra precludere la possibilità, per le società interessate, di procedere in via anticipata, rispetto a detta data, ad assumere le determinazioni previste dalla legge.

SOSPENSIONE DELLA OPERATIVITÀ DELLA CAUSA DI SCIOGLIMENTO PER RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE (ART. 2484, N. 4, COD. CIV.).

RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE AL DI SOTTO DEL MINIMO LEGALE

Causa di scioglimento, ai sensi dell'art. 2484, co. 1, n. 4 C.C., è la previsione che si realizzi una perdita superiore al terzo del capitale Sociale, e che per effetto di questa perdita il Capitale si riduca al di sotto del minimo legale.

In tale ipotesi gli amministratori sono tenuti a convocare senza indugio, ovvero nel termine di "trenta giorni dal giorno in cui amministratori e sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto che obbliga alla convocazione dell'assemblea dei soci", l'assemblea dei soci secondo le maggioranze previste per le modifiche statutarie.

L'assemblea, alternativamente, deve pronunciarsi a favore di una delle due seguenti possibili soluzioni, affinché la causa di scioglimento non diventi operativa:

- ⇒ Riduzione del Capitale per perdite e contemporaneo aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale, secondo gli artt. 2447 e 2482-ter c.c.;
- ⇒ Trasformazione in un tipo di società il cui capitale sociale minimo previsto sia almeno pari quello residuo a seguito delle perdite registrate, considerando che per quanto riguarda le società di capitali, il capitale minimo della S.P.A è di € 50.000 mentre quello della SRL è di 10.000, mentre per le società di persone, non è previsto alcun capitale minimo.

Nel caso in cui gli amministratori non procedano alla tempestiva convocazione dell'assemblea, ovvero nel caso in cui l'assemblea non assuma le relative decisioni atte a evitare lo scioglimento, compito degli amministratori è quello di accertare la presenza di una delle cause di scioglimento ai sensi dell'art. 2484 del C.C., procedendo con gli adempimenti pubblicitari necessari.

SOSPENSIONE DELLA CAUSA DI SCIOGLIMENTO PER RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE AL DI SOTTO DEL MINIMO LEGALE

Il comma 266 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), che ha sostituito, a decorrere dall'1.1.2021, l'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. DL "liquidità") convertito nella L. 5.6.2020 n. 40, prevede che, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 1).

Nelle ipotesi previste dagli artt, 2447 o 2482-ter c.c. 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 del quinto esercizio successivo. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt, 2447 o 2482-ter c.c. In relazione a tale fattispecie si ribadisce che, fino alla data di tale assemblea, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt, 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 3).

Il MISE (circolare n. 26890 del 29 gennaio 2021) ha precisando che mentre l'accertamento della causa di scioglimento, prevista dall'art. 2484 co. 1 n. 4 c.c., è rimessa agli amministratori della società (art. 2485 C.C.), nel contempo, la nuova formulazione dell'art. 6 cit. prevede, al comma 3, che la decisione di rinvio (che rende temporaneamente inoperativa la causa di scioglimento ex art. 2484, n. 4) spetti all'assemblea.

Sembra doversene dedurre che l'eventuale accertamento anticipato della causa di scioglimento rispetto al termine della chiusura del quinto esercizio successivo ad opera degli amministratori, potrà avvenire solo previo consenso (implicito od esplicito) dell'assemblea stessa, da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo.

Si precisa che la disposizione di cui all'art.6 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. DL "liquidità") convertito nella L. 5.6.2020 n. 40, così come modificato a decorrere dall'1.1.2021, dal comma 266 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), non può riguardare perdite relative ad esercizi antecedenti a quello chiuso al 31 dicembre 2020. Conseguentemente le perdite relative ad esercizi antecedenti, (ad esempio esercizi 2018 e 2019) restano assoggettate, al regime generale previsto dall'art. art. 2482-ter c.c.;

CONTINUITÀ AZIENDALE

L'emergenza Coronavirus potrebbe far venire meno il presupposto della continuità aziendale o *going concern* (art. 2423-bis co. 1 n. 1 c.c.), cioè la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Nei casi in cui, a seguito della valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito alla continuità aziendale, nella Nota integrativa devono essere chiaramente fornite 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. Devono, inoltre, essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

DEROGA ALLA CONTINUITÀ AZIENDALE (ART. 7 DL 23/2020)

L'art. 7 del DL 8 aprile 2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità"), prevede la possibilità per quelle aziende che, prima dell'emersione dell'emergenza sanitaria dovuta al COVID-19, non mostravano criticità rilevanti sotto il profilo della continuità e che, per effetto dello stessa, sarebbero costrette a redigere i propri bilanci secondo criteri "deformati", di derogare alle ordinarie procedure di valutazione del presupposto della continuità aziendale ex art. 2423-bis c.c.

L'obiettivo della norma è quello di depurare i bilanci 2019 e 2020 dagli effetti, definiti "dirompenti ed abnormi", dell'epidemia, individuando nel 23.2.2020 (data di entrata in vigore del DL 6/2020, conv. L. 5 marzo 2020 n. 13) il limite oltre il quale non andare ai fini delle valutazioni attinenti alla continuità. In particolare, il primo comma del richiamato articolo detta le regole riguardanti la redazione dei bilanci di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, stabilendo che la valutazione delle voci nella prospettiva di continuità possa essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23.2.2020. Il successivo comma 2 si limita ad estendere le previsioni della regola del comma 1 anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

Il criterio di valutazione adottato in tale ambito dovrà essere specificamente illustrato nell'informativa di bilancio.

Restano escluse dalla possibile applicazione della norma quelle società per le quali il presupposto della continuità risultava già irrimediabilmente compromesso, a prescindere dagli ulteriori impatti negativi dell'emergenza coronavirus.

Sul tema, preme evidenziare che l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nel documento interpretativo n. 6 "Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 - Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" ha fornito utili chiarimenti sulla facoltà di deroga, ed in particolare sui seguenti aspetti:

- ▶ i soggetti cui la norma si riferisce;
- ▶ i bilanci cui la norma risulta applicabile;
- ▶ le condizioni richieste per poter applicare la deroga;
- ▶ le modalità di applicazione della deroga;
- ▶ l'informativa da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Con riguardo al primo aspetto, si evidenzia come, richiamando espressamente l'art. 2423-bis c.c., la norma oggetto di esame si rivolga esclusivamente alle imprese che adottano i principi contabili nazionali, con l'estensione logica, oltre che ai bilanci d'esercizio anche a quelli consolidati.

Per quanto attiene ai riferimenti temporali, si sottolinea come è possibile fruire della deroga nei seguenti bilanci:

- ⇒ chiusi e non approvati in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad es. chiusi al 31 dicembre 2019);
- ⇒ chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad es. che chiudono al 30 giugno 2020);
- ⇒ in corso al 31 dicembre 2020 (ad es. che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021).

In particolare, i bilanci rientranti nella prima categoria possono avvalersi della deroga se, sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio al 31 dicembre 2019, data antecedente alla diffusione dell'emergenza sanitaria) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione:

- del § 21 dell'OIC 11, secondo cui la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- oppure del successivo § 22, relativo alle situazioni in cui la direzione aziendale identifichi significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a operare in continuità.

Non è, invece, possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio la società si trovava nelle condizioni descritte dai §§ 23 o 24 dell'OIC 11, relativi, rispettivamente, a situazioni in cui non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività (ma non si siano ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c.) ovvero venga accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 c.c.

Si sottolinea come nei casi in cui la società si avvalga della facoltà di deroga, il bilancio debba essere redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei §§ 23 e 24 dell'OIC 11 e del § 59 c) dell'OIC 29. Nel documento in esame si è voluto, pertanto, fare riferimento a tutti i fatti successivi (e non solo a quelli successivi al 23 febbraio 2020, per non creare situazioni di incertezza) che possono incidere sulla continuità aziendale (cosiddetti fatti successivi non adjusting, tra i quali rientra la pandemia).

Ulteriori considerazioni vengono, poi, effettuate per i bilanci:

- ⇒ chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci al 30 giugno 2020) e
- ⇒ quelli in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci al 31 dicembre 2020).

Con riferimento, ad esempio, ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2020, nella loro redazione sarà possibile applicare la facoltà di deroga se il bilancio dell'esercizio precedente (chiuso al 31 dicembre 2019) è stato redatto in continuità (eventualmente fruendo della deroga), con le modalità applicative sopra descritte.

Infine occorre evidenziare che la norma transitoria, che deroga il principio della continuità aziendale, “*non altera il quadro normativo concernente le informazioni dovute nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione*”. Secondo la Fondazione OIC, sul bilancio 2020, dovendo continuare a fornire una adeguata informativa nei confronti dei terzi, anche quando gli Amministratori decideranno di avvalersi della deroga in oggetto (per la valutazione delle poste e la redazione dei prospetti di bilancio), la valutazione del going concern, alla data di approvazione del bilancio e per i mesi successivi, andrà comunque effettuata ed esposta in modo organico e analitico sulla Nota integrativa, documento su cui la società che si avvale della deroga, oltre alle altre informazioni che è obbligata a fornire (compreso l’impatto sull’impresa della situazione di emergenza sanitaria), dovrà fornire adeguata informativa circa:

- 📄 la scelta fatta dall'impresa di applicare l'art. 7 del DL. 23/2020;
- 📄 gli effetti derivanti dalla pandemia da COVID-19;
- 📄 *i fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze*”, in merito alla capacità dell'azienda di continuare ad operare in continuità;

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 35/2021

PAGINA

11/12

☞ e qualora “non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell’attività, nella Nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile ed attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società”.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Nel ricordarVi la disponibilità dello STUDIO ADRIANI a offrirVi ulteriori delucidazioni, è opportuno precisare che ove riteniate di volerVi avvalere della possibilità prevista dall’art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 di convocare l’assemblea ai fini dell’approvazione del bilancio chiuso al 31.12.2020, entro 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio, cioè entro il 29.6.2021, nonché del differimento dei termini di versamento del saldo 2020 e del primo acconto 2021 delle imposte dirette e dell’IRAP è necessario che lo comuniciate quanto prima allo studio al fine predisporre e opportune procedure previste dalla normativa vigente anche con particolare riferimento alla redazione del verbale dell’organo amministrativo (Consiglio di Amministrazione o Amministratore Unico) di differimento dei termini di approvazione del bilancio (entro il 31 marzo). Tale delibera non è espressamente richiesta, ma comunque è opportuno che venga presa entro il termine in cui il progetto di bilancio deve essere comunicato all’incaricato del controllo contabile.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 35/2021

PAGINA

12/12

ALLEGATO 1 – STEP PER LA VERIFICA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

<ul style="list-style-type: none">• Anomalie nei pagamenti• Anomalie nei rapporti bancari• Anomali contrattuali• Anomalie di bilancio• Anomalie erariali	Adeguata verifica
<ul style="list-style-type: none">• Check list e raccolta dati• Organizzazione e standardizzazione• Predisposizione fogli di lavoro e dossier	Raccolta e organizzazione dati
<ul style="list-style-type: none">• Normalizzazione leasing• Normalizzazione costi capitalizzati• Rettifiche circolarizzazione bancaria• Altre rettifiche e normalizzazione rilevanti	Review contabile
<ul style="list-style-type: none">• Costi bancari• Struttura fidi• Pagamenti• Eventi pregiudizievoli e altre informazioni andamentali	Analisi andamentale (interna e esterna)
<ul style="list-style-type: none">• Riclassificazione• Bilancio pro-forma• Simulazioni• Ciclo del CCN e degli investimenti fissi• PFN• Capitalizzazione effettiva	Analisi economico-finanziaria (storico e previsionale)
<ul style="list-style-type: none">• Governance e Management• Sistema informativo• Politiche aziendali• Organizzazioni• Piano di sviluppo• Settore merceologico	Analisi qualitativa (gestionale e settoriale)

VALUTAZIONE FINALE