

Chi e come può avvalersi della deroga in bilancio: a guidare la scelta deve esserci cautela

Anche per il 2022 l'impatto degli ammortamenti è ridotto

Pagine a cura

DI GIOVANNI VALCARENGLI
E RAFFAELE PELLINO

Anche i bilanci dell'esercizio 2022 possono essere presentati senza l'impatto degli ammortamenti, ovvero con un impatto ridotto; il tutto al fine di registrare un minore "peso" del costo frazionato delle immobilizzazioni sul conto economico del periodo in chiusura. La norma di riferimento è contenuta nel dl 104/2020 che, al comma 7-bis dell'articolo 60, prevede che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2, del codice civile, non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Quindi, come ormai si è abituati a fare da qualche anno a questa parte, il bilancio delle società può legittimamente non riflettere una situazione completa; forse, più correttamente, si consente di attivare la deroga quando il redattore ritenga che la usuale esposizione degli ammortamenti rischierebbe di falsare la rap-

presentazione veritiera e corretta. Ciò in quanto la situazione di crisi, ovvero la coda della crisi pandemica, potrebbe avere determinato una anomala contrazione della normale capacità di produrre ricavi, con la conseguenza che l'imputazione standard delle quote di ammortamento finirebbe per incidere in modo non proporzionale sul risultato di esercizio. Ma, si badi bene, non siamo dinnanzi a una libera possibilità di non imputare gli ammortamenti qualora il rischio sopra evidenziato non sia corrente in capo alla società; l'esperienza pratica, in verità, sembra indurre a ritenere che tale valutazione "prudente" non sempre sia stata svolta, utilizzando la deroga in maniera quasi selvaggia, a prescindere dalla dimensione dei ricavi e dell'attività conseguita nell'anno. La cautela che deve guidare le scelte si rinviene nella necessità di commentare e giustificare la scelta assunta nella nota integrativa, ove risulta necessario fornire la motivazione che ha spinto gli amministratori a non stanziare o stanziare in misura più leggera le quote di ammortamento. Ma tale cautela non è l'unica, posto che nella medesima nota integrativa risulta anche necessario dettagliare i differenti risultati economici e patrimoniali che si sarebbero prodotti ove le quote fossero state ordinariamente stanziate. In tal modo, il lettore del bilancio dovrebbe avere contezza non solo delle ragioni che hanno determinato la mancata presenza delle quote di ammortamento (o la loro presenza in misura ridotta), ma anche della differente situazione che si sarebbe determinata

ove mancasse la possibilità di deroga concessa anche sull'esercizio 2022. Oltre a proteggere la significatività del rendiconto annuale, la norma si preoccupa anche di evitare che i migliori risultati economici prodotti a seguito del minore stanziamento di quote di ammortamento si possano tradurre in indebite distribuzioni di utili ai soci. Infatti, i soggetti che si avvalgono della facoltà destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi. Così, non potrà accadere che si giunga a distribuire degli utili che siano realizzati per la sola circostanza di non avere stanziato le quote di ammortamento, ovvero di averle ricevute in misura inferiore rispetto a quella ordinariamente imposta dall'articolo 2426 del codice civile. Tale "blocco" dovrà permanere sino al riassorbimento delle quote di ammortamento, senza che sia chiarito in modo ufficiale se tale circostanza si verifichi al momento del transito della prima quota successiva di ammortamento rispetto alla sospensione, ovvero se sia necessario attendere il completamento del piano di ammortamento del bene. Quindi, il vincolo sul patrimonio netto funge da sorvegliante sulla corretta distribuzione di utili.

© Riproduzione riservata

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1721 - T.1739



Scelta da motivare

06901

06901

Quote di ammortamento	Anche per l'esercizio 2022 le imprese hanno la facoltà di ridurre, ovvero di azzerare le quote di ammortamento. La facoltà risulta finalizzata a evitare che il conto economico soffra in modo evidente, a fronte di ricavi che potrebbero essere ancora mortificati dalla coda della crisi
Scelte ragionate	La scelta va assunta ricercando una giustificazione allo stralcio degli ammortamenti o alla loro riduzione. Per esempio, si potrà sostenere di non avere stanziato le quote al fine di evitare l'emergere di una perdita di bilancio
Riflettori sulla nota integrativa	Le scelte assunte vanno motivate in nota integrativa, unitamente alla esposizione dei risultati economici e patrimoniali che sarebbero stati raggiunti ove si fossero imputati ordinariamente gli ammortamenti

Nuova opportunità anche sul fronte perdite: la responsabilità è d'obbligo

Estesa all'esercizio 2022 l'irrilevanza delle perdite in ambito civile. Con il decreto milleproroghe (dl 198/2022), infatti, si prevede che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31/12/2022 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. 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. Nelle ipote-

si previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata 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 al futuro. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni richieste dagli 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. Le perdite in analisi devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio. Ta-

le modalità di rinviare al futuro i problemi legati all'emergenza di perdite ritenute "pericolose" dal codice civile, da un lato, rappresenta una volontà di sostegno per la conservazione del valore implicito di aziende altrimenti costrette ad assumere decisioni trancianti; per altro verso, tuttavia, tale disposto corre il rischio di rappresentare una sorta di ingiustificato alibi nei confronti di quelle aziende il cui cattivo andamento non ha nulla a che vedere con la situazione di crisi connessa alla pandemia. In tale ultima situazione, non possiamo trascurare un richiamo di attenzione ai profili di responsabilità dell'organo amministrativo, colpevole di non avere riscontrato il ricorrere di situazioni talmente urgenti da pregiudicare la conservazione del patrimonio aziendale nell'interesse dei soggetti terzi creditori e dei soci. Si badi bene che la

**norma non impone alcun discrimi-
ne in relazione alle motivazioni
che hanno determinato l'emergere
delle perdite pericolose, con la con-
seguenza che i rimedi del rinvio so-
no effettivamente disponibili tan-
to per coloro che ancora soffrono
la coda della crisi pandemica, tan-
to per gli altri soggetti. Tuttavia,
un tale intervento trova una pro-
pria giustificazione proprio per le
peculiari condizioni che si sono ri-
scontrate proprio a seguito di una
crisi senza precedenti; qui si può
annidare l'equivoco e, per tale mo-
tivo, non resta che rinviare alla
sensibilità di ciascun operatore. In-
somma, si tratta di una vera e pro-
pria tenaglia che stringe gli ammi-
nistratori che dovranno ricorrere
a tutte le riflessioni del caso prima
di prendere qualsiasi decisione, ri-
cordandosi poi che le decisioni so-
no assunte dall'assemblea dei soci.**

— © Riproduzione riservata —