

Stefano De Rosa  
(Dott. commercialista e Revisore legale)

## Le novità del bilancio d'esercizio 2022

## Principali novità del bilancio 2022

Le principali novità per la predisposizione del bilancio d'esercizio 2022 riguardano:

- la sospensione degli ammortamenti;
- la valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante;
- la continuità aziendale;
- le perdite di capitale;
- l'informativa sulla sostenibilità;
- la nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nelle srl.

## Sospensione degli ammortamenti

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in fase di chiusura, è possibile sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali ricorrendo al regime derogatorio di cui all'art. 60 co. 7-bis ss. del DL 14.8.2020 n. 104 (conv. L. 13.10.2020 n. 126).

L'applicazione agli esercizi in corso al 31.12.2022 è stata disposta dall'art. 5-bis del DL 27.1.2022 n. 4 (conv. L. 28.3.2022 n. 25) (c.d. "Sostegni-ter"), contenente misure per il sostegno alle imprese in conseguenza dell'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico.

# Sospensione degli ammortamenti

## **AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

La norma fa espresso riferimento ai “soggetti che non adottano i principi contabili internazionali”.

Come evidenziato dalla circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 (§ 1.1), la deroga in esame si applica, quindi:

- ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile (artt. 2423 - 2435-ter c.c.) e i principi contabili nazionali emanati dall'OIC;
- agli intermediari non IFRS che redigono il bilancio secondo le regole del DLgs. 136/2015;
- alle imprese di assicurazione che non seguono, nella redazione del bilancio d'esercizio, i principi contabili internazionali.

# Sospensione degli ammortamenti

## **AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

Anche le micro imprese (che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa ai sensi dell'art. 2435-ter co. 2 c.c.) rientrano nell'ambito di applicazione della norma derogatoria

Le disposizioni si possono applicare ai bilanci consolidati che recepiscono gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che se ne avvalgono nella redazione del proprio bilancio d'esercizio. La deroga consente, in sostanza, in materia di ammortamenti, l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.

# Sospensione degli ammortamenti

## **AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

La norma si riferisce testualmente alle “immobilizzazioni materiali e immateriali” e trova applicazione “anche in deroga all’articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile” .

Secondo la circ. Assonime 2/2021 (§ 1.1), non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che l’avviamento rientri nell’ambito oggettivo di applicazione della norma in esame, in quanto, ancorché non rappresenti un bene giuridicamente tutelato (come nel caso dei brevetti e dei marchi), costituisce un valore iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

## Sospensione degli ammortamenti

### **UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE**

Secondo il documento interpretativo OIC 9 (§ 8), in mancanza di indicazioni da parte della norma, è possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio.

La scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione deve, comunque, essere coerente con le ragioni che inducono la società a non effettuare gli ammortamenti .

# Sospensione degli ammortamenti

## **MISURA DELL'AMMORTAMENTO**

La norma consente di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La società può, quindi, scegliere la misura dell'ammortamento da imputare a Conto economico, attestandosi anche ad un livello inferiore al 100% (c.d. "sospensione parziale").

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 10) ha sottolineato che la scelta deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società ad applicare la deroga, le quali (come si vedrà nel successivo § 7) devono essere indicate nella Nota integrativa.



# Sospensione degli ammortamenti

## **EFFETTI DELLA DEROGA SUGLI ESERCIZI SUCCESSIVI**

L'art. 60 co. 7-bis del DL 104/2020 convertito stabilisce che la quota di ammortamento non effettuata in applicazione della norma derogatoria 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.

La Relazione tecnica al Ddl. di conversione del DL 104/2020 ha evidenziato che, di fatto, la quota di ammortamento non effettuata viene "traslata" all'esercizio successivo e così avviene anche per le quote di ammortamento successive.

## Sospensione degli ammortamenti

### **Sospensione dell'ammortamento con estensione della vita utile**

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 11) ha osservato che la norma muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata l'estensione della sua vita utile residua .

In tali casi, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) non si modifica nell'importo, dal momento che la vita utile del bene è stata estesa.

## Sospensione degli ammortamenti

### **Sospensione dell'ammortamento in caso di impossibilità di estensione della vita utile**

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 11) ha osservato che la norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile residua, a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi.

In tali casi, secondo il documento interpretativo OIC 9, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane inalterata.

La quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è "spalmata" lungo la vita utile residua del bene, aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare.

## Sospensione degli ammortamenti

### **DESTINAZIONE DEGLI UTILI A RISERVA**

L'art. 60 co. 7-ter del DL 104/2020 convertito stabilisce che:

- i soggetti che si avvalgono della norma derogatoria destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata ;
- in caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili ;
- in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

## Sospensione degli ammortamenti

### **MOMENTO DI COSTITUZIONE DELLA RISERVA**

Come evidenziato dalla circ. Assonime 2/2021 (§ 1.4) e dal documento di ricerca FNC e CNDCEC marzo 2021 (§ 2, Parte I), la costituzione della riserva avviene in sede di approvazione del bilancio e, quindi, di destinazione degli utili.

Secondo il CNDCEC, resta fermo, comunque, che l'organo di amministrazione deve indicare in Nota integrativa la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite e, quindi, evidenziare l'obbligo di destinazione. Peraltro, qualora la riserva correlata alla sospensione degli ammortamenti si formasse mediante l'accantonamento degli utili di esercizi successivi, sarebbe utile indicare nella Nota integrativa l'importo per cui la società si impegna negli esercizi futuri a reintegrare la riserva .

## Sospensione degli ammortamenti

### **MODALITÀ DI UTILIZZO DELLA RISERVA**

Ad avviso della circ. Assonime 2/2021, la riserva indisponibile non può essere distribuita ai soci né imputata a capitale, ma può essere utilizzata a copertura perdite.

In questa ipotesi, l'Associazione ritiene maggiormente corretto che il vincolo si sposti sugli utili futuri e, quindi, la riserva debba essere reintegrata.

In senso analogo si è orientato il documento di ricerca FNC e CNDCEC marzo 2021, secondo cui il legislatore, richiamando il concetto di "riserva indisponibile", ha inteso affermare come la riserva in esame non possa essere distribuita ai soci, ma possa essere utilizzata per la copertura delle perdite.

Secondo una parte della dottrina, invece, la riserva costituita a fronte della deroga in esame non può essere utilizzata per nessuna ragione, neanche per la copertura di perdite di esercizio.

## Sospensione degli ammortamenti

### **INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA**

L'art. 60 co. 7-*quater* del DL 104/2020 convertito stabilisce che la Nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

A tal riguardo, il documento interpretativo OIC 9 (§ 14) ha precisato che la società che si avvale della deroga fornisce informazioni sulla scelta effettuata nell'ambito delle politiche contabili ex art. 2427 co. 1 n. 1 c.c., ai sensi del quale la Nota integrativa deve indicare “i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato” .

## Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

L'art. 45 del DL "Semplificazioni fiscali" prevede, in considerazione dell'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, una deroga ai criteri di valutazione in bilancio dei titoli iscritti nell'attivo circolante, che consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di mantenere, nei bilanci relativi all'esercizio in corso al 22.6.2022, i medesimi valori risultanti dal bilancio precedente, evitando la svalutazione in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta salva l'ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole.



## Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

L'OIC ha disciplinato le relative modalità attuative mediante il documento interpretativo 11, pubblicato nella versione definitiva il 14.2.2023.

La norma si differenzia rispetto ai precedenti regimi derogatori, in quanto prevede l'obbligo di destinare a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla mancata svalutazione sia per le imprese assicurative che per le imprese che non operano nel settore assicurativo.

## Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

### **Imprese di assicurazione**

Il regime derogatorio si applica anche alle imprese del settore assicurativo, a condizione che non adottino i principi contabili internazionali.

In questo caso, le disposizioni attuative sono state dettate con il regolamento IVASS 30.8.2022 n. 52.

L'art. 14-*quater* del DL 18.11.2022 n. 176 (c.d. DL "Aiuti-*quater*"), inserito in sede di conversione nella L. 13.1.2023 n. 6, ha, da ultimo, ridotto l'ammontare della riserva indisponibile di utili che deve essere costituita dalle imprese in esame.

In conseguenza di tale intervento normativo, l'IVASS, con il provv. 14.2.2023 n. 127, ha modificato e integrato il regolamento 52/2022.

## Continuità aziendale

A fronte dell'emergenza epidemiologica, in riferimento ai bilanci 2019 e 2020 il legislatore ha introdotto specifiche norme transitorie, volte a “neutralizzare” gli effetti devianti della crisi economica sulla continuità aziendale.

Tali norme transitorie non sono state previste in riferimento all'esercizio 2022. Pertanto, nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura occorre fare riferimento alle ordinarie disposizioni di cui all'art. 2423-*bis* co. 1 n. 1 c.c. e al documento OIC 11.

Particolare attenzione deve essere prestata all'informativa da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

## Continuità aziendale

Riferimenti al going concern sono contenuti anche nel DLgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa), dove è previsto che le imprese debbano dotarsi di adeguati assetti in grado di:

- rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi e rilevare i segnali di crisi.

## Continuità aziendale

È opportuno considerare i segnali di squilibrio finanziario riportati nell'art. 3 comma 4 del DLgs. 14/2019 (quali i debiti verso dipendenti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni, per un importo pari a più della metà dell'importo complessivo mensile delle retribuzioni o i debiti di fornitura scaduti da almeno 90 giorni, di importo superiore ai debiti non ancora scaduti).

## Continuità aziendale

Le considerazioni degli amministratori derivanti dalla valutazione della continuità aziendale devono essere riflesse nella Nota integrativa e, come evidenziato nel documento del CNDCEC e di Confindustria di giugno 2018, riproposte e ampliate nella Relazione sulla gestione, tenendo in considerazione elementi non sempre riportati nelle note al bilancio, “quali le connessioni con le operazioni intraprese per garantire la continuità aziendale con l’evoluzione strategica e futura dell’attività, l’illustrazione delle assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente l’analisi macro e micro economica considerata”.

## Continuità aziendale

Ai sensi dell'art. 2428 comma 1 c.c., *“il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta”*, mentre il successivo comma 3 fa espresso riferimento all'evoluzione prevedibile della gestione.

Ad esempio, a seconda dei casi, dovranno essere commentati gli aspetti connessi alla perdita di fatturato verso l'Ucraina e i Paesi colpiti dalle sanzioni internazionali (Russia e Bielorussia), la difficoltà di reperimento di materie prime e semilavorati, l'aumento delle spese energetiche e dell'inflazione in generale.

## Continuità aziendale

Qualora siano presenti dubbi sulla continuità aziendale, nella Relazione sulla gestione si dovranno descrivere le modalità e le attività per mezzo delle quali si auspica un ripristino dell'equilibrio economico e finanziario, illustrando le assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente l'analisi macro e microeconomica considerata, o le operazioni da porre in essere per reagire alla crisi. Inoltre, opportuno coordinamento dovrà essere operato con la sezione dedicata ai rischi di liquidità e di credito. Con riferimento al primo aspetto, le principali indicazioni concernono l'analisi delle scadenze relative alle attività e passività finanziarie, con l'evidenza degli strumenti con cui la società fronteggia eventuali rischi di liquidità, mentre il secondo si riferisce al rischio che una delle parti di uno strumento finanziario causi una perdita finanziaria all'altra parte per il mancato adempimento di un'obbligazione, circostanza da valutare attentamente nelle condizioni di mercato attuali.



## Perdite di capitale

L'art. 6 del decreto "Liquidità", come modificato da ultimo dal "Milleproroghe", stabilisce che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2022 non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 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.

Il termine entro il quale la perdita 2022 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 (e, quindi, al 2027); l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

## Perdite di capitale

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 (2027). L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter c.c. 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.

Le perdite in questione devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine, nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio .

## Informativa sulla sostenibilità

L'informativa non finanziaria, identificata con l'acronimo ESG (Environmental, Social e Governance), è stata oggetto, nel corso degli ultimi anni, di una crescente attenzione.

Da ultimo in ordine temporale, si segnala la pubblicazione, da parte della Commissione europea, della direttiva UE 14.12.2022 n. 2464 sul reporting di sostenibilità (*Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD*), che prevede, in estrema sintesi:

- un significativo ampliamento della platea dei soggetti obbligati a fornire informazioni di carattere non finanziario;
- la previsione di standard europei per la rendicontazione.

## Informativa sulla sostenibilità

La nuova direttiva europea dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 6.7.2024 e troverà applicazione tra il 2024 e il 2028, sulla base delle dimensioni delle imprese coinvolte.

Le disposizioni ivi contenute non si applicano, quindi, in relazione ai bilanci attualmente in fase di chiusura.

Tuttavia, in previsione del loro futuro recepimento, potrebbe essere utile prestare maggiore attenzione alle informazioni sull'ambiente e il personale fornite nella Relazione sulla gestione e, più in generale, alle informazioni non finanziarie fornite dalla società.

## Nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nelle srl

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1-bis co. 1 del DL 24.8.2021 n. 118 all'art. 379 co. 3 del Codice della crisi d'impresa, nelle srl (e nelle cooperative) la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale sulla base dei nuovi parametri dimensionali di cui all'art. 2477 c.c. deve avvenire entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022, sulla base dei dati emergenti dai bilanci relativi agli esercizi 2021 e 2022.