

Stefano De Rosa
(Dott. commercialista e Revisore legale)

Le novità del bilancio 2024

Sospensione degli ammortamenti

Con riferimento ai bilanci attualmente in fase di chiusura, non trova più applicazione il 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), che ha consentito di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali nei bilanci dal 2020 al 2023.

Qualora l'impresa abbia, in passato, aderito al regime derogatorio, occorre, tuttavia, considerare gli effetti che si producono sui bilanci 2024, in quanto la sospensione implica la rideterminazione delle quote di ammortamento degli esercizi successivi.

Sospensione degli ammortamenti

Negli esercizi successivi alla sospensione occorre, inoltre, procedere, al verificarsi dei relativi presupposti, alla liberazione della riserva indisponibile costituita a fronte della sospensione e al riassorbimento della relativa fiscalità differita.

Titoli iscritti nel circolante

L'art. 45 co. 3-*octies* - 3-*decies* del DL 21.6.2022 n. 73 (conv. L. 4.8.2022 n. 122) ha previsto, 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 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.

La disposizione, originariamente introdotta per l'esercizio in corso al 22.6.2022 ed estesa all'esercizio 2023 dal DM 14.9.2023, è stata prorogata all'esercizio 2024 dal DM 23.9.2024.

Titoli iscritti nel circolante

Le modalità attuative sono disciplinate dal documento interpretativo OIC 11, che è stato aggiornato, da ultimo, il 29.1.2025 per tenere conto della proroga.

La norma si differenzia rispetto ai precedenti regimi derogatori, applicabili agli esercizi 2008-2012, nonché agli esercizi 2018-2020, 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.

Titoli iscritti nel 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, successivamente modificato dai provvedimenti IVASS 14.2.2023 n. 127, 25.9.2023 n. 138 e 12.3.2024 n. 143.

Fondi per oneri di smantellamento e/o ripristino

A seguito di una specifica richiesta di chiarimento, la Fondazione OIC ha emendato i documenti OIC 16 e 31, introducendo una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e/o ripristino.

In particolare, è previsto un modello contabile unico, che si basa sulla contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e/o ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.

Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali

La Fondazione OIC ha emendato il documento OIC 31 (sub “Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri”, § 64) per chiarire che, per l’iscrizione dei fondi oneri per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali, devono essere soddisfatti due criteri:

- l’approvazione da parte degli organi amministrativi del piano di ristrutturazione;
- la comunicazione del piano di ristrutturazione stesso alle parti interessate, ad esempio nel contesto delle negoziazioni con i sindacati per definire una indennità per esodo anticipato.

Fondi per contratti onerosi

La Fondazione OIC ha emendato il documento OIC 31 (sub “Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri”, § 68) per chiarire che, ai fini dell’iscrizione dei fondi per contratti onerosi, la valutazione dell'eventuale onerosità del contratto va effettuata sia al momento dell’assunzione dell’impegno sia in sede di valutazione successiva.

Perdite di capitale

La disciplina speciale di cui all'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (conv. L. 5.6.2020 n. 40) (c.d. "Liquidità") ha consentito la sterilizzazione delle perdite di capitale emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2022 e negli esercizi precedenti.

In particolare, la norma stabilisce che, per tali perdite (co. 1):

- non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 31, 24472, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c.;
- 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.

Perdite di capitale

Inoltre, 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).

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.

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, 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).

Perdite di capitale

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 (co. 4).

La disciplina speciale riepilogata non è applicabile con riguardo alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2024 (così come alle perdite emerse nell'esercizio precedente), con riferimento alle quali trova, quindi, applicazione la disciplina civilistica ordinaria .

Occorre, tuttavia, considerare che permangono specifici obblighi di informativa con riferimento alle perdite "coperte" dalla disciplina.

Continuità aziendale

Le norme transitorie sulla continuità aziendale introdotte dagli artt. 7 del DL 23/2020 (conv. L. 40/2020) e 38-quater del DL 34/2020 (conv. L. 77/2020) e finalizzate a “neutralizzare”, nei bilanci 2019 e 2020, gli effetti devianti della crisi economica conseguente all’emergenza epidemiologica non sono state riproposte in riferimento agli esercizi successivi, tra cui anche l’esercizio 2024.

Pertanto, nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura occorre fare riferimento alle disposizioni ordinarie di cui all’art. 2423-bis co. 1 n. 1 c.c. e al documento OIC 11.

Continuità aziendale

In particolare, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio, considerando, quindi, anche i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

Per i soggetti "solari" occorre riferirsi, in relazione all'esercizio 2024, almeno al periodo 1.1.2025-31.12.2025.

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

Bilancio abbreviato e bilancio delle micro imprese

L'art. 16 del DLgs. 6.9.2024 n. 125 ha incrementato i limiti dimensionali per la redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata e micro.

L'adeguamento è conseguenza dell'attuazione della direttiva delegata 17.10.2023 n. 2023/2775/UE, che ha modificato l'art. 3 della direttiva 2013/34/UE, intervenendo sulle soglie per la classificazione, in categorie dimensionali, delle imprese e dei gruppi di imprese, in modo tale da tenere conto dell'inflazione registrata negli ultimi anni.

In linea con la direttiva comunitaria, il DLgs. 125/2024 ha previsto un incremento, nella misura del 25%, dei limiti dimensionali relativi all'attivo dello Stato patrimoniale e ai ricavi, mentre non è stato modificato il limite relativo al numero dei dipendenti.

Bilancio abbreviato e bilancio delle micro imprese

L'intervento determina, in linea generale, l'estensione del numero di soggetti che possono fruire delle semplificazioni nella redazione del bilancio d'esercizio. Si riportano nella seguente tabella i nuovi limiti dimensionali.

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	≤ 220.000 euro (in precedenza 175.000,00 euro)	≤ 5,5 milioni di euro (in precedenza 4,4 milioni di euro)	> 5,5 milioni di euro (in precedenza 4,4 milioni di euro)
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 440.000 euro (in precedenza 350.000,00 euro)	≤ 11 milioni di euro (in precedenza 8,8 milioni di euro)	> 11 milioni di euro (in precedenza 8,8 milioni di euro)
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

Bilancio abbreviato e bilancio delle micro imprese

Sulla base delle indicazioni di decorrenza contenute nell'art. 2 della direttiva 2023/2775/UE, i nuovi parametri introdotti dal DLgs. 125/2024 dovrebbero trovare applicazione (in considerazione della ratio semplificatoria ad essi sottostante) con riferimento ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dall'1.1.2024.

Bilancio consolidato

Oltre ai limiti dimensionali per la redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata e micro, l'art. 16 del DLgs. 125/2024 ha anche incrementato i limiti dimensionali per l'esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Nel dettaglio, è stato modificato l'art. 27 co. 1 del DLgs. 127/91, stabilendo che non sono soggette all'obbligo di redazione del bilancio consolidato le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- totale degli attivi degli Stati patrimoniali: 25 milioni di euro (ove in precedenza il limite era 20 milioni di euro);
- totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni: 50 milioni di euro (ove in precedenza il limite era 40 milioni di euro);
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 250.

Bilancio consolidato

Non è stato, invece, modificato l'art. 27 co. 1-bis del DLgs. 127/91, ai sensi del quale la verifica del superamento dei limiti numerici può essere effettuata, oltre che su base consolidata, anche su base aggregata (senza effettuare le operazioni di consolidamento), maggiorando del 20% i limiti numerici relativi agli attivi degli Stati patrimoniali e ai ricavi delle vendite e delle prestazioni.

Tuttavia, per effetto del rinvio operato da tale ultima disposizione ai limiti indicati nel precedente co. 1, in caso di verifica effettuata su base aggregata:

- il limite relativo agli attivi degli Stati patrimoniali è portato a 30 milioni di euro (ove in precedenza il limite era 24 milioni di euro);
- il limite relativo ai ricavi delle vendite e delle prestazioni è portato a 60 milioni di euro (ove in precedenza il limite era 48 milioni di euro).

Bilanci intermedi

In data 17.9.2024, la Fondazione OIC ha pubblicato e sottoposto a consultazione (fino al 18.11.2024) la bozza del documento OIC 30 dedicato ai bilanci intermedi, che aggiorna la precedente versione del principio contabile, risalente al 2006.

Il documento disciplina i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa dei bilanci intermedi, definiti come i bilanci relativi a periodi contabili di durata inferiore all'intero esercizio, da parte delle società che sono tenute per legge, o scelgono volontariamente, di pubblicarlo.

Coerentemente con la disciplina del DLgs. 139/2015, i documenti che compongono il bilancio intermedio sono differenziati in base alla categoria dimensionale di appartenenza.

Bilanci intermedi

Sulla base dell'assunto che i bilanci intermedi sono redatti utilizzando gli stessi criteri di redazione del bilancio d'esercizio, viene esplicitato che l'eventuale svalutazione dell'avviamento effettuata in un bilancio intermedio non può essere ripristinata in un successivo bilancio.

La bozza di principio prevede, inoltre, che le imposte intermedie sul reddito siano determinate applicando all'utile intermedio prima delle imposte l'aliquota fiscale annua effettiva stimata sulla base dell'aliquota in vigore alla data di chiusura del periodo intermedio.

L'entrata in vigore del nuovo principio è prevista per i bilanci intermedi relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2025.

Le novità ivi contenute non si applicano, quindi, con riferimento ai bilanci attualmente in fase di chiusura.

Bilanci di liquidazione

In data 9.4.2024, la Fondazione OIC ha pubblicato e sottoposto a consultazione (fino al 31.7.2024) la bozza del documento OIC 5 dedicato ai bilanci di liquidazione, che aggiorna la precedente versione del principio contabile, risalente al 2008.

Il documento disciplina i criteri di redazione dei bilanci di liquidazione volontaria predisposti ai sensi dell'art. 2490 c.c.

L'aggiornamento deriva dalle criticità riscontrate dagli operatori nell'applicazione dell'attuale principio contabile, secondo il quale la finalità del bilancio di liquidazione è quella di fornire informazioni prognostiche sull'esito della liquidazione. Alla luce di tali criticità, sono state ripensate le finalità del bilancio di liquidazione, che, secondo il nuovo principio contabile, costituisce uno strumento informativo di rendicontazione circa l'andamento del procedimento liquidatorio.

Bilanci di liquidazione

In questa prospettiva:

- per la valutazione delle poste dell'attivo, è previsto l'utilizzo del criterio del minore tra il costo e il valore di presumibile realizzo desumibile dall'andamento del mercato, nel rispetto del principio di prudenza, mentre, per la valutazione delle poste del passivo, è previsto l'utilizzo del criterio del valore di presumibile estinzione;
- per limitare gli elementi di incertezza, è prevista l'iscrizione di fondi solo a fronte degli oneri di liquidazione per i quali sussiste un'obbligazione non evitabile da parte della società, non funzionale al completamento della liquidazione.

Bilanci di liquidazione

La bozza del principio contabile non contiene una specifica indicazione di decorrenza.

Le disposizioni ivi contenute non si applicano, comunque, in mancanza della versione definitiva del principio contabile, con riferimento ai bilanci attualmente in fase di chiusura.

Informativa sulle erogazioni pubbliche

L'art. 1 co. 125 - 129 della L. 4.8.2017 n. 124 (legge annuale per il mercato e la concorrenza) prevede specifici obblighi di trasparenza in capo ai soggetti che percepiscono erogazioni pubbliche.

La disposizione, oggetto nel tempo di numerosi interventi normativi (da ultimo ad opera della L. 27.10.2023 n. 160), non è stata modificata nel corso dell'anno.

In riferimento agli importi percepiti nel 2024, da rendicontare nel 2025, le modalità di adempimento degli obblighi in esame sono, quindi, analoghe a quelle adottate in riferimento agli importi percepiti nel 2023, rendicontati nel 2024.

Permangono, tuttavia, numerosi aspetti dubbi, che non sono mai stati oggetto di chiarimenti da parte delle Autorità competenti.

Rendicontazione di sostenibilità

Nell'ambito dell'informativa non finanziaria, identificata con l'acronimo ESG (Environmental, Social e Governance), si segnala l'emanazione del DLgs. 6.9.2024 n. 125, contenente le nuove regole per la rendicontazione di sostenibilità che dovrà trovare collocazione all'interno della Relazione sulla gestione.

Il decreto ha recepito nel nostro ordinamento la direttiva UE 14.12.2022 n. 2464 sul reporting di sostenibilità (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD)

Rendicontazione di sostenibilità

Le regole introdotte dalla CSRD sostituiscono quanto precedentemente pre-visto dalla direttiva 2014/95/UE (Non Financial Reporting Directive - NFRD), recepita nel nostro ordinamento dal DLgs. 254/2016, che aveva introdotto, per le società quotate e gli enti di interesse pubblico (EIP) di grandi dimensioni, l'obbligo di predisporre una dichiarazione non finanziaria (DNF), contenente informazioni relative ai temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva.

Rendicontazione di sostenibilità

Si segnala, peraltro, che il 26.2.2025 la Commissione europea ha pubblicato il c.d. “Omnibus package”, che contiene importanti proposte di semplificazione riguardanti il perimetro, l’estensione e le tempistiche di applicazione degli obblighi di informativa di sostenibilità.

Nuove norme di comportamento del Collegio sindacale

Per quanto attiene all'attività dei sindaci, si segnala che il 27.12.2024 il CNDCEC ha reso disponibile la versione aggiornata delle norme di comportamento del Collegio sindacale, che sostituisce la versione del 2023 per tener conto delle novità normative che hanno riguardato la corporate governance e le funzioni svolte dagli organi societari nell'ambito dell'organizzazione delle società di capitali.

In particolare, l'adeguamento si è reso necessario in relazione alle modifiche apportate al DLgs. 14/2019 (c.d. "Codice della crisi d'impresa) dal DLgs. 136/2024 (c.d. "Correttivo ter") e al DLgs. 125/2024 sulla rendicontazione di sostenibilità. Le nuove norme si applicano dall'1.1.2025.

Revisione legale

In materia di revisione legale, si segnalano:

- l'introduzione, da parte del DLgs. 125/2024, della figura del “revisore della sostenibilità”, ovvero il professionista incaricato di esprimersi circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformità all'obbligo di marcatura, nonché la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa;
- l'estensione ai revisori legali, ad opera del DLgs. 136/2024 (c.d. “Correttivo ter”), degli obblighi di segnalazione nell'ambito della crisi d'impresa;
- l'applicazione, da parte degli iscritti al Registro dei revisori legali, dei principi professionali sulla qualità a decorrere dall'1.1.2025.

Modalità di approvazione del bilancio

L'art. 3 co. 14-sexies del DL 27.12.2024 n. 202 (c.d. "Milleproroghe"), inserito in sede di conversione nella L. 21.2.2025 n. 15, ha nuovamente prorogato il termine di cui all'art. 106 co. 7 del DL 17.3.2020 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) (c.d. "Cura Italia"), prevedendo la possibilità di svolgere le assemblee di società ed enti utilizzando le semplificazioni stabilite dalla disciplina emergenziale, per le assemblee "tenute" (e non invece "convocate") entro il 31.12.2025.

A seguito dell'intervento, risulta, quindi, possibile tenere con modalità semplificate anche le assemblee di approvazione dei bilanci chiusi al 31.12.2024.