



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le novità del bilancio d'esercizio 2022

(Circolare n. 7 del 6 marzo 2023)

Indice

1. Premessa	3
2. Sospensione degli ammortamenti	3
3. Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante	4
4. Continuità aziendale	4
5. Perdite di capitale	5
6. Ricavi delle vendite e delle prestazioni	5
7. Informativa sulle erogazioni pubbliche	6
8. Informativa sulla sostenibilità	6
9. Novità della legge europea 2019-2020	7
10. Società cooperative	8
11. Nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nelle srl	8
12. Modalità e termini di approvazione del bilancio	8
13. Deposito del bilancio in formato XBRL	9

1. Premessa

Le principali novità da segnalare, ai fini della predisposizione del bilancio relativo all'esercizio 2022, attengono:

- alla sospensione degli ammortamenti;
- alla valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante;
- alla continuità aziendale;
- alle perdite di capitale;
- ai ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- all'informativa sulle erogazioni pubbliche;
- all'informativa sulla sostenibilità;
- alle disposizioni introdotte dalla legge europea 2019-2020 (L. 23.12.2021 n. 238);
- alle società cooperative;
- alla nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nelle srl;
- alle modalità e ai termini di approvazione del bilancio;
- al deposito del bilancio in formato XBRL.

2. 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, convertito nella L. 13.10.2020 n. 126.

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

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. La Nota integrativa deve dare 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.

Sotto il profilo fiscale, la mancata imputazione in bilancio della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità della stessa, la quale è ammessa, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

Per completezza, si segnala che il regime derogatorio è stato esteso anche agli esercizi in corso al 31.12.2023 dall'art. 3 co. 8 del DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. DL "Milleproroghe"), convertito nella L. 24.2.2023 n. 14.

3. Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

L'art. 45 co. 3-*octies* - 3-*decies* del DL 21.6.2022 n. 73 (c.d. DL "Semplificazioni fiscali"), convertito nella L. 4.8.2022 n. 122, 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.

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, 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.

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 n. 52/2022.

4. 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. Di conseguenza, nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura, occorre fare riferimento alle ordinarie disposizioni dell'art. 2423-*bis* co. 1 n. 1 c.c. e al documento OIC 11.

La direzione aziendale deve, pertanto, effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare occorre riferirsi, in relazione all'esercizio 2022, almeno al periodo 1.1.2023-31.12.2023; assume particolare rilevanza il monitoraggio prospettico

dell'equilibrio economico, alla luce dell'emersione di potenziali situazioni di criticità, quali, ad esempio, un possibile incremento significativo degli oneri finanziari in caso di nuovi finanziamenti o un incremento di costi a causa dell'inflazione.

Occorre, peraltro, fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione l'informativa ordinariamente prevista.

Qualora, invece, l'impresa abbia applicato, negli esercizi 2019 e 2020, le disposizioni derogatorie di cui agli artt. 7 del DL 23/2020 convertito e 38-*quater* del DL 34/2020 convertito, non sembra necessario indicare nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione il ricorso alla deroga. Tali informazioni dovrebbero, infatti, essere state inserite nei bilanci relativi all'esercizio 2021.

5. Perdite di capitale

L'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. DL "Liquidità"), convertito nella L. 5.6.2020 n. 40, come modificato da ultimo dall'art. 3 co. 9 del DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. DL "Milleproroghe"), convertito nella L. 24.2.2023 n. 14, 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.

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.

6. Ricavi delle vendite e delle prestazioni

In data 9.11.2021, la Fondazione OIC ha rilasciato una prima bozza del nuovo principio contabile 34, che disciplina i criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella Nota integrativa.

Le indicazioni ivi contenute consentono di chiarire il corretto trattamento contabile da adottare in riferimento alla prassi consistente nella vendita di beni unitamente alla fornitura di servizi, da prestare

successivamente (c.d. "ricavi misti").

La bozza è stata sottoposta a consultazione fino al 7.3.2022.

Nella riunione del 3.2.2023 il Consiglio di gestione dell'OIC ha approvato una nuova bozza del principio contabile. Il documento, che contiene limitate modifiche rispetto a quello sottoposto a consultazione, verrà pubblicato dopo aver ricevuto i pareri delle Autorità competenti. Il processo dovrebbe concludersi entro la primavera 2023.

Decorrenza

Nella riunione del 17.10.2022 il Consiglio di gestione dell'OIC ha stabilito che l'applicazione a titolo definitivo del nuovo principio contabile è prevista per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2024 o da data successiva (e non, invece, per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2023, come era stato previsto al momento del rilascio della prima bozza).

Le indicazioni contenute nel nuovo principio contabile non trovano, quindi, applicazione in riferimento ai bilanci 2022 attualmente in fase di chiusura.

Tuttavia, le stesse possono essere utili sin da ora per individuare le corrette modalità di rilevazione dei ricavi e, in particolare, quelli relativi ad alcune prestazioni di servizi, su cui sono sorti, in passato, ad alcuni dubbi interpretativi.

In vista dell'entrata in vigore del nuovo principio contabile sarà, inoltre, necessario analizzare ed eventualmente adeguare i contratti stipulati dalla società, al fine renderli coerenti con le modalità di rilevazione contabile.

7. Informativa sulle erogazioni pubbliche

Il DL 21.6.2022 n. 73 (c.d. DL "Semplificazioni fiscali"), convertito nella L. 4.8.2022 n. 122, ha integrato la disciplina relativa agli obblighi di informativa sulle erogazioni pubbliche percepite di cui all'art. 1 co. 125-129 della L. 4.8.2017 n. 124 (legge annuale per il mercato e la concorrenza), prevedendo l'alternatività tra l'adempimento sul sito Internet e l'adempimento nella Nota integrativa.

Inoltre, il DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. DL "Milleproroghe"), convertito nella L. 24.2.2023 n. 14, ha prorogato il termine per l'applicazione delle sanzioni irrogabili in caso di inadempimento degli obblighi in esame per l'anno 2023 (cioè in relazione alle erogazioni percepite nel 2022, da rendicontare nel 2023).

8. 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.

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.

9. Novità della legge europea 2019-2020

L'art. 24 della L. 23.12.2021 n. 238 (legge europea 2019-2020), in vigore dall'1.2.2022, ha previsto alcune modifiche alla disciplina del bilancio d'esercizio, finalizzate a completare il recepimento della direttiva 2013/34/UE.

In data 4.5.2022, la Fondazione OIC ha approvato definitivamente alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali, volti a recepire le modifiche introdotte dalla L. 238/2021 all'interno degli standard contabili. Le modifiche attengono:

- alle società di persone partecipate da società di capitali estere;
- ai compensi di partite;
- agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria;
- all'assunzione di partecipazioni in società di persone.

Nella versione degli emendamenti approvata definitivamente dall'OIC:

- sono state riorganizzate le modifiche non più in base alle tematiche, bensì in base alla numerazione dei principi contabili interessati (OIC 12, OIC 15, OIC 17, OIC 18, OIC 19, OIC 20, OIC 24, OIC 25, OIC 26, OIC 31 e OIC 32);
- sono state aggiornate le appendici civilistiche della quasi totalità dei principi contabili;
- sono state inserite alcune disposizioni di prima applicazione in riferimento alla disciplina degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura da parte degli enti di investimento e delle imprese di partecipazione finanziaria.

Decorrenza

L'art. 24 co. 4 della L. 238/2021 contiene una specifica norma di decorrenza, in base alla quale le disposizioni ivi contenute avrebbero dovuto applicarsi al bilancio relativo al primo esercizio successivo a quello chiuso o in corso al 31.12.2019 e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, in riferimento ai bilanci 2020, che, nella maggior parte dei casi, alla data di entrata in vigore della L. 238/2021, erano già stati approvati e pubblicati presso il Registro delle imprese.

Avuto riguardo, invece, agli emendamenti ai principi contabili nazionali, è stato previsto che gli stessi si

applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dall'1.1.2021 o da data successiva. Le disposizioni introdotte dalla L. 238/2021 non rappresentano, quindi, a rigori, una novità per i bilanci 2022 attualmente in fase di chiusura e hanno formato oggetto di analisi nella nostra circolare n. 5/2022 dello scorso anno relativa alle novità del bilancio d'esercizio 2021, pubblicata il 1° aprile 2022.

10. Società cooperative

In data 9.6.2022, la Fondazione OIC ha approvato definitivamente alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali che analizzano le specificità che contraddistinguono i bilanci delle società cooperative.

Gli emendamenti attengono, in particolare:

- alle azioni dei soci sovventori e alle azioni di partecipazione cooperativa;
- ai ristorni;
- all'informativa sulle azioni sottoscritte durante l'esercizio;
- alla determinazione del valore d'uso delle attività;
- all'informativa sui criteri per la definizione della prevalenza e sull'attività svolta con i soci.

Gli emendamenti si applicano ai primi bilanci aventi inizio a partire dall'1.1.2023 o da data successiva. Gli stessi non trovano, quindi, applicazione in riferimento ai bilanci 2022 attualmente in fase di chiusura. Eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29; è, inoltre, consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

11. 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, convertito nella L. 21.10.2021 n. 147, all'art. 379 co. 3 del DLgs. 14/2019 (c.d. "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 co. 2 lett. c) 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.

12. Modalità e termini di approvazione del bilancio

L'art. 3 co. 10-*undecies* del DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. DL "Milleproroghe"), convertito nella L. 24.2.2023 n. 14, ha nuovamente prorogato il termine di cui all'art. 106 co. 7 del DL 17.3.2020 n. 18 convertito (c.d. DL "Cura Italia"), prevedendo la possibilità di svolgere le assemblee "a distanza" – a prescindere dalle indicazioni statutarie – per le assemblee "tenute" (e non invece "convocate") entro il 31.7.2023. Tale riapertura dei termini non appare impattare sull'art. 106 co. 1 del DL 18/2020 convertito, che consentiva, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 co. 2 (per le spa e le sapa) e 2478-*bis* co. 2 c.c. (per le srl) o alle diverse disposizioni statutarie (che potrebbero non prevedere la possibilità del rinvio dei termini di approvazione del bilancio d'esercizio), di convocare l'assemblea ordinaria chiamata

ad approvare il bilancio al 31.12.2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Pertanto, il bilancio al 31.12.2022 potrà essere approvato nel maggior termine di 180 giorni soltanto in presenza delle condizioni di cui agli artt. 2364 co. 2 e 2478-*bis* co. 2 c.c..

13. Deposito del bilancio in formato XBRL

XBRL Italia non ha apportato modifiche all'attuale tassonomia local GAAP.

Ai fini del deposito dei bilanci relativi all'esercizio 2022 presso il Registro delle imprese continuerà, quindi, ad applicarsi la versione della tassonomia PCI 2018-11-04, già utilizzata per il deposito dei bilanci relativi agli esercizi 2018, 2019, 2020 e 2021.

Si ricorda, avuto riguardo al contenuto, che la tassonomia codifica in formato elaborabile gli schemi quantitativi (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario) del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato. Le tabelle relative alla Nota integrativa sono disponibili, invece, soltanto con riferimento al bilancio d'esercizio.

Società quotate - Utilizzo del formato elettronico unico europeo (ESEF)

Il regolamento delegato della Commissione UE 17.12.2018 n. 2018/815 stabilisce, in attuazione della delega contenuta nella direttiva 2004/109/CE (c.d. "direttiva *transparency*"), che le società quotate europee (italiane comprese) devono redigere le relazioni finanziarie annuali (RFA) mediante lo *European Single Electronic Format* (ESEF), ossia mediante il linguaggio informatico XHTML.

Come evidenziato dalla circ. Assonime 28.11.2019 n. 25 (§ 2.1), quanto detto implica che il complesso dei documenti rientranti nella Relazione finanziaria annuale deve essere pubblicato secondo il linguaggio XHTML e non è più ammesso l'utilizzo di altri linguaggi informatici, quali il pdf.

Per Relazione finanziaria annuale si intende, in senso proprio, il progetto di bilancio di esercizio e il bilancio consolidato (i quali a loro volta si articolano nello Stato patrimoniale, nel Conto economico, nel Rendiconto finanziario, nel prospetto delle variazioni nelle voci del Patrimonio netto e nelle note), la Relazione di gestione, l'attestazione di conformità dell'amministratore delegato e del dirigente preposto di cui all'art. 154-*bis* co. 5 del TUF.

Il regolamento delegato 2018/815/UE stabilisce, inoltre, che, qualora la Relazione finanziaria annuale contenga anche bilanci consolidati redatti secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS, le società quotate marcano le informazioni ivi presentate utilizzando il linguaggio di *markup* XBRL.

Per allineare la disciplina nazionale alle previsioni del regolamento 2018/815/UE, l'art. 25 della L. 238/2021 (Legge europea 2019-2020) ha modificato, con decorrenza dall'1.1.2022, l'art. 154-*ter* del DLgs. 58/98 (TUF), stabilendo che:

- gli amministratori curano l'applicazione delle disposizioni del regolamento 2018/815/UE alle RFA che pubblicano gli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine;
- il revisore legale o la società di revisione legale, nella Relazione di revisione, esprimono un giudizio sulla conformità del progetto di bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, compresi nella RFA,

alle disposizioni del regolamento, sulla base di un principio di revisione elaborato, a tale fine, ai sensi dell'art. 11 co. 2 del DLgs. 39/2010.

L'entrata in vigore del regolamento, originariamente prevista per gli esercizi finanziari aventi inizio dall'1.1.2020, è stata prorogata agli esercizi avviati a decorrere dall'1.1.2021 dall'art. 3 co. 11-*sexies* del DL 31.12.2020 n. 183 (c.d. DL "Milleproroghe"), convertito nella L. 26.2.2021 n. 21.

Posto che la tassonomia di base prevista dal regolamento per la marcatura si fonda sulla tassonomia IFRS, che viene aggiornata ogni anno per tenere conto degli sviluppi nell'elaborazione dei principi contabili internazionali, il regolamento è conseguentemente aggiornato con successivi regolamenti per tenere conto della revisione annuale della predetta tassonomia IFRS.

Da ultimo, il regolamento delegato 2022/352/UE – che si applica alle RFA contenenti i bilanci per gli esercizi finanziari aventi inizio l'1.1.2022 o in data successiva – ha aggiornato le norme tecniche di regolamentazione relative al formato ESEF per tenere conto dell'aggiornamento annuale 2021 della tassonomia IFRS.

Nel mese di agosto 2022, l'Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati (ESMA) ha pubblicato la versione aggiornata del manuale ESEF, che contiene le Linee Guida sulla marcatura della Nota integrativa, obbligatoria per i periodi di rendicontazione finanziaria che iniziano l'1.1.2022 o successivamente a tale data.

Per recepire l'aggiornamento 2022 della regolamentazione ESEF e la versione aggiornata del manuale ESEF, nel mese di dicembre 2022 l'ESMA ha pubblicato la tassonomia ESEF 2022 e l'aggiornamento della ESEF *Conformance Suite*.