

■ **SF Come fare per** Contabilità

Bilanci 2023, sospensione degli ammortamenti ma nessuna sterilizzazione delle perdite

di *Simone Brancozzi e Claudio Sabbatini*

N. 12 - 13 Marzo 2024

■ **La Settimana Fiscale**

- 🕒 **Quando** Bilanci in chiusura nell'esercizio 2023
- 📌 **Cosa scade** Possibilità di fruire di alcune misure di sostegno che impattano sul bilancio ma anche sotto l'aspetto tributario. Non va però trascurato l'obbligo di verifica del presupposto della continuità aziendale
- 👤 **Per chi** In genere, imprese che adottano i principi contabili nazionali nella redazione del bilancio
- 📌 **Come adempiere** Il redattore del bilancio può sospendere gli ammortamenti (o aumentarli, nel caso dei fabbricati dei dettaglianti), non svalutare i titoli del circolante e regolarizzare il magazzino, ma non può sterilizzare eventuali perdite

1. Bilancio 2023: novità

Nella predisposizione del bilancio relativo all'esercizio 2023 occorre tener conto:

- delle misure di sostegno introdotte negli anni passati e che sono ancora applicabili (ad esempio, la sospensione degli ammortamenti e della svalutazione dei titoli dell'attivo circolante);
- delle misure che non sono più applicabili (ad esempio, il rinvio delle perdite d'esercizio);
- del nuovo principio contabile [Oic 34](#), applicabile dal 2024 ma con effetti anche sul 2023;
- della possibilità, introdotta dalla legge di bilancio 2024, di regolarizzare il magazzino.

Di seguito esamineremo le principali disposizioni che il redattore del bilancio dovrà valutare attentamente.

2. Sospensione degli ammortamenti

Anche per il bilancio 2023 è consentito sospendere gli ammortamenti delle:

- immobilizzazioni materiali;
- immobilizzazioni immateriali.

La possibilità è ammessa sin dall'esercizio 2020.

Pur in assenza dell'imputazione in Conto economico della quota di ammortamenti, questa resta deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap. La deduzione anche in assenza di imputazione a Conto economico è ammessa in via facoltativa ([Risposte Interpello agenzia Entrate 17 settembre 2021, n. 607](#) e [3 febbraio 2022, n. 66](#)), ma l'esercizio di tale facoltà determinerà l'obbligo di compilazione del quadro RV del Modello Redditi per monitorare il disallineamento dei valori civilistici rispetto a quelli fiscali.

La deroga al principio di cui all'[articolo 2426, comma 1, numero 2\), Codice civile](#) – ossia alla (sistematicità e alla periodicità (annuale) degli ammortamenti – è sancita dall'[articolo 60, commi 7-bis e seguenti, Dl 14 agosto 2020, n. 104](#).

Detta disposizione è applicabile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 in forza dell'[articolo 3, comma 8, Dl 29 dicembre 2022, n. 198](#) (cd. Milleproroghe 2023).

- destinare a riserva indisponibile un ammontare di utili (o di altre riserve) almeno pari agli ammortamenti non effettuati;
- fornire specifiche informazioni nella Nota integrativa, nella quale devono essere evidenziate le ragioni della deroga e l'importo della corrispondente riserva indisponibile, come pure gli effetti manifestatisi sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria (comma 7-quater del citato Dl 104). Nella sostanza, l'attento lettore del bilancio noterà che nella Nota integrativa sarà evidenziato come si sarebbe chiuso il bilancio ove le quote di ammortamento fossero state regolarmente rilevate. Ad esempio, l'informativa da fornire può essere la seguente.

L'informativa nei documenti di bilancio

Sospensione degli ammortamenti

La Società anche nel 2023, come fatto in relazione al bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, si è avvalsa della facoltà (articolo 60, commi 7-bis e seguenti, Dl 104/2020) di non imputare a Conto economico gli ammortamenti annui relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali dei seguenti beni:

Bene X, ammortamenti non imputati pereuro;

Bene Y, ammortamenti non imputati pereuro.

La deroga è stata utilizzata in quanto la situazione commerciale internazionale ha subito un impatto negativo rilevante a causa del conflitto in Ucraina e in Medio-Oriente; tale situazione ha avuto un significativo impatto sull'operatività della nostra Società che opera nel settore.....

In particolare, la Società ha subito una contrazione dei ricavi e, conseguentemente, dei risultati economici, anche con riferimento alla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione (risultato operativo, voci A e B del Conto economico).

Dalla mancata imputazione della quota annuale di ammortamento deriva, limitatamente ai beni per i quali è stata esercitata la facoltà, il mantenimento del loro valore di iscrizione come risultante dal bilancio precedente.

In ottemperanza all'articolo 2427, comma 1, numero 7-bis) del Codice civile, la Società ha provveduto ad accantonare una parte di utile, pari a euro, in una riserva non disponibile.

A fronte della sospensione degli ammortamenti per un ammontare complessivo pari a euro il risultato netto è risultato maggiore di euro , anche per via dello stanziamento di imposte differite pari a (N.d.A.: *nell'ipotesi di deduzione extra contabile degli ammortamenti non iscritti*), analogamente all'incremento di Patrimonio netto.

In caso si fosse proceduto allo stanziamento di ammortamenti il risultato netto sarebbe stato pertanto pari a

La deroga non ha avuto alcun impatto sulla situazione finanziaria, essendo l'ammortamento un costo non monetario e avendo ugualmente dedotto fiscalmente la quota di ammortamento non spesa a Conto economico.

Per gli aspetti di bilancio si veda il principio contabile interpretativo Oic 9.

Non può non tenersi conto che l'uso di questa deroga per tutti gli anni in cui è stata applicabile, dall'esercizio 2020 in avanti, pur non vietata dalla legge, impatta significativamente sulla valenza informativa dei bilanci.

Inoltre:

- la deroga al numero 2) dell'articolo 2426) non è consentita ove fosse incompatibile con la durata residua dell'immobilizzazione;
- il redattore del bilancio non ha titolo per derogare all'obbligo di procedere alla svalutazione durevole dei beni (numero 3) del menzionato articolo 2426).

3. Gli ammortamenti dei fabbricati dei dettaglianti

La legge di Bilancio 2023 concede - alle imprese operanti nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio - per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 (e per i quattro successivi) la possibilità di ammortizzare

i fabbricati strumentali utilizzando un coefficiente non superiore al 6% ([articolo 1, commi 65-69, legge 29 dicembre 2022, n. 197](#)).

Secondo le disposizioni attuative ([provvedimento agenzia delle Entrate 22 marzo 2023, n. 89458](#)) la maggior quota di ammortamento è deducibile se e nella misura essa risulti imputata nel Conto economico dell'esercizio di competenza (articolo 109, comma 4, primo periodo, del Tuir).

Esempio

La Rossi Srl, commerciante al dettaglio di articoli per la casa, esercita la propria attività in un capannone.

Fino al 2022 ha iscritto a Conto economico e dedotto in dichiarazione dei redditi un ammontare a titolo di ammortamento del fabbricato considerando, rispettivamente, una vita utile del bene di circa 33 anni (articolo 2426, comma 1, numero 1), Codice civile) e utilizzando il coefficiente del settore di appartenenza (3%) previsto dal Dm Mef 31 dicembre 1988.

Volendo applicare la disposizione agevolativa e dedurre una quota di ammortamento del 6% dovrà, evidentemente, modificare il piano di ammortamento civilistico, giustificando la riduzione della vita utile del bene.

4. Svalutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

Considerato il permanere di una situazione di volatilità dei corsi e quindi di turbolenza dei mercati finanziari, il Mef ha disposto la proroga della norma ([articolo 45, commi da 3-octies a 3-decies, Dl 21 giugno 2022, n. 73](#)) che consente alle imprese di non procedere alla svalutazione (al valore di mercato) dei titoli (partecipativi o meno) iscritti nell'attivo circolante, in deroga al disposto dell'articolo 2426, comma 1, numero 9), Codice civile (principio secondo il quale occorre valutare i titoli che non costituiscono immobilizzazioni «*al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato*», se minore del costo). Fruendo della deroga sarà possibile valutare i titoli in esame «*in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato*», senza procedere alla loro svalutazione, purché quest'ultima non abbia carattere durevole.

La deroga, prevista per il 2023 dal Dm Mef 14 settembre 2023 - è applicabile in via facoltativa dai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del Codice civile e i principi contabili nazionali emanati dall'Oic, nonché dalle imprese di assicurazione italiane che - ai sensi dell'[articolo 91, comma 2, Dlgs 209/2005](#) - redigono il bilancio di esercizio in conformità al Dlgs 173/1997.

Coloro che si avvalgono della deroga devono rispettare un obbligo di destinazione di utili a riserva: detti soggetti destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni in esame e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi.

Esempio

La Beta Spa, che adotta i principi contabili nazionale per la formazione del bilancio, ha iscritto nell'attivo circolante titoli partecipativi aventi un valore risultante del bilancio 2022 pari a 250.000 euro. Secondo la valutazione operata a norma del Codice civile (valore di realizzazione desumibili dall'andamento del mercato) l'iscrizione in bilancio andrebbe fatta a 220.000 euro. Fruendo della deroga di cui si è detto, il redattore del bilancio, previo accertamento che non si tratta di una svalutazione di carattere durevole, decide di mantenere in bilancio i medesimi valori risultanti dal bilancio precedente (250.000 euro).

Indirizzi interpretativi della disposizione in esame sono contenuti nel documento interpretativo Oic 11 (versione del 14 febbraio 2023) e, per le compagnie di assicurazione, nel regolamento Ivass 30 agosto 2022, n. 52 (successivamente modificato dai provvedimenti Ivass 14 febbraio 2023, n. 127 e 25 settembre 2023, n. 138).

impegni esistenti verso gli assicurati riferiti all'esercizio di bilancio e fino a cinque esercizi successivi (articolo 5, comma 3, lettera b), Dl 29 settembre 2023, n. 131).

5. Regolarizzazione del magazzino

Le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali hanno la possibilità di procedere ad una regolarizzazione agevolata (dal punto di vista tributario) delle rimanenze di magazzino di beni di cui all'articolo 92 del Tuir, al fine di adeguarle alle effettive giacenze (articolo 1, commi 78-85, legge 30 dicembre 2023, n. 213, legge di bilancio 2024).

La regolarizzazione – che si concretizza **nell'eliminazione delle esistenze iniziali** iscritte a quantità o valori superiori a quelli effettivi o nell'iscrizione di quantità (non anche di maggiori valori; cfr. Cm 115/E/2000) di esistenze iniziali omesse – va effettuata alla data di inizio dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023.

L'iscrizione o l'eliminazione delle rimanenze:

- viene eseguita secondo le regole dell'[Oic 29](#), che distingue tra errori rilevanti ed errori non rilevanti;
- comporta l'indicazione in bilancio delle imposte dovute (imposta sostitutiva e/o Iva).

6. Misure non applicabili ai bilanci 2023

Per l'esercizio 2023 non operano le seguenti disposizioni:

a) quella che consente di **sterilizzare** per un quinquennio **le perdite d'esercizio** in deroga ad alcune parti degli articoli 2446 e 2447 del Codice civile per le Spa e 2482-bis e 2482-ter per le Srl (articolo 6, Dl 23/2020) e che ha operato per gli esercizi dal 2020 al 2022 (articolo 3, Dl 183/2022), con conseguente rinvio della copertura, rispettivamente, negli anni dal 2025 al 2027;

b) quella che, nel periodo di emergenza sanitaria per via dell'epidemia da Covid (bilanci 2019 e 2020), ha previsto la possibilità di non tener conto dell'eventuale venir meno del presupposto della **continuità aziendale** (articolo 7, Dl 23/2020 e articolo 38-quater, Dl 34/2020).

Nello specifico è stato previsto che, con riguardo alla valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma 1, numero 1, Codice civile:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati si poteva non tener conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020 si poteva far riferimento alle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Analoga deroga non è prevista per i bilanci 2021, 2022 e 2023.

Pertanto, ai fini della valutazione delle voci e della prospettiva della continuità aziendale è richiesto far riferimento alle ordinarie disposizioni del Codice civile in tema di «*going concern*», come spiegate dal principio contabile Oic 11 (paragrafi 22 e seguenti).

Pertanto, anche relativamente al bilancio in chiusura nel 2023 occorre verificare la sussistenza della continuità aziendale (articolo 2423-bis, comma 1, numero 1), Codice civile) alla luce del principio contabile Oic 11, ed anche avvalendosi della verifica dell'esistenza, in capo alle imprese, di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili (articolo 2086, comma 2, Codice civile) che va provata con apposite misurazioni appropriate anche di variabili qualitative all'origine della continuità aziendale così come previsto dall'articolo 3, comma 3, lettera c), Dlgs 14/2019. Da questo punto di vista si ritiene che l'organo di controllo non possa limitarsi a raccogliere semplicemente il giudizio degli amministratori ma deve procedere ad una misurazione autonoma e terza.

L'adeguatezza, si ricorda, va vista anche in relazione all'esigenza di cogliere i segnali di crisi.

La **verifica** viene effettuata mediante una **valutazione prospettica dell'azienda** per un arco temporale di

almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio ([articolo 14, comma 2, Dlgs 39/2010](#) e [principio di revisione Isa Italia 570](#)). Ciò vuol dire che se si hanno riscontri sulla possibile perdita della continuità aziendale, ad esempio fra 24 mesi, si deve intendere che fin da oggi l'azienda non ha la continuità aziendale. Questo dimostra che la sola analisi economico-finanziaria dei dati passati di bilancio non può da sola sostenere il giudizio di sussistenza della continuità aziendale. Tale giudizio va corroborato con tutte le valutazioni derivanti dall'analisi *Forward Looking*, tipico della *Balanced Scorecard*, in *primis* dopo aver almeno fatto l'analisi di scenario e l'analisi S.W.O.T.

Per far non possono non essere tenute in debita considerazione anche le perdite degli anni passati, ancorché sterilizzate - di cui al precedente punto a) - che potrebbero aver intaccato il patrimonio sociale, compromettendone gli equilibri patrimoniali, quindi finanziari e di conseguenza anche economici.

Prospettiva della continuità aziendale secondo l'Oic 11

Situazione	Valutazione
Prospettiva della continuità aziendale	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività
Incertezze significative sulla continuità aziendale	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività, ma occorre indicare nella Nota integrativa i fattori di rischio e le incertezze (e le regioni che le qualificano come significative), le assunzioni effettuate, i piani aziendali per affrontare i rischi e le incertezze
Prospettiva della cessazione dell'attività, ma senza che si siano verificate le situazioni che accertino lo scioglimento della società	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività, ma tenendo conto del ridotto orizzonte temporale. La Nota integrativa accoglierà gli effetti sulla situazione patrimoniale ed economica della società
Prospettiva della cessazione dell'attività, con accertamento delle situazioni che accertino lo scioglimento della società	Le voci di bilancio non possono essere valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività: si applicano i criteri di funzionamento (fino alla messa in liquidazione della società), ma tenendo conto del ridotto orizzonte temporale

[Scaricare i dati](#) • Creato con [Datawrapper](#)

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

ilsole
24 ORE