

BILANCI 2023 ESERCIZIO 2022: LE DISPOSIZIONI IN DEROGA

PREMESSA

Nel presente contributo si analizzano alcune disposizioni in deroga all'ordinaria disciplina in materia di bilanci previste per l'anno 2023 dal D.L. 29 dicembre 2022, n. 198 (c.d. "Decreto Milleproroghe"): l'applicabilità alle assemblee sociali delle S.p.A. e S.r.l. tenute entro il 31 luglio 2023 delle norme che consentono il ricorso ai mezzi di telecomunicazione disposte dall'articolo 106 del D.L. n. 18 del 2020; l'estensione all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 della facoltà di sospendere l'ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, per tutti i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali e l'estensione alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 della disciplina di "sterilizzazione" prevista in origine dal D.L. n. 23 del 2020, per cui non si applicano alcuni obblighi previsti dal Codice civile per le società di capitali, a protezione del loro capitale sociale.

LA PROROGA SULLA POSSIBILITÀ DI RICORSO AI MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE PER LO SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE SOCIETARIE

L'articolo 3, comma 10-*undecies*, del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198 (c.d. "Decreto Milleproroghe"), conv. con mod. dalla legge 24 febbraio 2023 n. 14, estende l'applicabilità delle norme sullo svolgimento delle **assemblee ordinarie delle S.p.A. e S.r.l.** disposte dall'articolo 106, D.L. n. 18 del 2020 alle **assemblee sociali tenute entro il 31 luglio 2023.**

Si rammenta che il comma 1 del citato articolo 106, D.L. n. 18 del 2020 posticipa il termine entro il quale l'assemblea ordinaria delle S.p.A. e delle S.r.l. deve essere necessariamente

convocata a centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio, specificando che si tratta esclusivamente della convocazione relativa all'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020. Pertanto, sia per il bilancio 2021 che per il bilancio 2022 il termine di approvazione è quello ordinario di 120 giorni successivi alla chiusura dell'esercizio sociale, come da vigente disciplina civilistica¹.

Nel dettaglio, il comma 2 dell'articolo 106 consente un più **ampio ricorso ai mezzi di telecomunicazione per lo svolgimento delle assemblee**. In particolare, viene stabilito che le S.p.A., le società in accomandita per azioni (S.a.p.a.), le S.r.l. e le società cooperative e le mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie possono prevedere che:

- il voto venga espresso in **via elettronica o per corrispondenza**;
- l'intervento all'assemblea avvenga mediante **mezzi di telecomunicazione**;
- l'assemblea si svolga anche esclusivamente mediante **mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto**, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma, 2479-*bis*, quarto comma, e 2538, sesto comma, Codice civile, **senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio**.

In aggiunta, con esclusivo riferimento alle S.r.l., il comma 3 dell'art. 106 consente che l'espressione del voto avvenga mediante **consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto**.

IL DIFFERIMENTO DEL TERMINE DI CONVOCAZIONE PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO E LE "PARTICOLARI ESIGENZE", EX ART. 2364, COMMA 2 C.C.

Il Codice civile agli artt. 2364 c.c. (per le S.p.A) e 2478-*bis* c.c. (per le S.r.l) dispone che l'assemblea ordinaria dei soci sia convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque **entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**.

In relazione a quanto disposto dal secondo comma dell'art. 2364 c.c., riguardo al termine stabilito per la convocazione dell'assemblea ordinaria che delibera l'approvazione del bilancio, va rilevato che non si tratta di un termine per l'adozione della delibera assembleare, ma, appunto, per la **convocazione dell'assemblea** stessa. Motivo per cui il ritardo non può essere imputato all'approvazione del bilancio, bensì alla convocazione dell'assemblea, chiamata ad approvare il bilancio.

¹ Artt. 2364, c. 2 e 2478-*bis*, c.c.

Si evidenzia, tuttavia, che ai sensi del citato art. 2478-*bis* c.c. (per le S.r.l.) il bilancio deve essere presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti e alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364.

Tale termine, se lo statuto lo prevede, può arrivare a **centottanta giorni** nel caso di società tenute alla **redazione del bilancio consolidato**, ovvero quando lo richiedano **particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società**; in tali casi, gli amministratori segnalano nella relazione sulla gestione di cui all'articolo 2428 c.c. le ragioni della dilazione.

Può verificarsi che l'assemblea, pur se regolarmente convocata nei termini dagli amministratori, non si riunisca o, se riunita, non riesca a costituirsi validamente, come accade nell'ipotesi di mancato raggiungimento dei *quorum* richiesti dall'art. 2368 del Codice civile (c.d. "assemblea deserta"). L'art. 2369 c.c. prevede, in questo caso, che debba avvenire una **nuova convocazione dell'assemblea**, che non potrà "aver luogo nello stesso giorno fissato per la prima" e dovrà essere fissata "**entro 30 giorni dalla data**" di quest'ultima².

Poiché lo statuto può non contenere necessariamente l'indicazione analitica e specifica delle particolari esigenze che consentono il prolungamento del termine stesso³, **gli amministratori sono tenuti a valutare e illustrare le ragioni** che giustificano la convocazione nel termine massimo di centottanta giorni nei seguenti documenti:

- a) verbale del Consiglio di amministrazione di approvazione della proroga;
- b) relazione sulla gestione (in caso di redazione del bilancio ordinario);
- c) nota integrativa (in caso di bilancio in forma abbreviata);
- d) verbale di approvazione del bilancio in cui deve sempre essere menzionata la proroga.

Il fatto che una società debba redigere **il bilancio consolidato rappresenta un dato oggettivo** che permette l'utilizzo del maggior termine di convocazione dell'assemblea dei centottanta giorni dalla fine dell'esercizio; nella relazione sulla gestione gli

² Cassazione civile sez. Il 21 dicembre 2011 n. 28035 - Omessa convocazione dell'assemblea - "In tema di sanzioni amministrative, risponde della violazione di cui all'art. 2631, comma 1, c.c., l'amministratore che viola l'obbligo di convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, ove la prima convocazione vada deserta e non provveda, ai sensi degli art. 2364 e 2369 c.c., a far svolgere effettivamente l'assemblea in seconda convocazione entro trenta giorni decorrenti dalla precedente adunanza, non potendo ritenersi adempiuta la prescrizione normativa con la mera fissazione di un'ulteriore convocazione"

³ Cfr. Massima n. 15 del Consiglio Notarile di Milano "Termini per l'approvazione del bilancio"; Massima n. H.B.3 del Consiglio Notarile Tre Venezie "Formulazione delle clausole relative ai maggiori termini per l'approvazione del bilancio"

amministratori dovranno semplicemente segnalare tale motivo di proroga della scadenza.

Meritano invece di essere attentamente valutate le c.d. **“particolari esigenze”** relative alla struttura e all’oggetto della società, che possono autorizzare gli amministratori a prorogare la scadenza della convocazione assembleare.

Gli amministratori, inoltre, hanno l’obbligo di evidenziare, nella relazione sulla gestione (ovvero in nota integrativa per quei soggetti non obbligati alla stesura della relazione), il **motivo dello slittamento dei termini e il nesso con le poste di bilancio interessate**. La relazione assume, pertanto, un ruolo fondamentale al fine di provare il buon operato degli amministratori stessi ed evitare, in caso di una ingiustificata violazione dei termini, le seguenti conseguenze:

- a) sanzioni pecuniarie (art. 2631 c.c.);
- b) responsabilità civile per danni causati alla società o ai creditori (artt. 2392, 2394 e 2395 c.c.);
- c) revoca della carica di amministratore (art. 2383 c.c.).

Si elencano di seguito alcuni **esempi di “particolari esigenze”, di cui all’art. 2364, comma 2**, c.c. di differimento del termine di convocazione dell’assemblea ordinaria per l’approvazione del bilancio di esercizio:

- a) primo anno di adozione dei principi contabili internazionali;
- b) eventuali dimissioni dell’organo amministrativo nell’imminenza del termine ordinario di convocazione dell’assemblea;
- c) dimissioni del responsabile amministrativo, con ovvie ripercussioni in capo al funzionamento della struttura interna;
- d) modifica alla struttura del sistema informatico con ricadute sul sistema contabile;
- e) ristrutturazione del reparto amministrativo con molteplicità di sedi e contabilità separate;
- f) società con diverse sedi in Italia e all’estero, autonome dal punto di vista amministrativo e gestionale e con la necessità di far pervenire i dati alla società che redige il bilancio;
- g) coinvolgimento della società in operazioni straordinarie (scissioni, fusioni ecc.);
- h) coinvolgimento della società in calamità naturali, furti, incendi, ecc.

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI PREVISTA ANCHE PER IL BILANCIO 2022

L'articolo 3, comma 8, del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198 (c.d. "Decreto Milleproroghe") **estende all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 la facoltà di sospendere l'ammortamento** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali per tutti i soggetti che **non adottano i principi contabili internazionali**. La novella modifica l'articolo 60, comma 7-*bis*, del decreto-legge n. 104 del 2020 (come convertito dalla legge n. 126 del 2020)⁴. Si coglie l'occasione per richiamare il contenuto della citata disciplina.

L'articolo 60, commi da 7-*bis* a 7-*quinquies*, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, disciplina la **sospensione degli ammortamenti a decorrere dall'anno 2020**, al fine di ridurre gli effetti negativi della pandemia sul bilancio. Il valore degli ammortamenti, pertanto, può essere mantenuto come risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

La sospensione potrà riguardare **fino al 100% della quota di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali** e opera espressamente anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del Codice civile.

La disposizione civilistica, come è noto, prevede di regola che l'ammortamento in ogni esercizio deve essere effettuato tenendo conto della loro residua possibilità di utilizzazione del cespite. Come indicato **dall'OIC nel Documento interpretativo n. 9 dell'aprile 2021⁵**:

- la sospensione potrà riguardare anche i **singoli beni o gruppi di beni**;
- ancorché la norma non richiami esplicitamente la possibilità di applicare la deroga anche alle immobilizzazioni **acquistate nel corso degli esercizi individuati dalla norma**, tuttavia, in coerenza con le disposizioni relative alle altre immobilizzazioni, la deroga è applicabile anche a tali immobilizzazioni. Il calcolo della quota di ammortamento, per quanto riguarda le immobilizzazioni materiali, segue il disposto del par. 61 dell'OIC 16 "Immobilizzazioni Materiali".

L'impresa ha libertà di decidere la **misura della quota di ammortamento** che intende sospendere e che dunque può raggiungere anche l'intero ammontare dell'esercizio.

Si ribadisce, comunque, che la disposizione non prevede vincoli specifici al riguardo per cui la decisione se sospendere interamente la quota d'ammortamento o ridurla stabilendo la misura e le modalità è lasciata alla decisione degli amministratori, anche se

⁴ La norma citata aveva già previsto tale possibilità per gli esercizi 2020, 2021 e 2022

⁵ Denominato "Legge 13 ottobre 2020, n.126 - Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - sospensione ammortamenti"

occorre tenere conto che la deroga all'articolo 2426 primo comma, numero 2), c.c. non riguarda le informazioni da fornire nella nota integrativa.

L'art. 60, comma 7-*quater*, D.L. n. 104/2020, infatti, prevede espressamente che in essa è necessario **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.

Pertanto, nella **nota integrativa** la società deve indicare⁶:

- a) su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- b) le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga;
- c) l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

Le **micro-imprese** che decidono di avvalersi della deroga possono redigere la Nota Integrativa oppure fornire l'informativa richiesta dalla norma in calce al bilancio.

Operativamente, la quota di ammortamento che non è stata effettuata nell'esercizio è **imputata al conto economico di quello successivo** e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi, per tale quota, il piano di ammortamento originario di un anno.

Il trattamento civilistico della quota di ammortamento che non è stato effettuato prevede la destinazione a un'apposita **riserva indisponibile di utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata**.

La riserva deve in ogni caso raggiungere l'importo della quota di ammortamento non effettuato e il legislatore prevede prioritariamente che, in caso di utili di esercizio di importo inferiore, **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.

Il decreto Milleproroghe, tuttavia, **non opera nessuna proroga alla continuità aziendale** (principio OIC n. 8). Pertanto, si rende necessario, anche nel caso di sospensione degli ammortamenti, verificare che la società possa continuare a svolgere la sua attività negli esercizi futuri.

La disposizione finora esaminata riguarda – come evidenziato – il trattamento civilistico in quanto ai fini fiscali l'art. 60, comma 7-*quinquies*, D.L. n. 104/2020 prevede che la **quota di ammortamento è comunque ammessa in deduzione dal reddito d'impresa** ai fini delle imposte sui redditi alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

⁶ Cfr. OIC documento interpretativo n. 9 dell'aprile 2021

Analoga disposizione prevista ai fini del TUIR è prevista ai fini della determinazione del **valore della produzione dell'IRAP** di cui agli articoli 5, 5-*bis*, 6 e 7 del Dlgs. n. 446/1997. Con la **risposta n. 607/E del 2021** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in caso di applicazione della sospensione civilistica degli ammortamenti **il contribuente ha la facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre extracontabilmente la quota di ammortamento sospesa, sia ai fini IRES che IRAP**. Il soggetto può decidere, quindi, di sospendere sia contabilmente che fiscalmente l'ammortamento.

La decisione è rilevante in quanto in caso di deduzione extracontabile della quota di ammortamento sospesa si ha l'obbligo di rilevare la fiscalità differita, da contabilizzare secondo le **disposizioni dell'OIC 25 sulle "Imposte sul reddito"**; di converso, qualora si sospendesse l'ammortamento sia sotto il profilo civilistico che tributario non si genererebbero disallineamenti tra il valore civilistico e il valore fiscale del cespite.

LA STERILIZZAZIONE DELLE PERDITE DI ESERCIZIO CIVILISTICHE ESTESA ANCHE AL 2022

L'articolo 3, comma 9, del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198 (c.d. "Decreto Milleproroghe"), proroga **l'estensione alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 della disciplina di "sterilizzazione"** prevista in origine dal D.L. n. 23 del 2020.

In sostanza, anche per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 non si applicano alcuni obblighi previsti dal Codice civile per le società di capitali a protezione del loro capitale sociale (*v. infra*).

Nel dettaglio, la disposizione interviene sull'art. 6, c. 1, D.L. 23/2020 inserendo la data del 31.12.2022, in luogo del 31.12.2021⁷.

Nello specifico, alle perdite civilistiche emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2022 **non si applichino alle società per azioni:**

- a) le disposizioni di cui ai **commi secondo e terzo dell'art. 2446, c.c.**⁸ relative alla **riduzione del capitale di oltre un terzo** in conseguenza di perdite, che prevedono l'obbligo di riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate;

⁷ Si rammenta che, in precedenza, la data del 31.12.2021 aveva sostituito quella del 31.12.2020, a cura dell'art. 3, c. 1-*ter* D.L. 228/2021 (Decreto "Milleproroghe" 2022)

⁸ I quali prevedono che se entro l'esercizio successivo la perdita (di oltre un terzo del capitale) non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate

- b) le disposizioni di cui all'**art. 2447, c.c.**⁹ relative all'obbligo – in caso la perdita riducesse il **capitale sociale al di sotto del minimo legale** (50.000 per le S.p.A.) – per l'assemblea di deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo.

Analogamente, in relazione al medesimo periodo, per le perdite verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la data del 31 dicembre 2022, non si applicano alle **società a responsabilità limitata** le disposizioni del Codice civile di cui ai **commi quarto, quinto e sesto dell'art. 2482-bis c.c.**¹⁰:

- a) relative alla **riduzione del capitale di oltre un terzo** in conseguenza di perdite, che prevedono l'obbligo di riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate;
- b) relative all'obbligo per le stesse di deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo a una cifra **non inferiore al minimo legale** (10.000 euro per le S.r.l.).

L'art. 2482-*terc.c.* contiene la disciplina della riduzione del capitale al di sotto del minimo legale prevedendo che se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto della citata soglia minima, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo di 10.000 euro.

È comunque fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società. In alternativa all'assunzione dei provvedimenti di ricapitalizzazione o trasformazione, può essere accertato lo scioglimento della società ex art. 2484, comma 1, n. 4), c.c.

Il citato art. 6, D.L. 23/2020 specifica che non operano le cause di scioglimento:

- a) delle società di capitali per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale¹¹;
- b) delle cooperative per perdita di capitale sociale¹².

Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo è posticipato al **quinto esercizio successivo (esercizio 2027)**; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate.

⁹ L'art. 2447 c.c. detta la disciplina in merito alla riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale, prevedendo che se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dall'articolo 2327 (cinquantamila euro per le Spa), gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società

¹⁰ I quali prevedono – in caso di diminuzione del capitale di oltre un terzo in conseguenza di perdite – che se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate

Nel caso in cui per la perdita di **oltre un terzo del capitale** questo si riduca al di sotto del minimo legale, 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 **rinvviare tali decisioni alla data dell'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio del quinto anno successivo**.

Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale.

Infine, si ricorda che le perdite devono essere **distintamente indicate nella nota integrativa** con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

¹¹ Art. 2484, primo comma, numero 4) c.c.

¹² Art. 2545-*duodecies* c.c. che prevede tra le cause di scioglimento della società cooperativa anche la perdita del capitale sociale

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine
AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

A cura di:
Sergio Giorgini (coordinamento)
Dario Fiori