

## BILANCIO

---

### ***La chiusura del bilancio 2022 e le criticità nella destinazione dell'utile***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Uno dei problemi che dovranno essere affrontati e risolti in fase di **chiusura del bilancio per l'esercizio 2022** è la **corretta destinazione dell'utile** nel caso in cui sia stata esercitata la scelta di **sospendere lo stanziamento degli ammortamenti a conto economico**.

Come è noto la possibilità di **non imputare gli ammortamenti dei beni materiali e di quelli immateriali** a conto economico è stata sancita anche per l'esercizio 2022 (dopo che la stessa scelta è stata resa possibile negli esercizi 2020 e 2021) dall'[articolo 3 D.L. 198/2022](#) (cosiddetto Milleproroghe).

Come è accaduto negli anni precedenti, si tratta di una **decisione libera ed autonoma** che può essere assunta per il solo 2022, oppure può essere confermata dopo averla già presa nel 2020 e 2021.

In questa sede vogliamo approfondire le conseguenze in tema di **vincolo sugli utili** che si pongono in essere quale corollario del mancato stanziamento degli ammortamenti a conto economico.

Infatti l'[articolo 60, comma 7 ter, D.L. 104/2020](#) afferma chiaramente: *"I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis **destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma**"*.

E nel caso in cui l'**utile** si rivelasse **incapiente** rispetto all'entità degli ammortamenti sospesi, il vincolo dovrebbe essere posto sulle **riserve pregresse**. Ove queste ultime non siano presenti, si dovranno vincolare fino a capienza degli ammortamenti sospesi gli **utili futuri**.

Ma **come**, e per quale **entità** precisa, va vincolato l'utile (o le riserve presenti o future)?

Sul punto la **dottrina** non si è pronunciata in modo univoco e da qui l'esigenza di scegliere quale interpretazione risulti più convincente.

Anzitutto è opportuno individuare la **ratio** che impone il **vincolo sulle riserve**.

Appare evidente che il motivo per cui una parte di utili debba essere resa **indisponibile** risiede nel fatto che si vuole impedire che, una volta incrementato l'utile di esercizio per effetto della assenza del costo di ammortamenti, **tale incremento venga esternalizzato ai soci**.

In tal caso, infatti, verrebbe attribuito ai soci un **utile fittizio** che emerge solo grazie ad una manovra normativa che è volta ad evitare che le **vicende negative legate ad eventi eccezionali** (crisi economica da Coronavirus e da guerra russo ucraina), determinino lo **scioglimento della società e non, evidentemente, a generare utili fittizi**.

Ma se questa è la **ratio** allora appare corretto stanziare il vincolo sugli utili assumendo l'entità che **effettivamente non è stata imputata a conto economico e non su un dato teorico lordo quale l'ammontare degli ammortamenti sospesi**.

In sostanza si vuole dire che, siccome **in contropartita del mancato stanziamento degli ammortamenti** sono state imputate le **imposte differite passive**, il **conto economico registra comunque un costo che già in sé riduce l'utile distribuibile**, ragion per cui appare ragionevole, in armonia con la **ratio** della norma di cui al citato [comma 7 ter](#), **vincolare gli utili solo per la differenza tra ammortamenti sospesi ed imposte differite passive**.

Altri, invece, con un approccio **meramente letterale ma non sistematico**, propongono di **vincolare una somma pari agli ammortamenti "lordi" non stanziati a conto economico**.

Un ragionamento analogo può essere proposto sui possibili **utilizzi della riserva vincolata**, ponendosi anche su questo punto un dibattito dottrinario tra chi ritiene che l'indisponibilità della riserva sia **assoluta** e chi invece ritiene che l'indisponibilità sia **limitata** ai casi di distribuzione ai soci (ovviamente) e alla ipotesi dell'aumento di capitale, mentre sia **legittimo** utilizzare la riserva a **copertura di perdite**.

In questa **seconda** corrente dottrinaria (che riteniamo più condivisibile proprio in funzione dei motivi per cui si pone l'obbligo di vincolare una parte del patrimonio netto) si colloca la Circolare Assonime n. 2/2021 che evidentemente giudica la **copertura di perdite un utilizzo legittimo e compatibile** con i motivi che sono alla base del presidio del patrimonio netto.

Poi, peraltro, si pone il tema della **necessaria ricostituzione o meno della riserva** (utilizzata a copertura di perdite) vincolando utili futuri, tesi che certamente va accolta anche per motivi di **prudenza**, non registrandosi, sul punto, alcuna pronuncia ufficiale della giurisprudenza.

Infine, sulla riserva ex **articolo del D.L. 104/2020** va fatta una riflessione su come essa verrà **riassorbita** in futuro, o meglio, verificatesi quali eventi si potrà eliminare il vincolo.

Su questo tema si possono mettere in risalto **tre situazioni che comporteranno il riassorbimento del vincolo**:

- lo stanziamento degli **ammortamenti successivi al termine del processo di obsolescenza contabile del bene**. Si tratta della ipotesi in cui gli ammortamenti sospesi vengono posti in calce al processo di ammortamento ottenendo, di fatto, un **allungamento del medesimo rispetto alla previsione iniziale**. In tale fattispecie il rilascio del vincolo sarà contemporaneo allo stanziamento delle quote d'ammortamento sospese in precedenza, con il riassorbimento, altresì, della fiscalità differita passiva;
- lo stanziamento di **ammortamenti più elevati negli anni successivi alla sospensione**, ipotesi che dovrà essere seguita quando sarà ritenuto **impossibile allungare il processo di ammortamento del bene**. In tale contesto per la maggior quota di ammortamenti che anno dopo anno verrà stanziata si avrà un **conseguente e proporzionale svincolo della riserva**, correlato al **riassorbimento** progressivo della fiscalità differita passiva;
- in caso di **vendita del bene** il mancato stanziamento di ammortamenti viene bilanciato da un **diverso valore di plus/minusvalenza** e quindi si genera quel **passaggio a conto economico che permette di liberare la riserva e riassorbire la fiscalità differita passiva**.