Decorrenza incerta per i bilanci abbreviati e micro

In relazione alla **decorrenza** dell'incremento dei limiti dimensionali per la redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata e micro disposto dal D.Lgs. 125/2024, si ripresentano le incertezze interpretative emerse in passato con riferimento ai precedenti adeguamenti dei parametri.
In via preliminare, si evidenzia che, in mancanza di una specifica norma di decorrenza, sulla base di quanto previsto dall'art. 2 della direttiva 2023/2775/Ue, i nuovi parametri dovrebbero trovare applicazione con riferimento ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio **dal 1° gennaio 2024** (bilanci 2024, per i soggetti "solari").

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'art. 2435-*bis* comma 1 c.c. "le società […] possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, **non abbiano superato** due dei […] limiti" ivi previsti.

Analogamente, l'art. 2435-*ter* comma 1 c.c. stabilisce che "sono considerate micro-imprese le società […] che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei […] limiti" ivi previsti.

In relazione alle società di **nuova costituzione**, per le quali il possesso dei requisiti deve essere rispettato "nel primo esercizio" di attività, non si pongono particolari problematiche.

La facoltà di redigere il bilancio abbreviato oppure applicando le semplificazioni previste per le micro imprese sussiste, infatti, già per il bilancio relativo al primo esercizio in cui non sono superati due dei limiti indicati.

Le società costituite nel 2024 che non superano i limiti

possono, dunque, adottare le semplificazioni già nel bilancio 2024.

Diverso è, invece, il caso delle **società già in attività**, per le quali i parametri quantitativi devono essere rispettati "per due esercizi consecutivi".

Una prima questione da chiarire attiene alla possibilità di dare rilievo, ai fini del computo dei limiti dimensionali, anche agli **esercizi precedenti** a quello di entrata in vigore della norma.

Avuto riguardo all'innalzamento dei limiti dimensionali per la redazione del bilancio in forma abbreviata operato dal DLgs. 173/2008 a decorrere dai bilanci 2009 (per i soggetti "solari"), il CNDCEC (documenti 14 gennaio 2009 e 15 aprile 2009) ha affermato che i nuovi parametri dovevano essere applicati retroattivamente.

Adottando questa soluzione al nuovo adeguamento, si potrebbe desumere la possibilità di considerare, ai fini del superamento dei parametri dimensionali introdotti dal DLgs. 125/2024, anche gli **esercizi precedenti al 2024** (anno in cui entrano in vigore, come visto, le disposizioni introdotte dal richiamato decreto).

Assonime (con la circ. n. 9/2009) ha, tuttavia, prospettato anche una diversa soluzione, che escluderebbe l'applicazione "retroattiva" dei limiti.

Aderendo a tale orientamento (maggiormente penalizzante per le imprese), avuto riguardo alle novità introdotte dal DLgs. 125/2024, si potrebbero considerare, ai fini del superamento dei parametri dimensionali, **soltanto l'esercizio 2024 e i successivi**.

Una seconda questione da chiarire attiene al **numero degli esercizi** (in cui i limiti dimensionali non sono superati) necessari per applicare le semplificazioni.

Si tratta, cioè, di individuare l'esercizio a partire dal quale è consentita tale applicazione.

La dottrina prevalente (su tutti la già citata circ. Assonime n. 9/2009) riconosce la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata (oppure applicando le semplificazioni previste per le micro imprese) **già a partire dal secondo esercizio** consecutivo in cui le condizioni richieste sono rispettate.

Pertanto, facendo propria con riferimento, alla prima questione prospettata, l'interpretazione del CNDCEC in merito all'applicazione "retroattiva" dei limiti, una società potrebbe applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2024, laddove almeno due delle soglie dimensionali non fossero superate negli esercizi 2023 e 2024.

Secondo il tradizionale orientamento del CNDCEC (documento novembre 2012), peraltro condiviso dalla FNC (documenti 15 gennaio 2016 e 30 settembre 2016), invece, sarebbe opportuno usufruire della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata "**a partire dal bilancio** relativo all'esercizio **successivo** a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti".

Una società potrebbe, quindi, applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2024, qualora la stessa non avesse superato almeno due delle soglie dimensionali previste negli esercizi 2022 e 2023.

Si evidenzia, comunque, che, ancorché con specifico riferimento alla prima applicazione delle novità introdotte dal DLgs. 139/2015 e in considerazione della *ratio* della riforma ivi contenuta, il CNDCEC (con il documento predisposto con Confindustria nel marzo 2017) ha assunto una posizione **più favorevole** alle imprese, avvalorando l'interpretazione meno prudenziale della dottrina prevalente.

(MF/ms)