



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI DI AREZZO



FONDAZIONE DEI DOTTORI<sup>®</sup>  
COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI DI AREZZO

INVITO AL CONVEGNO  
SUL TEMA:

**Bilancio 2023, ritorno alla normalità?**

**Mercoledì 27 marzo 2024**  
**9,00 -13,00**

HOTEL ETRUSCO  
Via Fleming 39 AREZZO

Per informazioni:

- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti  
Contabili – tel. 0575 – 353254/295952 sito  
[www.commercialistiarezzo.it](http://www.commercialistiarezzo.it)

RELATORE

**Gianluca Dan**

Dottore Commercialista, Revisore Legale  
Pubblicista  
Partner Studio Boscolo & Partners

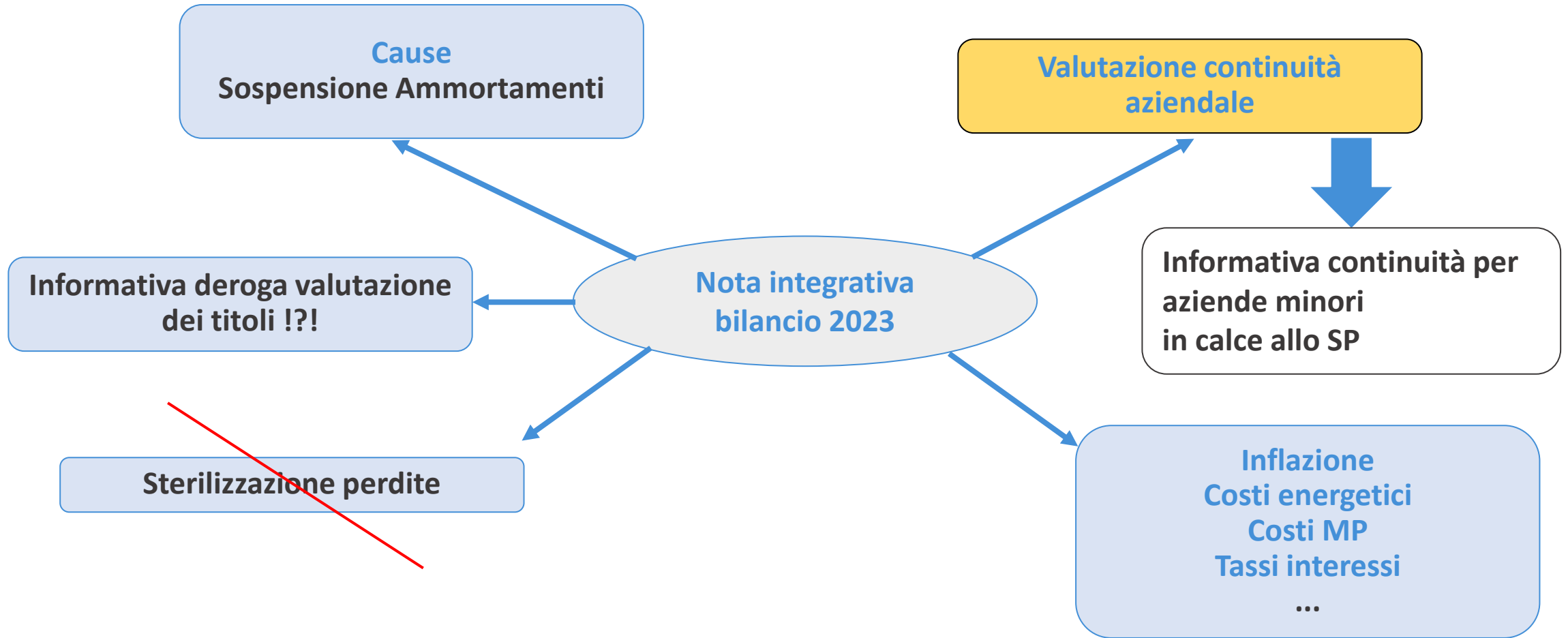
\*\*\*\*\*

PROGRAMMA

- *Continuità aziendale, impatto delle segnalazioni qualificate;*
- *Analisi delle aree critiche del bilancio;*
- *Adempimenti prospettici in funzione del nuovo OIC34;*
- *Regolarizzazione di magazzino e altre novità fiscali che impattano sui bilanci;*
- *Analisi delle ultime novità di periodo;*

*Nel corso dell'incontro tratteremo i principali aspetti della redazione del bilancio 2023. Si può parlare di un ritorno alla normalità? Teoricamente sì ma si devono verificare attentamente le possibili disposizioni in deroga ancora in vigore e soprattutto gli impatti delle deroghe attuate nei precedenti bilanci e i loro effetti sul bilancio 2023. La continuità aziendale rimane il tema principale dei bilanci stante l'attuale situazione economica non ancora stabilizzata.*

# L'informativa del bilancio 2023



# Approvazione bilancio 2023

Data chiusura esercizio	2364-2478-bis c.c.	Termine ultimo	
<b>31.12.2023</b>	120 gg.	29.4.2024	Assemblea
	(30) gg.	30.3.2024 (sabato)	Cda
	180 gg.	28.6.2024	Assemblea
	(30) gg.	29.5.2024	Cda

# Approvazione bilancio 2023

Decreto Milleproroghe 2024

## Proroga normativa emergenziale

Fino 30 aprile 2024 possono essere “tenute”:

- le **assemblee** delle società di capitali e delle cooperative imponendo ai partecipanti di intervenire mediante audio-video conferenza;
- le assemblee delle società **quotate** imponendo ai soci di parteciparvi conferendo una delega al cosiddetto “rappresentante designato”, nominato dalla società emittente.

## Data assemblea e non convocazione

**NO** proroga automatica ai **180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio.

# Approvazione bilancio 2023

Decreto Milleproroghe 2024

- A) con apposita previsione contenuta nell'avviso di convocazione, può essere stabilito (anche in deroga a clausole statutarie che dispongano diversamente) che nelle società di capitali e nelle cooperative:
- il voto possa essere espresso in **via elettronica** o per **corrispondenza**;
  - l'intervento in assemblea possa essere effettuato tramite **mezzi di telecomunicazione**;
  - l'assemblea si svolga **esclusivamente** mediante **mezzi di telecomunicazione** senza la necessità che si trovino nello stesso luogo il presidente, il segretario o il notaio;
- B) con apposita previsione contenuta nell'avviso di convocazione delle assemblee delle s.r.l., può essere stabilito che l'espressione del voto avvenga mediante il metodo della "**consultazione scritta**" o del "**consenso espresso per iscritto**".

# Termini di approvazione

## Il maggior termine di 180 giorni

### **Le condizioni per beneficiare del maggior termine**

**Presenza di apposita previsione statutaria**

**+**

**Presenza circostanze che giustificano la dilazione  
oppure**

**Redazione Bilancio consolidato**

**Obbligo di segnalare, nella relazione sulla gestione (o nella Nota integrativa), le motivazioni che hanno giustificato la dilazione.**

## Il maggior termine di 180 giorni

Si riportano esemplificazioni delle particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società che consentono di approvare il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio anziché entro 120. Sul tema, la dottrina ha enucleato diverse ipotesi di "rinvio" come, ad esempio:

- la **ristrutturazione** del reparto amministrativo con molteplicità di sedi e contabilità separate;
- le società **holding** non tenute al consolidamento del bilancio, ma che possiedono numerose partecipazioni e necessitano dei dati delle controllate anche per applicare il metodo del patrimonio netto;
- l'esistenza di **patrimoni separati**;
- le società **strutturate** con diverse **sedi** in Italia ed 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;
- le società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione che attendono l'approvazione del **rendiconto del consorzio** per l'attribuzione della quota reddituale di pertinenza;
- lo slittamento per cause di **forza maggiore**, per esempio furti, incendi, alluvioni, terremoti;

## Il maggior termine di 180 giorni

- le **dimissioni**, decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio;
- delle dimissioni, licenziamento, gravidanze o malattie prolungate dei "responsabili amministrativi";
- la variazione del sistema **informatico** (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
- le esigenze anche di tipo contabile e/o amministrativo legate alla particolare struttura commerciale, promozionale e delle reti di vendita;
- la partecipazione della società ad operazioni **straordinarie** o di **ristrutturazione** aziendale;
- la necessità di disporre, per le imprese **edili**, dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori da parte del committente;
- per alcuni settori (quali ad esempio il lattiero-caseario), la mancanza di **elementi determinanti** per la corretta chiusura del bilancio (es. pesatura del formaggio per la stima della rimanenza finale);
- l'adozione degli **IAS**, prima applicazione dei Principi contabili internazionali.



# Modifica della proposta di destinazione degli utili

Assonime - Caso 5 del 7 settembre 2023

Delibera con la quale **l'assemblea** dei soci **modifica** la proposta di destinazione degli utili formulata dall'organo amministrativo nel progetto di bilancio.

Assonime giunge alla conclusione secondo la quale in tale situazione **la nota integrativa «non deve essere modificata** poiché l'informazione in essa contenuta è diretta a rendere conoscibile la proposta iniziale del consiglio, quale si è cristallizzata al momento della presentazione del progetto di bilancio, e non certo la decisione finale assunta dall'assemblea».

## Bilancio approvato in ritardo?

Sentenza Tribunale Milano 24.4.2023, n. 3312/2023

**L'inosservanza** del termine di approvazione del bilancio **non comporta l'invalidità** dello stesso (né nella forma della **nullità**, né in quella **dell'annullabilità**), determinandone soltanto la relativa **irregolarità**, "suscettibile di censura in un'eventuale **azione di responsabilità** nei confronti degli amministratori". Infatti, "il bilancio è un atto fondamentale per la società che va anche se in ritardo **portato all'esame dei soci in assemblea** sicché non può ritenersi invalida la delibera di approvazione ... solo per il fatto del ritardo nella convocazione dell'assemblea".

# Nomina revisore nelle Srl

Art. 2477, c. 2, lett. c) Codice civile:

*La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:*

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato **per due esercizi consecutivi almeno uno** dei seguenti limiti:*
  - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: **4 milioni** di euro;*
  - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: **4 milioni** di euro;*
  - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **20 unità**.*

*L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.*

Doveva essere nominato entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022 sulla base dei dati del 2021 e 2022.

**Bilancio 2023** senza revisore: **annullabile** o (addirittura) **nullo**

# Nomina revisore nelle Srl

Massima Notai Triveneto

## I.D.10 - (CONSEGUENZE DELLA MANCATA OD OMESSA NOMINA DEL COLLEGIO SINDACALE OBBLIGATORIO - 1° pubbl. 9/11 - motivato 9/11)

Nell'ipotesi in cui una srl sia priva del collegio sindacale obbligatorio successivamente al termine concesso dall'art. 2477, comma 6, c.c. per procedere alla sua istituzione, **non sarà possibile adottare con piena efficacia** quelle delibere che presuppongono una qualche attività da parte di **tale organo** (si pensi ad una approvazione del bilancio in assenza della relazione dei sindaci o a una riduzione di capitale per perdite in assenza delle osservazioni dei medesimi).

Quanto sopra vale indipendentemente dalla causa della mancata od omessa nomina: impossibilità di funzionamento dell'assemblea; volontà in tal senso dei soci, eventualmente in concorso con gli amministratori; mancata attivazione del procedimento di nomina giudiziale; irreperibilità di sindaci disposti ad accettare l'incarico; altro.

La **responsabilità** e la **competenza** ad accertare la vacatio patologica del collegio sindacale in sede assembleare compete esclusivamente al **presidente dell'assemblea** e **non al notaio verbalizzante**, salvo nel caso in cui la nomina del collegio sindacale sia obbligatoria per la sussistenza di un capitale sociale superiore al minimo delle spa.

# **Continuità aziendale**

# Codice della crisi: «assetti organizzativi»

L'art. 375 del D. Lgs. n. 14/2019 modifica l'art. 2086 c.c. come segue:

Art. 2086 c.c. ante riforma	Art. 2086 c.c. post riforma
« <i>Direzione e gerarchia nell'impresa</i> »	« <i>Gestione dell'impresa</i> »
L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.	L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.  L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il <u>dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa</u> , anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

# Perché ci dovremmo preoccupare?

## Art. 2086, comma 2

L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva,

**ha il dovere di istituire**

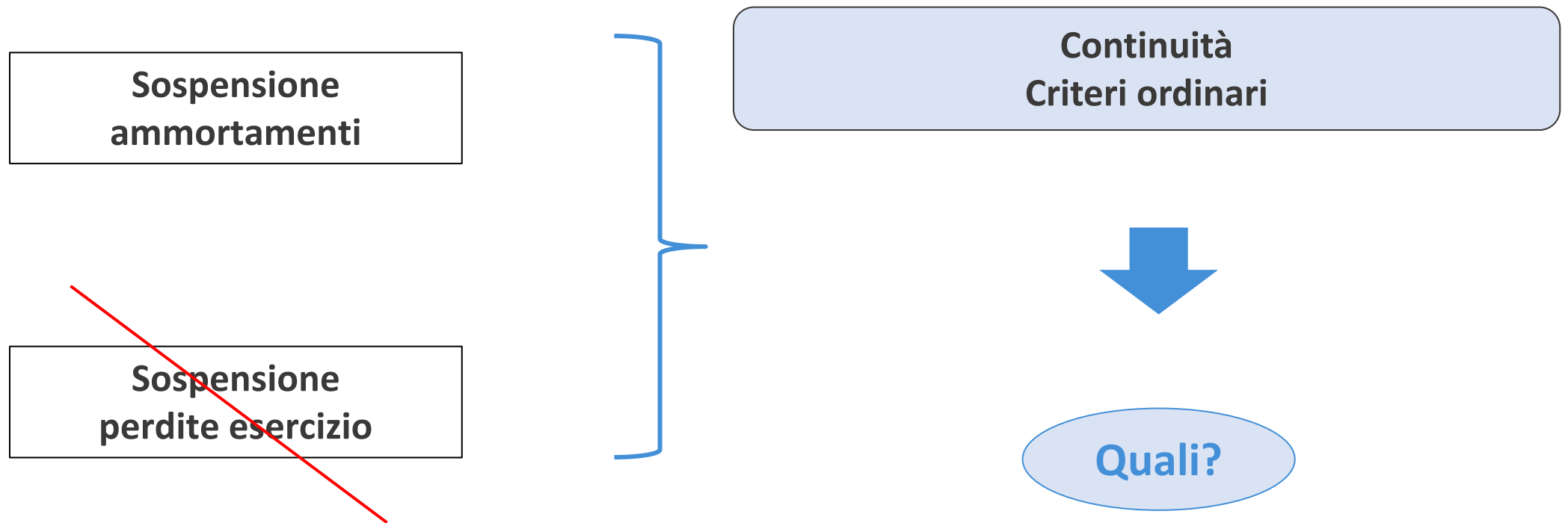
un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della

- rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa
- e della perdita della continuità aziendale,

**Nonché di attivarsi senza indugio**

per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale





# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

OIC 11



Valutazione nella fase di preparazione del fascicolo di bilancio

Strumenti

CCI



Valutazione e monitoraggio costante

Strumenti



Nuovi strumenti idonei alle valutazioni comparative e costanti

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## ANTE CCI

1. La “**continuità**” valutata **positivamente** e spesso come “**presunta**”.
2. La “**continuità**” valutata in occasione della **predisposizione** del fascicolo di **bilancio**.
3. La “**continuità**” **argomentata** nella sola **nota integrativa**.
4. La continuità valuta **solo** con indicatori qualitativi senza verifica **ex post**.

## POST CCI

1. La “**continuità**” da valutare **criticamente** e **analiticamente**.
2. La “**continuità**” valutata e monitorata durante **l'intero periodo amministrativo**.
3. La “**continuità**” argomentata nei **prospetti informativi** e nelle relazioni degli organi di *governance* e del revisore.
4. La continuità valuta con indicatori quantitativi con verifica **ex post**.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

La continuità secondo approccio aziendalistico



Codice Crisi insolvenza



*Crisis management*  
“La gestione della crisi”

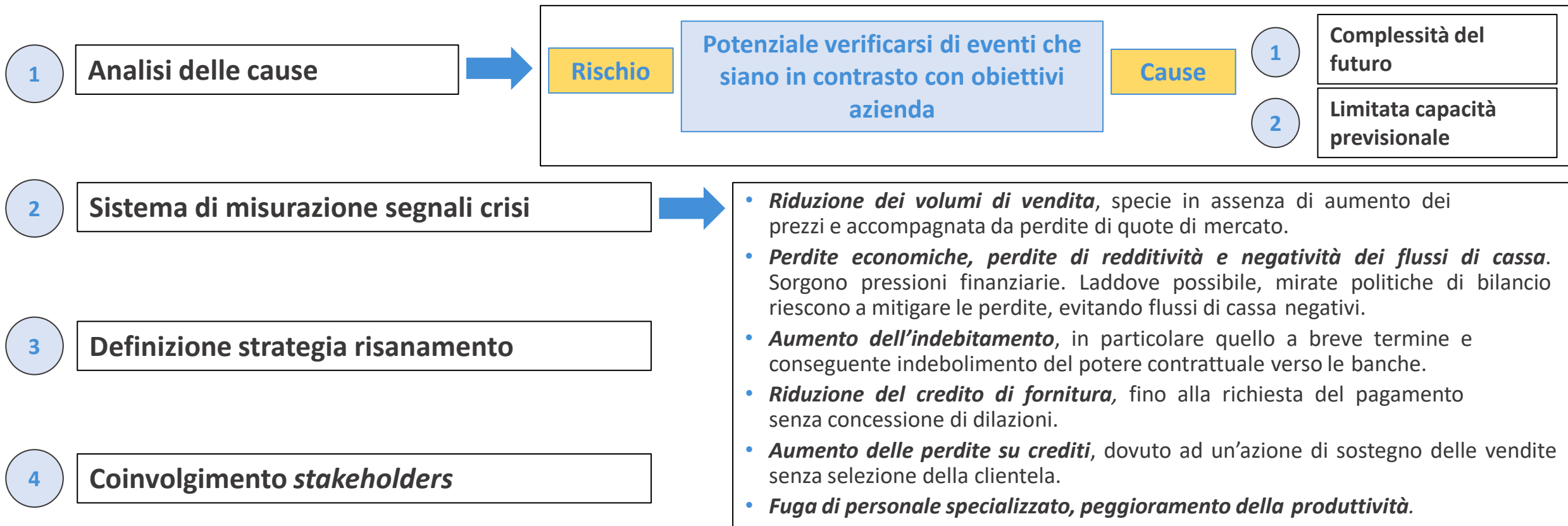
# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

**Da un punto di vista aziendalistico, un'impresa opera in un'ottica di continuità aziendale quando, attraverso la propria attività gestionale, appare in grado di:**

1. soddisfare le aspettative dei soci, conferenti di capitale, e dei prestatori di lavoro;
2. mantenere un grado soddisfacente di economicità, conservando così l'equilibrio economico della gestione, inteso come capacità stessa dell'impresa di conseguire ricavi superiori ai costi di esercizio, in modo da consentire una congrua remunerazione per il capitale di rischio investito;
3. mantenere l'equilibrio monetario della gestione, inteso come l'attitudine dell'azienda a preservare i prevedibili flussi di entrate monetarie con caratteristiche quantitative e temporali idonee a fronteggiare i deflussi di mezzi monetari, necessari per l'acquisizione di fattori di produzione, secondo le modalità indicate nei programmi di gestione.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## Secondo prospettiva aziendale



# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## Monitoraggio costante e continuo delle cause

1

### Analisi economica

Riclassificazione prospetto economico

Contrazione dei ricavi

Peggioramento dei margini

Peggioramenti indici redditività



Inadeguate politiche di *pricing*

Difficoltà copertura costi fissi

*Recuperare break even: intervenire sui prezzi o ridurre costi fissi*

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

Monitoraggio costante e continuo delle cause

2

**Analisi patrimoniale**

**Riclassificazione prospetto patrimoniale**

**Contrazione della liquidità  
Alterazione degli equilibri fonti-impieghi  
Peggioramenti indici patrimoniali-finanziari**



**Effetti sui mezzi di terzi**

**Effetti sul CCN**

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## 3 Analisi finanziaria

1 Rendiconto finanziario

2 Posizione finanziaria netta

3 *Budget tesoreria*



# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

*Business continuity*

***Business continuity***: Gestione della continuità operativa, s'intende la capacità di un'organizzazione di continuare ad esercitare il proprio business a fronte di eventi avversi che possono interrompere i suoi processi operativi.

*Business impact analysis*



*Business continuity plan*

Questo risultato si ottiene attraverso un'analisi dell'impatto sul business (***Business impact analysis***) di un potenziale evento critico e alla conseguente predisposizione di un piano di continuità operativa (***Business continuity plan***) che contiene informazioni sulle azioni da intraprendere in caso di crisi, su chi è coinvolto nelle attività di ripristino, sui tempi e sulle modalità di intervento.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

La valutazione della continuità aziendale secondo i principi di *revisione - less complex entity (lce)*



## Paragrafo 6 - Individuazione e assessment dei rischi

Fornisce delle indicazioni su quando mettere in dubbio il *going concern* di una LCE, ovvero:

1. quando i finanziatori cessano di fornire risorse all'entità;
2. quando si perdono i principali clienti e/o fornitori e i dipendenti chiave;
3. quando termina il diritto ad operare sotto una determinata licenza o *franchise* o altro accordo legale.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## Situazione di crisi e situazione di insolvenza

1

### Stato di crisi

Il venir meno delle circostanze che determinano in senso dinamico l'equilibrio economico e finanziario.

Nella sostanza, la crisi identifica la negazione delle condizioni necessarie per garantire una prospettiva di continuità economica a valere nel tempo, generando "disordine" nella dinamica della realtà aziendale.

Nella prospettiva aziendalistica "un'impresa è in stato di crisi quando mostra la stabile presenza di meccanismi capaci, se non contrastati, di condurre in tempi più o meno brevi a crescenti tensioni finanziarie e quindi all'insolvenza.

2

### Stato di insolvenza

Incapacità di far fronte a livello finanziario ai propri impegni

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

**Soggetti interni**



**Imprenditore  
Responsabile amministrativo**

**Adeguati assetti  
organizzativi-amministrativi  
Art. 2086 c.c.**

**Continuità  
Indicatori crisi  
impresa**



**Soggetti esterni**



**Collegio sindacale  
Revisore legale dei conti  
ODV  
Consulente esterno**

- 1. norme di comportamento del collegio sindacale**
- 2. Principi revisione (ISA Italia 570)**

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## OIC 11

### Qual è arco temporale per valutare continuità

Almeno 12 mesi (Par. 22 dell'OIC 11). Il medesimo periodo viene ribadito anche dall'ISA Italia 570.

### Come si effettua la valutazione della continuità

La valutazione della continuità aziendale deve essere effettuata in un'ottica *forward looking*, verificando la prospettiva di funzionamento dell'azienda almeno nei 12 mesi successivi e servendosi generalmente delle previsioni di budget (preferibilmente costruito su base mensile).

La verifica potrebbe essere ulteriormente avvalorata dallo studio dell'andamento storico e i parametri dell'impresa.

### Esito della valutazione

OIC 11 individua, sulla base delle risultanze delle analisi condotte, il corretto trattamento contabile da seguire, sia in termini di criteri di valutazione da adottare (di funzionamento ovvero di liquidazione) che di riflessi sull'informativa da fornire in bilancio.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## OIC 11

### Scenario 1

**Incertezze superabili** se riscontrate eventuali incertezze, vanno descritte nella **relazione sulla gestione** ex art. 2428 c.c. congiuntamente agli eventi ed alle circostanze che hanno condotto gli amministratori a considerare tali incertezze superabili e a valutare raggiunto il presupposto della continuità aziendale.

### Scenario 2

**Incertezze significative** vanno indicate in modo chiaro in **nota integrativa** le incertezze riscontrate che possono determinare dubbi significativi sulla continuità aziendale. Dovranno, inoltre, essere descritte in maniera adeguata l'origine e la natura di tali incertezze, nonché le argomentazioni a sostegno della decisione di redigere comunque il bilancio adottando il presupposto della continuità aziendale.

### Scenario 3

**Assenza di continuità** va descritto con chiarezza e completezza le motivazioni della conclusione raggiunta e le politiche contabili adottate per la redazione del bilancio in assenza del presupposto della continuità aziendale.

**Concetto di significativo nei Principi di revisione**

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## La valutazione della continuità aziendale secondo i Principi di revisione - ISA Italia 570

### Indicatori finanziari

- situazione di **deficit patrimoniale** o di capitale circolante netto negativo;
  - **prestiti a scadenza fissa** e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
  - indizi di **cessazione del sostegno finanziario** da parte dei creditori;
  - **bilanci storici** o **prospettici** che mostrano flussi di cassa negativi.
- principali **indici** economico-finanziari negativi;
  - consistenti **perdite** operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
  - difficoltà nel **pagamento** di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
  - incapacità di pagare i **debiti** alla scadenza;
  - incapacità di rispettare le **clausole contrattuali** dei prestiti;
  - **cambiamento delle forme di pagamento** concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”;
  - incapacità di ottenere **finanziamenti** per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## La valutazione della continuità aziendale secondo i principi di revisione - ISA Italia 570

### Indicatori gestionali

- intenzione della Direzione di **liquidare** l'impresa o di cessare le attività;
- **perdita di membri** della Direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- perdita di **mercati fondamentali**, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- **difficoltà** con il **personale**;
- **scarsità** nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di **concorrenti** di grande successo.

### Altri indicatori

- **capitale ridotto al di sotto dei limiti** legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
- **procedimenti legali** o **regolamentari** in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- **modifiche di leggi** o **regolamenti** o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- **eventi catastrofici** contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.



# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

## Quali indicatori ???

**Analisi per margini:** analisi di struttura che tende a definire i rapporti esistenti tra varie classi di attività e passività e di costi e ricavi. Di particolare utilità è l'analisi effettuata per accertare la qualità delle fonti e degli impieghi e la loro compatibilità. Sono alla base delle successive analisi.

**Analisi per indici:** si basa su rapporti (*ratios*) che legano le varie voci di bilancio, trasforma le grandezze in rapporti al fine di ottenere significativi dati di sintesi.

**Analisi per flussi:** integra le analisi precedenti evidenziando i movimenti di risorse finanziarie dell'azienda in un determinato arco temporale. Si sintetizza nel rendiconto finanziario.

Indicatori Codice prima versione

Indicatori Codice seconda versione

Indicatori tradizionali

# Come valutare e rendicontare la continuità aziendale

1

**Attento e critico utilizzo degli indicatori della crisi**

2

**Attenta rendicontazione della valutazione della continuità**

# Nota integrativa art. 2427, pt. 1 - Continuità aziendale

1. I criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente c concorso legale nello Stato.

## Bilancio 31 dicembre 2023

Nel caso in cui la società negli esercizi precedenti si sia avvalsa delle deroghe ai criteri generali di art. 6 del D.L. Liquidità prima e dell'art. 38-quater, comma 2, del D.L. n. 34/2020 è **importante che la nota integrativa riporti in merito anche mediante un richiamo delle risultanze dei bilanci precedenti nonché delle motivazioni che hanno determinato la scelta di derogare.**

Si procede poi alla illustrazione degli strumenti utilizzati per valutare lo stato di equilibrio patrimoniale-finanziario ed economico, premessa indispensabile per individuare esistenza di eventuali incertezze significative che possono impattare sulla capacità della società di continuare le attività come azienda in funzionamento.

**Sono molti gli indicatori fra cui scegliere, fra cui:**

1. CCN
2. PFN
3. ROI/ROE- Leva finanziaria
4. EBITDA

nonché il DSCR ed anche il Test Pratico per la valutazione della sostenibilità del debito introdotto dalla Legge n. 147/2021.

# Nota integrativa art. 2427, pt. 1 - Continuità aziendale

## Quale corretta informativa?

- 1 Analizzare con attenzione le situazioni in cui le incertezze significative risultano essere rilevanti.
- 2 Elencare i fattori di rischio.
- 3 Esplicitare le assunzioni effettuate in relazione alle situazioni di incertezza identificate.
- 4 Porre il lettore del bilancio a conoscenza dei piani aziendali futuri per mitigare o contrastare i rischi identificati e valutati per contrastare le incertezze.

Va anche ricordato come ai sensi dell'OIC 11, Par. 23, se non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione attività (ma non ancora cause di scioglimento) la valutazione delle voci di bilancio avviene nella prospettiva della continuità aziendale tenendo conto del limitato orizzonte temporale residuo nell'applicazione dei principi rilevanti in particolare:

- Riduzione vita utile delle immobilizzazioni ai sensi OIC 16 e 24.
- Valore recuperabile ai sensi OIC 9.
- Contratti onerosi ai sensi OIC 31.
- Recuperabilità imposte differite ai sensi OIC 25.

# Segnalazioni qualificate



Direzione Centrale Servizi Fiscali

Codice fiscale contribuente: 0123...

ABC S.R.L.

Gentile contribuente,

desideriamo informarla che abbiamo riscontrato una possibile anomalia nel versamento dell'IVA dovuta in base alla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relativa al I trimestre 2023. In particolare, a fronte di un'imposta complessivamente dovuta pari a € 195.016,93 (come indicata nel rigo VP14 col. 1), per il medesimo periodo risultano effettuati versamenti con il modello F24 per € 0,00.

La invitiamo pertanto a verificare i versamenti effettuati.

Se i pagamenti che a noi risultano mancanti sono stati eseguiti indicando un codice tributo e/o un anno di riferimento errati, può chiedere la correzione dei relativi modelli F24. A tal fine, può utilizzare il servizio online [CIVIS](#), disponibile nella sezione "Servizi" del sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

Se, invece, i versamenti non sono stati eseguiti, può regolarizzare le violazioni avvalendosi del [ravvedimento](#) (art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997), pagando l'imposta dovuta, i relativi interessi legali e la sanzione per tardivo versamento (art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997), in misura ridotta. Se provvederà tempestivamente, eviterà di pagare le maggiori sanzioni che saranno applicate a seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Se ha commesso un errore nei dati indicati nella comunicazione, può presentare una nuova comunicazione, compilata in tutte le sue parti, a rettifica del modello precedentemente trasmesso. Qualora abbia già provveduto alla correzione non tenga conto di questa lettera.

Per segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, può contattare ....

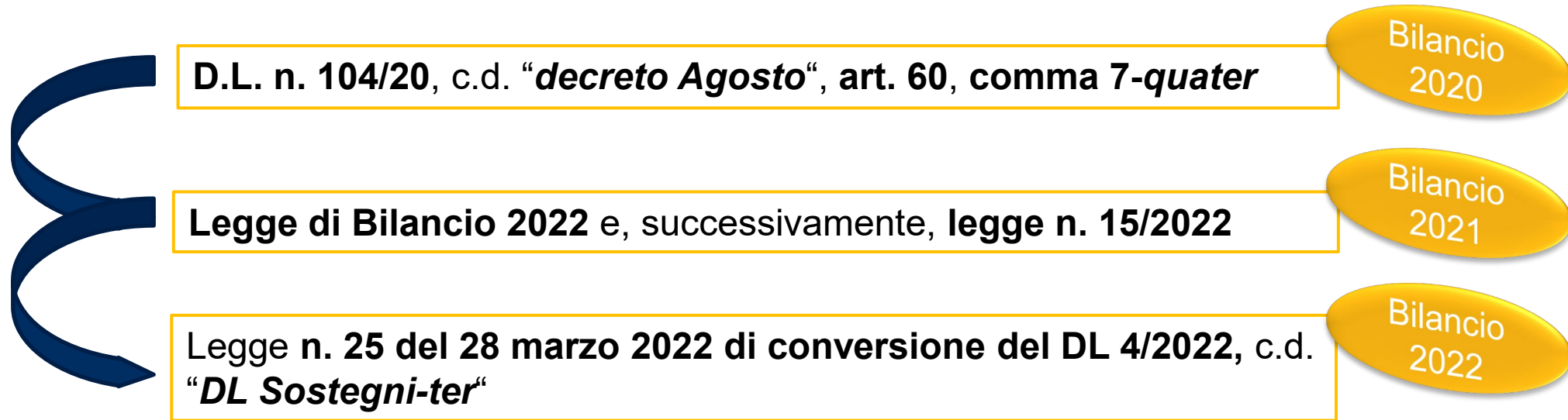
# Adeguati assetti

## Utili indicazioni

- ✓ **Documento di ricerca della FNC** – «Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici e aziendalistici» del 7 luglio 2023
- ✓ **Check list** operative del 24 luglio 2023

# Sospensione ammortamenti

# La sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2023



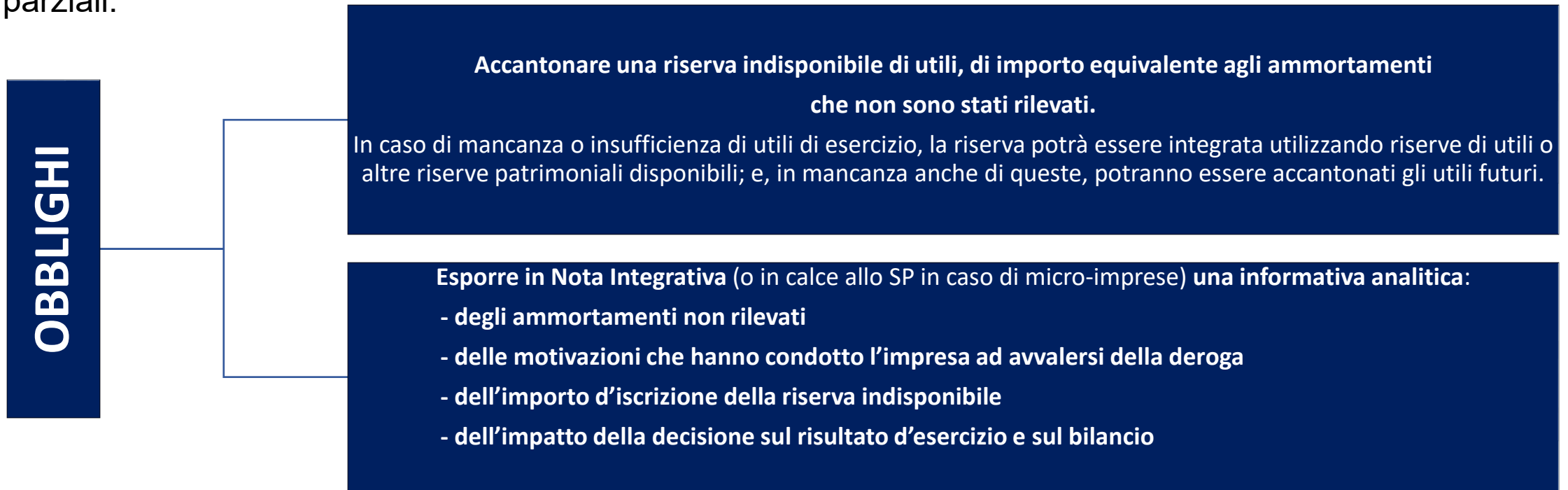
L'articolo 3 comma 8 del DL 198/2022, il cosiddetto decreto *Milleproroghe 2022*, estende anche agli **esercizi in corso al 31 dicembre 2023**, per i soggetti economici che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali (Oic adopter), **la possibilità di non rilevare**, nel bilancio civilistico, **le quote di ammortamento annuali delle immobilizzazioni materiali e immateriali.**

Bilancio 2023



# La sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2023

**La deroga si limita ad estendere, anche all'esercizio 2023, la precedente disciplina derogatoria, senza apportare modifiche.** Le società potranno decidere se non rilevare fino alla totalità dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio approvato; con possibilità di effettuare sospensioni parziali.



# La sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2023

Per le modalità operative contabili di gestione della sospensione potranno essere seguite le indicazioni fornite dal **documento interpretativo OIC 9, relativo alle precedenti sospensioni, che possono essere considerate, di fatto, operativamente assimilabili.**

## Disposizione originaria

Quota sospesa nel 2020 doveva imputarsi nel bilancio 2021



**Slittamento in avanti delle quote successive**, allungando di un esercizio il piano di ammortamento.

*in seguito alle varie deroghe intercorse negli anni*

Ad es. la quota di competenza del 2020 (sospesa) slitterà al 2024: originariamente, doveva essere allocata nel bilancio 2021.

La quota del 2021 verrà conseguentemente imputata al bilancio 2025 e così **il piano di ammortamento finirà per allungarsi di ben quattro esercizi...**

# La sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2023

## **IMPATTO FISCALE**

Il Legislatore prevede la **FACOLTÀ** (non l'obbligo) di dedurre fiscalmente le quote d'ammortamento non rilevate civilisticamente

L'eventuale deducibilità delle quote comporta la rilevazione di una **variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi**

La variazione produrrà un **disallineamento da compensare al termine della vita utile del bene il cui ammortamento è stato sospeso, con ricadute in termini di fiscalità differita**

In presenza di **divergenza tra ammortamento civilistico** (quota non calcolata) e **ammortamento fiscale dedotto** mediante variazione extracontabile, il **redattore del bilancio sarà tenuto a rilevare la fiscalità differita**, ai sensi del principio OIC 25.

# La sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2023

## I DUBBI SULLA DEROGA



### TEORICA

La **misura**, già dalla sua prima trascrizione, risulta **generalizzata** (utilizzabili per tutti i tipi beni materiali ed immateriali, a prescindere dalla loro utilizzazione) e **indiscriminata** (a favore di tutti i contribuenti, a prescindere dal danno subito dagli eventi intercorsi), mettendo potenzialmente a **repentaglio il PRINCIPIO DI VERIDICITÀ** che sta alla base della redazione di ogni bilancio d'esercizio

### CONTABILE

Nel momento in cui i **beni ammortizzabili vengono comunque utilizzati**, la loro **obsolescenza sopraggiunge anche se per quattro esercizi i relativi ammortamenti non sono rilevati**; e, quando questi beni dovranno essere sostituiti, la **rilevazione contabile, con relativa ricaduta sul bilancio dell'impresa, sarà comunque inevitabile.**

# Fiscalmente

**Risposta interpello 17.9.2021, n. 607:** l'istante rappresenta che **non ha interesse alla deduzione fiscale degli ammortamenti non imputati a bilancio in quanto il conto economico dell'esercizio 2020 si chiude con una perdita tale da determinare l'assenza di materia imponibile sia ai fini IRES che ai fini IRAP.**

... proprio avendo riguardo al **carattere eccezionale** e alla funzione **agevolativa** delle disposizioni in commento considerate nel loro complesso, deve interpretarsi la locuzione "la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter **è ammessa**" nel senso di **consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre** le quote di ammortamento qui in esame, anche in assenza dell'imputazione a conto economico.

Una diversa lettura delle disposizioni che presuppone il vincolo di dedurre gli ammortamenti di cui si tratta, seppur sospesi ai fini contabili e monitorati mediante apposita riserva del patrimonio netto, incrementando le **perdite fiscali** di periodo (che, **peraltro, ai fini IRAP non risultano riportabili nei successivi periodi d'imposta**) ridurrebbe il beneficio teorico concesso alle imprese gravando le stesse di ulteriori adempimenti a fronte della fruizione di una norma agevolativa (quali il monitoraggio delle divergenze tra valore contabile e fiscale dei beni con ammortamenti sospesi).

Alla luce di quanto sopra descritto, nel caso di specie, si ritiene che l'istante, **seppur sospenda** gli ammortamenti in bilancio, **possa valutare se operare** la deduzione dei relativi ammortamenti ...

# Attenzione super amm.to



## Risposta interpello 3.2.2022, n. 66

...si ritiene che l'istante, seppur sospenda gli ammortamenti in bilancio, **possa valutare se operare** la deduzione dei relativi ammortamenti, ai sensi del combinato disposto dei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del Decreto legge n. 104 del 2020, dell'articolo 102 del T.U.I.R. e dell'articolo 5 del Decreto legislativo n. 446 del 1997 (**quesito n. 1**).

Per quanto concerne il **quesito n. 2**, riguardante la facoltà di differire la quota di ammortamento maggiorato determinata in applicazione del cd. "**super ammortamento**"...

...In considerazione della summenzionata **natura extracontabile** delle deduzioni del cd. super ammortamento che le rende **autonome** rispetto al transito al conto economico degli ammortamenti contabili e tenuto conto della circostanza che la disciplina contenuta nei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del Decreto legge n. 104 del 2020 rinvia esclusivamente alle norme del T.U.I.R. in materia di ammortamenti, **la sospensione** degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del predetto regime di cui all'articolo 7-bis, **non determina alcun rinvio** delle quote del cd. ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza (quesito n. 2).

## Attenzione importo amm.to



**Nel caso in cui l'impresa decida di dedurre fiscalmente gli ammortamenti sospesi, si chiede se per la quantificazione della variazione in diminuzione occorre far riferimento ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti, ovvero se si può quantificare, in ogni caso, tale variazione nella misura massima di ammortamento consentita fiscalmente.**

...la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa 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”.

Il rimando al comma 7-ter, che si riferisce alla “**quota di ammortamento non effettuata**”, induce a ritenere che per la quantificazione della quota di ammortamento deducibile occorra fare riferimento ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti. Tale soluzione è, inoltre, preferibile per ragioni di sistema, in quanto sia la normativa civilistica che quella fiscale, prevedendo il principio della **sistematicità** dell'ammortamento, il cui scopo è evitare che gli ammortamenti possano essere imputati nei vari esercizi in base a valutazioni mutevoli di convenienza.

# Attenzione importo amm.to nel modello Redditi SC

## QUADRO RF DEDUZIONE EXTRA CONTABILE AMMORTAMENTI SOSPESI

Art. 60, co. 7-bis, DL 104/2020 e ss

### **RF31 - codice 67**

per i soggetti che non hanno effettuato l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali, la quota di ammortamento non deducibile in quanto il costo fiscale del bene è già stato ammortizzato

### **RF55 - codice 81**

la quota di ammortamento non effettuata deducibile alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 Tuir, a prescindere dall'imputazione al conto economico

**QUADRO RV per disallineamenti**



# Riflessione contabile/civilistica

...

11. Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il valore residuo.

12. Il valore residuo di un bene è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.

le disposizioni dell'OIC 16 definiscono il valore da ammortizzare come la differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il valore residuo; inoltre, il processo di ammortamento deve essere interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile;

57. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

58. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

# Riflessione contabile/civilistica

...

59. I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

60. Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

## **Svalutazione**

73. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni materiali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione, ai sensi dell'articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile. Sul punto si veda l'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali".

## Riflessione contabile/civilistica

...

10. L'avviamento è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.

66. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile. La vita utile è stimata in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento e non può essere modificata negli esercizi successivi.

67. Ai fini del calcolo della stima della vita utile dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.

## Riflessione contabile/civilistica

...

68. Nel processo di stima della vita utile, possono rappresentare utili punti di riferimento:

- a. il periodo di tempo entro il quale la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali;
- b. il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (cd payback period) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
- c. la media ponderata delle vite utili delle principali attività (core assets) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali).

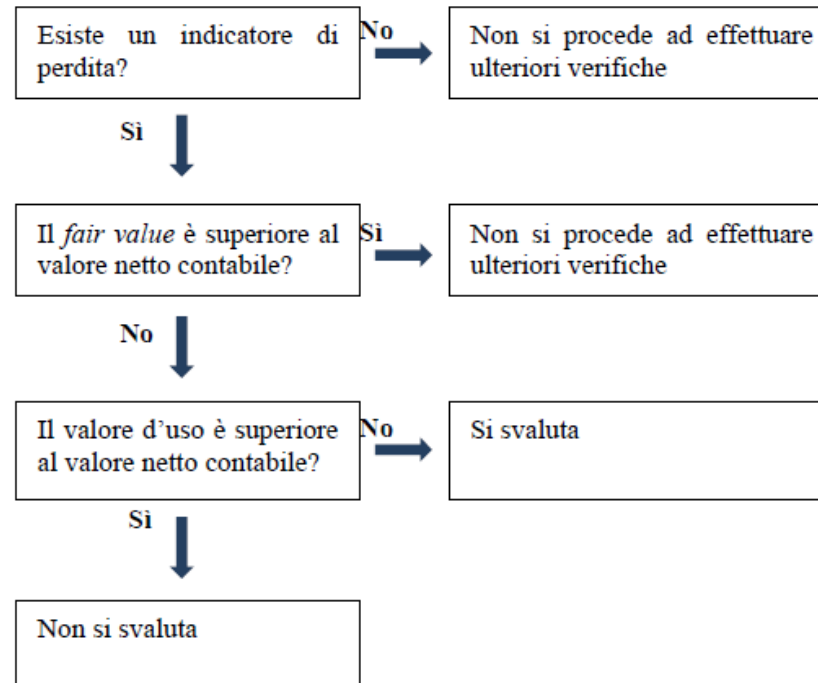
69. Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.

70. Quando l'applicazione degli elementi di cui al paragrafo 68 determina una stima della vita utile dell'avviamento superiore ai 10 anni, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima. In ogni caso la vita utile dell'avviamento non può superare i 20 anni.

# Riflessione contabile/civilistica

## APPENDICE A - ALBERO DELLE DECISIONI PER RILEVARE LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE

La presente appendice è parte integrante del principio.



## Riflessione contabile/civilistica

...

17. Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore, la società considera, come minimo, i seguenti indicatori:

- a. il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
- b. durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
- c. nel corso dell'esercizio sono aumentati i tassi di interesse di mercato o altri tassi di rendimento degli investimenti, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano il valore recuperabile;
- d. il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro fair value stimato della società (una tale stima sarà effettuata, per esempio, in relazione alla vendita potenziale di tutta la società o parte di essa);

# Riflessione contabile/civilistica

...

- a. l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
- b. nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:
  - ✓ l'attività diventa inutilizzata,
  - ✓ piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene,
  - ✓ piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista,
  - ✓ la ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione,
  - ✓ dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

# Riflessione contabile/civilistica

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	tot
ricavi	5.500	7.500	10.000	10.000	10.000	43.000
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-500	-500	-500	-500	-500	-2.500
capacità d'ammortamento	-500	250	1.500	1.500	1.500	4.250
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
<b>totale ammortamenti</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-1.500</b>
<b>risultato netto</b>	<b>-800</b>	<b>-50</b>	<b>1.200</b>	<b>1.200</b>	<b>1.200</b>	<b>2.750</b>



# Riflessione contabile/civilistica

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	tot
ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
<b>capacità d'ammortamento</b>	<b>-1.700</b>	<b>-450</b>	<b>800</b>	<b>800</b>	<b>800</b>	<b>250</b>
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
<b>totale ammortamenti</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-1.500</b>
<b>risultato netto</b>	<b>-2.000</b>	<b>-750</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>-1.250</b>

**Maggiorazione ammortamenti**

# Ammortamenti fabbricati strumentali commercio

c. 65/68 L. 197/2022

**Ammortamento dei fabbricati strumentali** per l'esercizio delle imprese sono **deducibili** in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del **6%**.

Settori attività riferite ai seguenti codici **ATECO**:

47.11.10 (Ipermercati); 47.11.20 (Supermercati); 47.11.30 (Discount di alimentari); 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari); 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati); 47.19.10 (Grandi magazzini); 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici); 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari); 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati); 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati); 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati); 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati); 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati); 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati); 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

# Ammortamenti fabbricati strumentali commercio

c. 65/68 L. 197/2022

Possono usufruirne **anche le imprese immobiliari** in relazione ai fabbricati dati in locazione a imprese esercenti una delle attività indicate, sempre che entrambi i soggetti, **locatore** e **utilizzatore**, appartengano allo stesso regime di **tassazione di gruppo** ai sensi dell'art. 117 TUIR.

Le disposizioni si applicano per il periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2023** e per i **4 periodi di imposta successivi** (quindi fino al 2027).

Provvedimento del direttore dell'AdE n. 89458/2023.

Principio di previa imputazione ex art. 109 Tuir

# **La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati**

# La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati

L'articolo 45, comma 3-octies, del decreto “Semplificazioni fiscali” (DI n. 73/2022), considerata l'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, ha introdotto la **facoltà di non svalutare, nel bilancio 2023, i titoli iscritti nell'attivo circolante** (decreto Mef 14.09.2023).

L'Oic analizza tale opzione sotto il profilo tecnico contabile.



Terminato il periodo di consultazione, lo scorso 14 febbraio, il Consiglio di gestione dell'Oic ha approvato, in via definitiva, il **documento interpretativo 11 “Decreto Legge 21 giugno 2022, n.73 (convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122) Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati”**.

# La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati

## LA DEROGA



# La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati

## **LE POSIZIONE ASSUNTE DAL DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11 OIC**

1. Le società, che si avvalgono della facoltà di non svalutare, devono destinare a una **riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti in bilancio e quelli di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento**, al netto del relativo onere fiscale.

**RISERVA INDISPONIBILE = Valore titolo iscritto a bilancio – Valore di mercato alla data di chiusura**

2. **La norma può essere applicata anche a solo alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato (ad esempio, titoli con diverso Isin di uno stesso emittente)** non configurandosi, quindi, come una scelta di politica contabile da applicarsi a tutti i titoli iscritti nell'attivo circolante, in linea con la finalità agevolativa della norma.

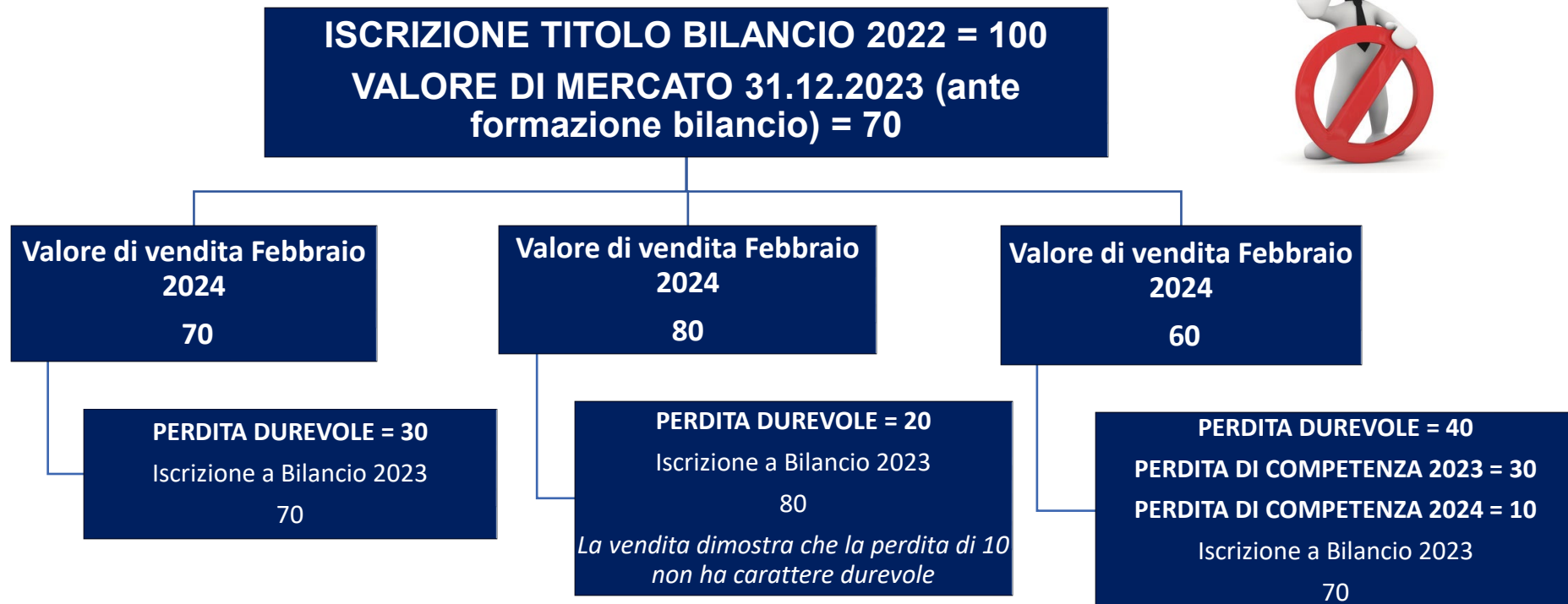
**La nota integrativa dovrà specificare i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga**



# La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati

## LE POSIZIONE ASSUNTE DAL DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11 OIC

3. Non è ammesso il ricorso alla deroga nei casi in cui il minor valore desumibile dall'andamento del mercato assume carattere durevole.



# La (s)valutazione dei titoli non immobilizzati

## **LE POSIZIONE ASSUNTE DAL DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11 OIC**

4. **La deroga non si applica agli strumenti finanziari derivati**, ancorché gli stessi possano rientrare nell'attivo circolante, in ragione del differente criterio di valutazione (*fair value*).
5. **La deroga non disattiva i seguenti criteri di valutazione applicabili ai titoli**: OIC 32 *operazione di copertura contabile del fair value di un titolo dell'attivo circolante*; OIC 32 paragrafo 50 *valutazione al fair value di un titolo ibrido quotato*
6. **Per i titoli oggetto di deroga**, al netto della rilevazione delle perdite di valore, **continuano ad applicarsi le disposizioni in tema di valutazione al costo ammortizzato** (Oic 20) e **conversione dei titoli in valuta estera** (Oic 26).

**La sterilizzazione delle perdite  
d'esercizio 2020-21-22**

**Effetti sul bilancio 2023**

# La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22

Anche il bilancio d'esercizio 2022 ha potuto usufruire della disciplina della **sterilizzazione delle perdite societarie**, ma non quello 2023.

In particolare, come per il 2020 e 2021, è stato confermato che **per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 non trovano applicazione, fino alla chiusura del quinto esercizio successivo, alcune norme del Codice civile:**

- **gli articoli 2446, commi 2 e 3 (per le S.p.A.) e 2482-bis, commi 4, 5, 6 (per le S.r.l.) riguardanti gli obblighi di riduzione del capitale in presenza di perdite superiori a un terzo;**
- **gli articoli 2447 (per le S.p.A.) e 2482-ter (per le S.r.l.) riguardanti l'obbligo di ricapitalizzazione quando le perdite riducono il capitale sociale al di sotto dei limiti legali;**
- **le cause di scioglimento delle società di capitali per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale e delle cooperative per perdita di capitale sociale, di cui rispettivamente all'articolo 2484, primo comma, numero 4), e all'articolo 2545-duodecies**

# La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22

La sospensione della perdita di fatto non modifica gli obblighi previsti dal primo comma dell'art. 2446 c.c. e dai commi primo, secondo e terzo dell'art. 2482-bis c.c.

**Capitale sociale diminuito di oltre un terzo al 31.12.2022, per effetto delle perdite**

**Gli amministratori, o il collegio sindacale in caso di inerzia dei primi, devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti, con la presentazione alla stessa di una relazione sulla situazione patrimoniale della società e le osservazioni del collegio sindacale**

*A questo punto, sorgono gli effetti della deroga analizzata*

**Non operano le cause di scioglimento con riferimento alle perdite emerse al 31.12.2022**

**Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo è il quinto esercizio successivo (2027).**

L'assemblea, in alternativa all'immediata ricapitalizzazione, potrà rinviare le decisioni alla chiusura, appunto, dell'esercizio 2027.

## La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22

**La perdita emersa** nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022 **deve essere distintamente indicata nell' informativa della nota integrativa secondo un principio di segregazione** (utile per esimere da responsabilità gli amministratori), in appositi prospetti che ne evidenzino **l'origine, nonché le movimentazioni** intervenute nell'esercizio.



*RATIO SOTTOSTANTE*

**Le perdite continuano ad essere rilevanti per determinare il patrimonio netto** distintamente dall'applicazione di tutte le altre ed eventuali norme di legge relative a:

- limite di emissione delle obbligazioni;
- distribuzione degli utili;
- determinazione dell'entità delle riserve distribuibili o disponibili;
- determinazione della necessità di integrare la riserva legale.

# La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22

## Interpretativo OIC 8

adeguata Disclosure sulle  
reali prospettive di  
funzionamento dell'azienda



eccezione contingentata al  
momento storico-economico al  
fine di preservare la **continuità  
aziendale.**



*Per l'esercizio 2022 dovrebbe  
rilegarsi alla guerra in Ucraina*

**L'assenza di una dichiarata deroga alla  
continuità aziendale per l'esercizio 2022,  
come per l'esercizio 2021, si traduce in un  
maggiore rischio di valutazione dell'organo  
di controllo rispetto la verifica  
dell'adeguatezza e del funzionamento degli  
adeguati assetti e del *going concern*.**

# La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22

La sterilizzazione delle perdite d'esercizio 20-21-22 potrebbe avere degli **effetti conservativi delle imprese**, rispetto al rischio degli obblighi del codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza.

**Al riguardo, pesa sugli amministratori la responsabilità/obbligo di intraprendere tre tipi di azioni:**

**valutare il generale andamento della gestione e la sua prevedibile evoluzione**

**adottare le azioni idonee per il recupero della continuità aziendale**

**prevedere una pianificazione quinquennale che preveda la possibilità di ritornare ai risultati positivi negli esercizi successivi a quello chiuso al 31 dicembre 2022**





# La sterilizzazione delle perdite nel bilancio 23

## 2 tesi

**T.A.1 - (PERDITE OGGETTO DELLA “SOSPENSIONE” PREVISTA DAL COMMA 1 DELL’ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020 - 1° pubbl. 5/21 - motivato 5/21)**

Nella sua prima versione l’art. 6 del d.l. n. 23/2020 prendeva in considerazione le “perdite di capitale”, ossia le perdite emerse in qualunque epoca che non essendo assorbite da riserve incidavano sul capitale nominale. Il suo criterio di attivazione era dunque “patrimoniale”.

Nella sua nuova versione detta disposizione prende invece in considerazione le “**perdite di esercizio**”, ossia il risultato economico negativo di un singolo esercizio sociale (quello ritenuto “anomalo” a causa dell’emergenza Covid), al lordo di eventuali riserve in grado di compensarlo o ridurlo.

Il nuovo criterio di attivazione della norma è dunque “**economico**” e non più “**patrimoniale**”.

A quanto sopra consegue che l’entità delle perdite oggetto di “sterilizzazione” in forza della disposizione contenuta nel comma 1 dell’art. 6 del d.l. n. 23/2020, come introdotta dall’art. 1, comma 266, della l. n. 178/2020, è quella **complessiva che emerge dal conto economico** del bilancio relativo all’esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020 (voce 21 ex art. 2425 c.c.), come anche riportata alla voce IX del passivo dello stato patrimoniale di detto bilancio, e non solo quella parte di esse che incide sul capitale nominale in quanto non assorbita da eventuali riserve di patrimonio.

# La sterilizzazione delle perdite nel bilancio 23

## 2 tesi

**T.A.1 - (PERDITE OGGETTO DELLA “SOSPENSIONE” PREVISTA DAL COMMA 1 DELL’ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020 - 1° pubbl. 5/21 - motivato 5/21)**

Esempio: società per azioni con capitale di euro 90.000 che abbia chiuso l’esercizio 2019 con un patrimonio netto contabile di euro 150.000 (per la presenza di riserve per euro 60.000) e l’esercizio 2020 (21 o 22) con un patrimonio netto contabile di euro 40.000 (a causa di perdite di esercizio per euro 110.000), applicando la nuova disposizione contenuta nel comma 1 dell’art. 6 del D.L. n. 23/2020, come modificato dall’art. 1, comma. 266, della l. n. 178/2020, detta società ha diritto di “sterilizzare” per cinque esercizi l’importo di euro 110.000, ossia tutte le perdite dell’esercizio 2020 (21 e/o 22), mantenendo conseguentemente un patrimonio netto “sterilizzato” di euro 150.000.

Quindi se 2023 è in perdita lo confronto con 150.000

# La sterilizzazione delle perdite nel bilancio 23

## 2 tesi

### Studio n. 88-2021 Notariato

Esempio: società per azioni con capitale di euro 90.000 che abbia chiuso l'esercizio 2019 con un patrimonio netto contabile di euro 150.000 (per la presenza di riserve per euro 60.000) e l'esercizio 2020 (21 o 22) con un patrimonio netto contabile di euro 40.000 (a causa di perdite di esercizio per euro 110.000).

Siamo in 2446 al 31/12/2022 e pertanto l'eventuale perdita del 2023 va considerata con le disposizioni civilistiche ordinarie (2446/47).

# **La correzione degli errori contabili**

# Correzione errori contabili

La modifica si applica dal periodo d'imposta in **corso al 22 giugno 2022**  
(data di entrata in vigore del DL 73/2022 per i soggetti "solari" a decorrere dal 2022)

- **Correzione errori** contabili con effetto **fiscale** solo per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio
  - a **revisione legale dei conti**

Revisione obbligatoria o, anche volontaria?

D.L. 21 giugno 2022, n. **73**,  
art. 8, comma 1, lett. b), e comma 1-bis

Modifica art. **83** TUIR

L. 197/2022 aggiunge il **revisore legale dei conti**



# Correzione errori contabili

## Art. 83 TUIR

- 1. Il reddito complessivo è determinato apportando **all'utile o alla perdita** risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione ... Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai Principi contabili internazionali di cui al Regolamento CE n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002 ..., **e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese** di cui all'articolo 2435-ter del codice civile **che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio previsti dai rispettivi Principi contabili. **I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.** La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 **e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.**

- ✓ in **giallo** modifiche del DL 73/2022 (semplificazioni fiscali 2022)
- ✓ in **rosso** modifiche L. di bilancio 2023

# Correzione errori contabili

Art. 8, DL 73/2022 – integrazione della norma ai fini **Irap**

- 1-bis. Le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, rilevano anche ai fini **dell'imposta regionale sulle attività produttive**, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Il primo periodo del presente comma **non si applica ai componenti negativi** del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2, comma 8, del Regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.
2. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 1-bis si applicano a partire dal **periodo d'imposta in corso** alla data di **entrata in vigore** del presente decreto (**22 giugno 2022**).

# Correzione errori contabili

La correzione dell'errore contabile in base al **Principio OIC 29** rileva anche dal punto di vista delle imposte sui Redditi e IRAP








# Correzione errori contabili

Chi può utilizzare la nuova disposizione

**Società di capitali**

**NO microimprese (perché non applicano la derivazione rafforzata)**

Soggetti	Articoli c.c.	Totale attivo SP	Ricavi netti delle vendite / prestazioni	N. medio dip. nell'esercizio	Composizione bilancio
 <b>Micro imprese</b>	<b>Art. 2435-ter</b>	(fino a) € 175.000	(fino a) € 350.000	(fino a) 5	SP - CE
 <b>Piccole imprese</b>	Art. 2435-bis	(fino a) € 4.400.000	(fino a) € 8.800.000	(fino a) 50	SP - CE - Nota integrativa
 <b>Grandi imprese</b>	Artt. da 2423 a 2427-bis	(oltre) € 4.400.000	(oltre) € 8.800.000	(oltre) 50	SP - CE - NI - Rend. finanziario -Relazione gestione

# Correzione errori contabili

OIC 29 par. 44

*Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.*

*Possono verificarsi errori a causa di:*

- *errori matematici;*
- *di erronee interpretazioni di fatti;*
- *di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.*

# Correzione errori contabili

- Imprecisioni **matematiche**;
- **Erronee interpretazioni di fatti**;
- **Negligenza** nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

## Non costituiscono errori

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento,*
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.*

# Correzione errori contabili

**Lo stabiliscono gli amministratori  
(l'organo di controllo rilascia parere)**

## **Errori rilevanti**

Sono quelli che, da soli o insieme ad altri errori, influenzano le decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio.

## **Errori non rilevanti**

Sono quelli che non possono essere assimilati a quegli errori che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta.

**Impatto solo sul PN  
NO variazione risultato d'esercizio**

**Impatto sul CE  
Variazione risultato d'esercizio**

**VALUTAZIONE RIFERITA ALL'ANNO IN CUI L'ERRORE È COMMESO,  
NON ALL'ANNO IN CUI VIENE CORRETTO**

# Correzione errori contabili

**Errore a Patrimonio Netto**

**Principio di previa imputazione a CE**

**Art. 109,  
comma 4, TUIR**

4. *Le spese e gli altri componenti negativi **non** sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui **non** risultano **imputati** al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati **direttamente a patrimonio** per effetto dei Principi contabili adottati dall'impresa.*

Sono **tuttavia** deducibili:

- a) *quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la **deduzione è stata rinviata** in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;*
- b) *quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono **deducibili per disposizione di legge**. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.*

# Correzione errori contabili

Correzione “*old style*”

Ciò detto, occorre evidenziare che, nell'ipotesi in cui la correzione dell'errore contabile sia rilevata mediante l'appostazione di una voce di **patrimonio netto**, la sua natura reddituale, ai fini fiscali, comporta l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, secondo cui “si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei Principi contabili internazionali”.

Al riguardo, si rammenta come nella circolare n. 7/E/2011 sia stato già precisato, con riferimento a tale fattispecie, che sulla stessa **non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata** non essendo in discussione differenti regole di **qualificazione, classificazione e imputazione temporale**.

C.M.  
n. 31/E/2013

**TESI  
SUPERATA**

# Correzione errori contabili

## Correzione “new style”

Riconoscimento fiscale delle correzioni  
di precedenti errori contabili

Art. 83 TUIR

TESI **NUOVA**

*Riconoscimento implicito della **correttezza fiscale anche** della dichiarazione dell'esercizio in cui ho commesso l'errore.*

*Ergo **tale dichiarazione non deve essere integrata** e non può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria.*

# Correzione errori contabili

Notevole **semplificazione**

Art. 83 TUIR

TESI **NUOVA**

*Non devono più essere fatte le correzioni “a cascata” per i riporti di componenti influenzate dall’errore (es. ACE, Rol, perdite, ecc.).*

**Correzione “new style”**



# Correzione errori contabili

## Errori non correggibili con effetto fiscale

### Esempi

- IMU non deducibile contabilizzata, pagata ed erroneamente dedotta
- Costo bollo auto deducibile al 20% erroneamente dedotto al 100%
- Compenso amministratore non corrisposto contabilizzato ed erroneamente dedotto
- Dividendo contabilizzato e non incassato, erroneamente tassato
- Spesa di rappresentanza erroneamente contabilizzata come spesa di pubblicità

**Rimedio**

**Dichiarazione integrativa  
e ravvedimento**

# Correzione errori contabili nel modello Redditi SC

**QUADRO RF - RILEVANZA FISCALE CORREZIONE ERRORI CONTABILI**



**ADOZIONE PRINCIPIO DI  
DERIVAZIONE RAFFORZATA**



**BILANCIO SOTTOPOSTO A REVISIONE**

**DERIVAZIONE RAFFORZATA PER MICRO-IMPRESSE CHE  
REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA (ABBREVIATA)**

# Rilevanza fiscale della correzione- AIDC

Norma di comportamento 221

## **RILEVANZA FISCALE DELLE POSTE CORRETTIVE DEGLI ERRORI CONTABILI MASSIMA**

*Le scritture portanti la correzione degli errori contabili in ossequio alla corretta applicazione dei principi adottati da parte dei soggetti ai quali sia accordato il regime di derivazione rafforzata e che sottopongano il bilancio di esercizio a revisione legale **hanno rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui sono effettuate**; costituisce eccezione a tale regola di portata generale il caso in cui la correzione comporti una riduzione dell'imponibile generata da componenti negativi di reddito la cui competenza originaria risalga a un periodo per il quale sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa. La traslazione della rilevanza fiscale dei componenti di reddito dall'esercizio in cui l'errore è stato commesso all'esercizio in cui viene posto rimedio allo stesso, **non opera**, tuttavia, nel caso in cui il **rimedio all'errore sia successivo all'avvenuta notifica di un atto di contestazione impugnabile.***

# Correzione errori contabili

Nessun limite di tempo per la correzione dell'errore del componente **positivo**

## **Cass. n. 1508 del 23 gennaio 2020**

Tra gli errori non determinanti debbono comprendersi le sopravvenienze attive determinate (art. 88, comma 1, del TUIR) dalla **sopravvenuta insussistenza** di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.



**Il componente che corregge l'errore concorre a formare il reddito anche se l'errore è stato commesso in annualità oramai prescritta**

# **La contabilizzazione dell'adeguamento del magazzino ex L. 213/2023**

## Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

### c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

le imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, relativamente al periodo d'imposta **in corso al 30 settembre 2023** (anno 2023 per i contribuenti "solari"), possono **adeguare le esistenze iniziali** dei beni alla cui **produzione** o al cui **scambio** è diretta l'attività dell'impresa, delle **materie** prime e sussidiarie, dei **semilavorati** e degli **altri beni mobili, esclusi quelli strumentali**, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (il riferimento è alle esistenze iniziali dei beni di cui all'art. **92 Tuir**)

# Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

## c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

Possibile:

1. **eliminare** esistenze **iniziali causati** da errori "di **quantità**" o "di **valore**" (superiori a quelli effettivi)
2. **iscrivere** esistenze **iniziali** in precedenza **omesse** (consentita unicamente con riferimento ad errori "di **quantità**" dei beni, inferiori a quelle effettive), relativamente al periodo d'imposta in corso al 30/9/2023

# Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

**eliminare** esistenze **iniziali** con pagamento di:

- ✓ **IVA**: determinata applicando **aliquota Iva media 2023 x (valore eliminato x "coefficiente di maggiorazione")**
- ✓ **IMPOSTA SOSTITUTIVA: 18% x (ammontare calcolato ai fini Iva - valore delle esistenze iniziali al 1/01/2023 eliminato)**



# Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

**Iscrivere** esistenze **iniziali** con pagamento di:

✓ **IMPOSTA SOSTITUTIVA: 18% x valore delle esistenze iniziali al 1/1/2023 iscritte**

# Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

l'adeguamento deve essere richiesto nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta **in corso al 30/9/2023**

Le imposte dovute sono versate in **2 rate** di pari importo, la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento **a saldo** delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30/9/2023 e la seconda entro il termine di versamento **della seconda o unica rata** dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo

Al mancato pagamento nei termini consegue **l'iscrizione a ruolo** a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato

# Legge di Bilancio 2024 – L. 30.12.2023, n. 213

c. 78/85 adeguamento esistenze iniziali

adeguamento: è **irrilevante** a **fini sanzionatori**

i valori risultanti dalle variazioni:

- ✓ sono **riconosciuti** ai fini **civilistici** e **fiscali** dal periodo d'imposta in corso al **30/09/2023**
- ✓ **non possono utilizzarsi**, nel limite del valore iscritto o eliminato, ai fini **dell'accertamento** in riferimento a periodi d'imposta **precedenti** a quello in corso al 30/09/2023
- ✓ **indeducibilità**: l'imposta sostitutiva **non è deducibile** dalle imposte sui redditi/IRAP

# **La contabilizzazione dei crediti d'imposta**

# Contabilizzazione crediti d'imposta

## Rilevazione **contributi in conto esercizio** OIC12

56. f) *Contributi in conto esercizio* Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 "interessi ed altri oneri finanziari".

Sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con **certezza il diritto a percepirla**, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

---

### Scrittura contabile

d) **Credito tributario (banca se cfp)**

a) **Contributo in conto esercizio**

---

**Energetici**

# Contabilizzazione crediti d'imposta

## Rilevazione **contributi in conto impianti** OIC16

86. *I contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla **costruzione, riattivazione e ampliamento** di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono. I contributi in conto impianti sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza.*
87. *I contributi in conto impianti sono rilevati nel momento in cui esiste una **ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente **in via definitiva**.*

Due metodi di rilevazione

- a) *con il primo metodo (metodo **indiretto**) i contributi sono portati indirettamente a **riduzione del costo** in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "**risconti passivi**";*
- b) *con il secondo metodo (metodo **diretto**) i contributi sono portati a **riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali** cui si riferiscono.*

# Contabilizzazione crediti d'imposta

Rilevazione **contributi in conto impianti** OIC16

Tax credit acquisti beni strumentali

---

## Scrittura contabile

d) **Credito tributario**

a) **Contributo in conto impianti**

---

Riscontato per competenza nel **periodo di ammortamento** del bene

---

## Scrittura contabile

d) **Contributo in conto impianti**

a) **Risconti passivi**

---

# Contabilizzazione crediti d'imposta

## Tax credit gas/energia

**Sono contributi in conto esercizio (riduzione costi ed oneri – OIC12) A5 CE  
Non imponibili**



**Sono certi perché spettano al superamento delle % individuate dalle varie  
norme**



# Contabilizzazione crediti d'imposta - AIDC

Norma di comportamento 224

## **RILEVANZA FISCALE DELLE DETRAZIONI EDILIZIE ED ENERGETICHE MASSIMA**

*Le detrazioni d'imposta concesse all'impresa che sostiene spese per interventi di ristrutturazione, efficientamento energetico e ammodernamento di beni immobili sono **escluse dalla base imponibile delle imposte dirette**. Ai fini fiscali, è irrilevante sia la destinazione – bene strumentale o bene merce - dell'immobile al quale afferiscono, sia la tecnica adottata per la contabilizzazione delle relative detrazioni d'imposta.*

# Contabilizzazione crediti d'imposta - AIDC

Norma di comportamento 224

## **RILEVANZA FISCALE DELLE DETRAZIONI EDILIZIE ED ENERGETICHE**

### **MOTIVAZIONI**

*Concretizzandosi in una **riduzione dell'imposta** alla quale afferisce, la “detrazione d'imposta” ha la stessa natura dell'imposta che viene ridotta. Da ciò deriva, linearmente, l'**irrilevanza fiscale** della detrazione rispetto alla determinazione della stessa imposta (i.e. detrazione IRES correlata alla determinazione della base imponibile IRES). Trattandosi di una **rettifica di un'imposta indeducibile** ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 99 del Tuir, tale importo **non è imponibile ai fini delle imposte** sui redditi ab origine, qualunque sia l'utilizzo che ne sia fatto successivamente. Né l'attrazione nel campo di applicazione delle imposte di una posta fiscalmente irrilevante può essere conseguenza della sua **qualificazione e classificazione** sul piano contabile. In altre parole, la qualificazione contabile in termini di **contributo** adottata dall'OIC **non comporta alcuna mutazione della natura fiscale di detrazione d'imposta**, che rimane quella di **rettifica delle imposte sui redditi** (e ciò prescinde dal fatto, seppure rilevante, che una simile mutazione, quando fosse ammissibile, avrebbe l'effetto asistemático di rendere imponibile una detrazione d'imposta e, in ultima analisi, di ridimensionare la stessa entità dell'agevolazione introdotta dal Legislatore).*

*Dall'irrilevanza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito, deriva poi l'**irrilevanza fiscale anche ai fini IRAP**, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, il quale dispone che non concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi “correlati a costi indeducibili”.*

# OIC 34 - Ricavi

## OIC 34 - Ricavi

Nuovo PC che si applicherà a partire dai bilanci d'esercizio che avranno inizio dal 1° gennaio 2024 (quindi non ai bilanci 2023).

Il documento contiene due appendici:

- **Appendice A** (parte integrante dei principio) indica il **trattamento contabile** di alcune specifiche **transazioni** che coinvolgono i ricavi (vendite con garanzia, cessione di licenze, vendite con obbligo di riacquisto, vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate, ecc.);
- **Appendice B** (non è parte integrante del principio) espone degli esempi illustrativi.

In molti casi il principio non si discosta dalla precedente prassi contabile in quanto nel documento confluiscono disposizione già contenute in altri principi.

Vera **novità** riguarda la necessità di procedere all'identificazione **dell'unità elementare** di contabilizzazione.

## OIC 34 - Ricavi

Da un unico contratto di vendita potrebbero **sorgere più diritti e obbligazioni** da contabilizzare **separatamente** (es. alla vendita del bene è associato un servizio di manutenzione) occorre separare le cessioni/prestazioni effettuate con **modalità e tempistiche** differenti.

**L'analisi del contratto di vendita** è la prima operazione da effettuare per individuare le unità elementari di contabilizzazione.

Si pensi al caso di vendita di un bene con inclusa una prestazione di **garanzia aggiuntiva** (oltre quella prevista ex lege).

## OIC 34 - Ricavi

**Non si applica** ai ricavi derivanti da **lavori in corso su ordinazione** (OIC 23 “Lavori in corso su ordinazione”)

Sono inoltre **esclusi** i ricavi derivanti da **cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni** e dalle transazioni che non hanno finalità di compravendita (OIC 34, § 3).

OIC 34 ha espressamente previsto delle **fasi** che devono essere seguite per la rilevazione dei ricavi, che sono:

- ✓ raggruppamento dei contratti (solo eventuale);
- ✓ determinazione del **prezzo complessivo del contratto**;
- ✓ identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
- ✓ **valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione**;
- ✓ rilevazione dei ricavi

## OIC 34 - Ricavi

### ESEMPIO 1 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di euro 100 ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene sia di euro 70. Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Di seguito si riportano le scritture:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
31.12.202X			
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.500

Reputa che i clienti **restituiranno il 5%** dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti)

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.750	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.750

Iscrizione dei resi in una voce separata del **magazzino** al valore contabile originario (70 euro X 25 unità)

## OIC 34 - Ricavi

### ESEMPIO 1 – Contabilizzazione vendite con diritto di reso

Nel bilancio in forma **abbreviata** e **micro-imprese**:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
31.12.202X			
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		750

La società, se si avvale della facoltà di semplificazione prevista dall'OIC34, iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 2.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.750).



## OIC 34 - Ricavi

### ESEMPIO 4 – Contabilizzazione vendite con garanzia di legge

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 300 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220. La società, per disposizioni di legge, concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

La società procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti) e quindi valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi. Pertanto, la società a fronte del ricavo da vendita pari ad euro 30.000 iscrive un fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (pari a euro 2.200).

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV)	Disponibilità liquide	30.000	
B13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	2.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.200

## OIC 34 - Ricavi

### ESEMPIO – Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 300 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220. E' rilasciata, oltre alla garanzia ex lege, una garanzia contrattuale per assistenza gratuita per i 2 anni successivi alla garanzia di legge (2+2).

Valorizzazioni unità elementari di contabilizzazione (bene e servizio aggiuntivo).

L'allocazione del ricavo complessivo alle unità elementari di contabilizzazione va fatto in proporzione ai prezzi di vendita (275 euro) e dell'assistenza (55 euro).

Ricavo bene:  $(275 : 330 \times 300) = 250 \times 100 \text{ unità} = 25.000$

Ricavo assistenza:  $(55 : 330 \times 300) = 50 \times 100 \text{ unità}$

<b>31.12.202X</b>		<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
A)1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
CIV)	Disponibilità liquide	30.000	
E)	Risconti passivi		5.000
B)13)	Accantonamenti a fondi rischi e oneri	2.200	
B)	Fondo per rischi e oneri		2.200

<b>31.12.202X+1</b>			
A1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		2.500
E)	Risconti passivi	2.500	

**Varie con impatto sul bilancio**

# Entrata in funzione beni 4.0

Prenotazione entro il **31 dicembre 2022**

- ✓ proroga dal 30 giugno al ~~30 settembre 2023~~ **(30 novembre)** del termine “lungo” per effettuare gli investimenti in beni materiali 4.0 “prenotati” entro il 31 dicembre 2022, consentendo di fruire del più favorevole credito d’imposta per investimenti in beni materiali “4.0” (art. 1 c. 1057 L. 178/2020)
- ✓ investimenti effettuati nel 2022, o nel termine “lungo” in caso di “prenotazione”, il credito d’imposta è pari al **40%, 20% e 10%** per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, tra 2,5 e 10 milioni e tra 10 e 20 milioni
- ✓ per gli investimenti effettuati dal 2023 il credito d’imposta è invece ridotto al 20%, 10% e 5% (comma 1057-bis) + **PNRR al 5%** da 10 a 50 mil.
- ✓ il suddetto termine “lungo” è stato ulteriormente prorogato in sede di conversione del DL “Milleproroghe” anche per gli investimenti in beni **materiali** e **immateriali ordinari** agevolati al **6%**
- ✓ per i beni immateriali all. B L. 232/2016, resta il termine di effettuazione del 30 giugno 2023 ai fini dell’applicazione delle seguenti aliquote alle prenotazioni 2022: 6% per investimenti in beni materiali e immateriali ordinari, fino a un massimale rispettivamente di 2 mil. di euro e 1 mil. di euro; 50% per investimenti in beni immateriali 4.0, fino a un massimale di 1 mil. di euro

# Abrogazione ACE

DLgs 30.12.2023, n. 216 (riforma irpef)

## Art. 5 **abrogazioni**

In vigore dal 31/12/2023

*A decorrere dal periodo d'imposta **successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023**, è **abrogato** l'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e, **sino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi** le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023*

l'art. 6 L. 111/2023 prevede la riduzione dell'aliquota IRES a seguito di investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, o di nuove assunzioni ovvero schemi di partecipazione dei dipendenti agli utili a condizione che investimenti e assunzioni siano finanziati con "una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione e che gli utili corrispondenti al reddito in questione non siano distribuiti ai soci.

## Abrogazione ACE

DLgs 30.12.2023, n. 216 Art. 4 **maggiorazione** del costo in caso di **nuove assunzioni**

**imprese e professionisti** (che abbiano esercitato nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2023 per almeno **365 giorni**), il costo relativo al personale **neo assunto a tempo indeterminato** viene incrementato ai fini fiscali **del 20%**, a condizione che il **numero** dei dipendenti a **tempo indeterminato** al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato **mediamente occupato** del periodo d'imposta precedente

l'incremento occupazionale va determinato considerando il numero dei dipendenti **al netto** delle **diminuzioni occupazionali** verificatesi in società **controllate** o **collegate** ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto

il beneficio non può essere riconosciuto se il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, **risulti inferiore** o **pari** al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2023

## Varie da tenere in considerazione

### Riserve in nota integrativa

Mappare adeguatamente le varie riserve formate nel 2023 o esercizi precedenti:

- Riserve indisponibili (es. valutazione *fair value* derivati)
- Riserve da rivalutazione (di utili ma che potrebbero essere in sospensione d'imposta se da legge di rivalutazione)
- Riserve da deroghe
- Riserve di capitale

Vanno adeguatamente indicate in nota integrativa anche i relativi «utilizzi» in caso di assegnazione dei beni ai soci

## Varie da tenere in considerazione

### Riserve in nota integrativa

Coloro che hanno rivalutato i beni d'impresa ai sensi dell'art. 110 DL 104/2020 possono cedere dal **2024** i beni al maggior valore rivalutato (ai fini del calcolo delle plus/minus)

Il periodo di sorveglianza è cessato al 31/12/2023 (attenzione ai soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare)

Regole uguali per le imprese operanti nei settori **alberghiero** e termale (non per chi ha fatto la rivalutazione nell'esercizio successivo al 2020 con periodo di che termina nel **2025**)



**GRAZIE PER LA VOSTRA ATTENZIONE!**