

Bilancio 2018 e novità

Dott. Paolo Longoni

Rinviabile
l'approvazione
del Bilancio
CNDCEC
21.2.2019

- Le novità in materia di benefici apportati da parte delle Amministrazioni Pubbliche (art. 1, commi 125-129 Legge di Bilancio) e l'applicazione della rivalutazione dei beni di impresa (commi 940 – 950)

Potrebbero essere cause per il rinvio dell'assemblea di bilancio (2364, 2478 c.c.)

Rinviabile l'approvazione del Bilancio (CNDCEC 21.2.2019)

- Le imprese che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle p.a. e dai soggetti equiparati hanno l'obbligo di pubblicare in Nota Integrativa del Bilancio di esercizio e del consolidato l'importo di tali provvidenze se superiore a 10.000 euro.
- L'omissione comporta la sanzione della restituzione

Rinviabile l'approvazione del Bilancio (CNDCEC 21.2.2019)

- La scelta da adottare sulla rivalutazione dei beni di impresa richiede perizie di stima e analisi di convenienza che possono richiedere tempi incompatibili con l'assemblea da convocare entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio
- I casi rientrerebbero nella previsione di «*particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della Società*» di cui alla previsione del Codice.
- Naturalmente la facoltà di rinvio deve essere prevista dallo Statuto

La rivalutazione dei beni di impresa

In deroga all'art. 2426 c.c. è consentito ai soggetti non IAS/IFRS di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni

AD ESCLUSIONE DEGLI IMMOBILI ALLA CUI PRODUZIONE E SCAMBIO E DIRETTA L'ATTIVITA' DI IMPRESA

È consentito effettuare l'affrancamento del saldo attivo mediante pagamento di imposta sostitutiva.

La rivalutazione dei beni di impresa

- La rivalutazione è applicabile ai beni risultanti dall'esercizio in corso al 31.12.2017

Immobilizzazioni materiali (ammortizzabili e non ammortizzabili)

Immobilizzazioni immateriali costituite da beni giuridicamente tutelati

(anche se non più iscritte in quanto interamente ammortizzate, ma ancora tutelate ai sensi di vigenti disposizioni normative)

Partecipazioni – Immobilizzazioni finanziarie in Società controllate e collegate (2359 c.c.)

La rivalutazione dei beni di impresa

- Non è applicabile:

A beni materiali e immateriali alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa

Alle immobilizzazioni immateriali non costituite da diritti tutelati (avviamento, costi pluriennali, beni monetari..)

Alle partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento

Alle partecipazioni che non sono immobilizzazioni finanziarie

La rivalutazione dei beni di impresa

- Possono effettuare la rivalutazione tutti i soggetti titolari di reddito di impresa
 - Società di capitali
 - Società cooperative e di mutua assicurazione
 - Società europee (regolamento CE 2157/2001) residenti nel territorio italiano
 - Persone fisiche che svolgono attività soggetta a reddito di impresa
 - Società di persone
 - Aziende speciali
 - Enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale attività commerciale (per i beni relativi all'attività stessa)
 - Società di ogni tipo, enti non residenti o trust, persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio mediante stabile organizzazione

La rivalutazione dei beni di impresa

- Può essere eseguita sui beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2017 per il quale il termine di approvazione scade successivamente all'1.1.2019
- Deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea
- Deve essere annotata nell'inventario e nella nota integrativa

La rivalutazione dei beni di impresa

- Modalità 1:

Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento
(mantiene inalterata la durata originaria dell'ammortamento)

- Modalità 2:

Rivalutazione del solo costo storico
(produce un allungamento del processo di ammortamento, ovvero richiede una variazione del coefficiente di ammortamento che conservi inalterata la durata originaria)

- Modalità 3:

Riduzione del fondo ammortamento
(Produce un allungamento del processo di ammortamento)

La rivalutazione dei beni di impresa

- La rivalutazione con il metodo 1 o con il metodo 2 non può portare il costo rivalutato ad un valore superiore a quello di sostituzione (*costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia*) ovvero ad un valore superiore al valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino.

La rivalutazione dei beni di impresa

- Il saldo attivo di rivalutazione deve essere imputato a capitale o accantonato in una riserva speciale designata con esclusione di ogni altra utilizzazione
- Non può essere utilizzato (o la riserva non può essere ridotta) senza l'osservanza dei commi 2 e 3 dell'art. 2445 c.c. (*riduzione di capitale non prima di 90 giorni dall'iscrizione al R.I.*)
- In caso di utilizzo della Riserva per copertura perdite non possono essere ripartiti utili successivi fino alla ricostituzione della Riserva
- Il saldo è iscritto in contropartita della rivalutazione al netto del valore dell'imposta sostitutiva.
- La riserva è in sospensione di imposta, tassata in caso di distribuzione

La rivalutazione dei beni di impresa

- In caso di esclusione di alcuni beni appartenenti alla categoria omogenea dalla rivalutazione gli effetti fiscali vengono meno per tutti i beni della categoria
- È possibile escludere dalla categoria di appartenenza i beni a deducibilità fiscale limitata (auto, telefoni..)
- La rivalutazione dei beni immateriali può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi

La rivalutazione dei beni di impresa

- Il maggior valore attribuito ai beni è fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi con il versamento di un'imposta sostitutiva del 16% (beni ammortizzabili) o 12% (beni non ammortizzabili) sul maggior valore
- L'Agenzia delle Entrate ritiene (Circ. 14/E del 27.4.2017 relativa alla Legge di Bilancio 2017) che NON SIA CONSENTITO EFFETTUARE UNA RIVALUTAZIONE CON RILEVANZA SOLO CIVILISTICA senza versamento dell'imposta sostitutiva
- Il maggior valore (in termini di quote di ammortamento deducibili e di plafond per le spese di manutenzione) si considera fiscalmente riconosciuto a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata eseguita (2021)
- Con riferimento a plus e minusvalenze è riconosciuto a partire dal quarto esercizio successivo (2022)

La rivalutazione dei beni di impresa

- L'incremento del Patrimonio Netto conseguente al Saldo Attivo assume rilevanza nel bilancio dell'esercizio nel quale la rivalutazione è effettuata (2018)
- L'imposta sostitutiva deve essere computata in diminuzione del Saldo Attivo e deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi 2018 (cod. trib. 1811)
- L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione si perfeziona con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei maggiori valori attribuiti e della relativa imposta sostitutiva

(non rileva pertanto l'omesso, insufficiente o tardivo versamento)

La rivalutazione dei beni di impresa

- È possibile (facoltà) affrancare il saldo attivo con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%
- *Ma l'importo da affrancare deve essere assunto al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori!*
- Il versamento dell'imposta sostitutiva sull'affrancamento deve essere eseguito con le modalità sopra esposte (cod. trib. 1813)
- La riserva se affrancata è liberamente distribuibile e non concorre a formare il reddito del soggetto che distribuisce; dopo l'affrancamento confluisce fra le riserve di utili; il socio destinatario della distribuzione la assoggetterà alle regole ordinarie per i dividendi

Titoli e partecipazioni iscritte nel circolante

- Art. 20 – quater D. L. 119/2018

I titoli iscritti nel circolante in considerazione dell'eccezionale turbolenza registrata sui mercati finanziari nel quarto trimestre 2018 possono essere iscritti con i valori risultanti dall'esercizio precedente, in deroga al principio della valutazione in base all'andamento di mercato *(fatta eccezione per le perdite durevoli)*

Si applica ai soggetti non IAS - IFRS

Le norme di
immediata
attuazione del
D. Lgs.
14/2019
(codice della
crisi di
impresa)

Il Codice della Crisi di Impresa e dell'insolvenza
entra in vigore il 15 agosto 2020.

Tuttavia:

Art. 27, 1° comma, 356, 357, 359, 363, 364, 366,
375, 377, 378, 379, 385, 386, 387, 388 entrano in
vigore il 15 marzo 2019

In particolare:

- Art. 375: all'articolo 2086 c.c. è introdotto il secondo comma:

«l'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura ed alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi di 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 ed il recupero della continuità aziendale»

In particolare:

- Art. 377:

Modifica gli articoli 2257 (società di persone), 2380- bis (società per azioni tardizionali), 2409 – novies (società per azioni con consiglio di gestione); 2475 (società a responsabilità limitata) introducendo:

«la gestione si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'art. 2086, 2° comma»

In particolare:

- Art. 378:

All'art. 2476 (Responsabilità degli amministratori nelle società a responsabilità limitata) è aggiunto dopo il 5° comma:

«gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione del patrimonio sociale. L'azione (di responsabilità) può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali...»

In particolare:

- Art. 378 (segue):

all'art. 2486 (azione di responsabilità nelle S.r.l.) è aggiunto:
« quando è accertata la responsabilità degli amministratori ... e salva la prova di un diverso ammontare, il danno risarcibile si presume pari alla differenza fra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica o ... alla data di apertura della procedura concorsuale e il patrimonio determinato alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento ...

Se è stata aperta una procedura concorsuale e mancano le scritture contabili o se a causa di irregolarità delle stesse ... i netti patrimoniali non possono essere determinati, il danno è liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura»

In particolare:

- Art. 379:

Modifica dell'art. 2477:

Obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore se:

1. La società è tenuta al bilancio consolidato
2. Controlla una società obbligata alla revisione legale
3. Ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
 - Totale attivo 2 milioni di euro
 - Ricavi delle vendite o prestazioni 2 milioni di euro
 - Dipendenti occupati in media nell'esercizio 10

In particolare:

- Art. 379 (segue):

L'obbligo cessa quando per tre esercizi consecutivi non è superato uno dei limiti

In caso di mancata nomina provvede il Tribunale su richiesta di qualunque interessato o su segnalazione del Registro Imprese

Si applicano le disposizioni di cui all'art. 2409 anche se la Società è priva dell'organo di controllo

Le Società a r.l. e le Cooperative a r.l. devono provvedere entro il 15.12.2018

In particolare:

- Art. 379 (segue):

Adempimenti da seguire:

Verifica dello Statuto e modifica delle clausole eventualmente in contrasto

Nomina (alternativa) di:

- Sindaco Unico
- Collegio Sindacale
- Revisore Legale

In particolare:

- La nomina determina la possibilità di scelta fra:
 - Vigilanza concomitante alla gestione (art. 2403) e revisione legale
 - Esclusiva funzione di revisione legale
- La scadenza è ancora lontana, ma:
 - È opportuno anticipare le nomine al momento dell'approvazione del bilancio (assemblea del 30.4 o del 30.6.2019) per permettere ai nuovi organi di controllo di svolgere le operazioni di verifica sull'esercizio 2019 in tempi ragionevoli

Nuovi obblighi di segnalazione dell'organo di controllo

- In vigore dal 15.8.2020

Gli indicatori della crisi sono indici che mettono in evidenza la sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e le prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso. Costituiscono indicatori di crisi anche ritardi nei pagamenti reiterati e significativi(art. 13, 1° comma);

Gli indicatori saranno elaborati dal CNDCEC con cadenza almeno triennale, e dovranno contenere indici fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi

Nuovi obblighi di segnalazione dell'organo di controllo

Gli organi di controllo societari o il revisore legale nell'ambito delle loro funzioni hanno l'obbligo di verificare che gli amministratori valutino costantemente se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, assumendo le conseguenti iniziative e segnalando immediatamente agli stessi amministratori l'esistenza di fondati indizi della crisi.

Nuovi obblighi di segnalazione dell'organo di controllo

La segnalazione deve essere motivata e fatta in forma scritta; deve fissare un termine non superiore a trenta giorni entro il quale gli amministratori devono riferire sulle soluzioni individuate e sulle iniziative intraprese.

In caso di mancata o inadeguata risposta o di mancata adozione delle misure nei 60 giorni successivi l'organo di controllo o il revisore informa senza indugio l'Organismo di Composizione della Crisi.

Nuovi obblighi di segnalazione dell'organo di controllo

La tempestiva segnalazione esonera dalla responsabilità solidale con gli amministratori per le conseguenze delle omissioni o azioni poste in essere successivamente.

Le banche e gli intermediari finanziari hanno obbligo di dare notizia all'organo di controllo delle variazioni o revisioni o revoche degli affidamenti (art. 14).

La continuità aziendale

- L'art. 13 introduce nell'ordinamento il rischio di mancanza di continuità aziendale come esplicito indicatore di crisi
- *2423 c.c.: La valutazione delle voci (di bilancio) deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività*

Il principio civilistico impone dunque di non iscrivere in bilancio voci che trovano ragione unicamente nella prosecuzione dell'impresa

In armonia con il 2393 ed il 2497 gli amministratori hanno il dovere di tutelare l'integrità del patrimonio nell'interesse dei creditori mediante il ripristino di risultati positivi o mediante la liquidazione del patrimonio stesso

La continuità aziendale

Ma la scelta «*risana o liquida*» ha direzione obbligata se la mancanza di continuità non dipende da crisi ma dall'impossibilità di raggiungere l'oggetto sociale (2484, comma 1, n.2)

La continuità aziendale

- *IAS 1, par. 25 e segg. : la capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento deve esistere in un futuro prevedibile sulla base delle informazioni disponibili relative ad almeno dodici mesi dalla data del bilancio*
- *OIC 11, par. 21-28: gli amministratori devono valutare la capacità dell'impresa di continuare a costituire un complesso economico funzionante per un arco futuro di almeno dodici mesi dalla data del bilancio*
- *ISA Italia 570, par. 2: quando l'utilizzo del criterio della continuità è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le prime e far fronte alle seconde nel normale svolgimento dell'attività aziendale*

La continuità aziendale

- In particolare, OIC 11 precisa che *l'impresa costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione del reddito*

E dunque, nello svolgimento della propria attività deve essere in grado di:

- *Pervenire ad una soddisfacente condizione di economicità (equilibrio economico)*
- *Consentire la remunerazione del capitale di rischio*
- *Mantenere l'equilibrio monetario (tra fonti e impieghi)*
- *Soddisfare le aspettative degli shareholders ed egli stakeholders*

La continuità aziendale

- Sintomi di incertezza sulla continuità (ISA 570):
 1. Situazione di deficit patrimoniale o CCN negativo
 2. Prestiti a scadenza privi di prospettiva di rinnovo o rimborso
 3. Eccessiva dipendenza da prestiti a BT per finanziare attività a LT
 4. Indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori
 5. Flussi di cassa negativi storici o prospettici
 6. Indici economico finanziari negativi
 7. Perdite operative o perdite di valore delle attività per generare flussi di cassa
 8. Difficoltà nel pagamento dei dividendi
 9. Incapacità di pagare i debiti a BT

La continuità aziendale

10. Incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti
11. Cambiamento delle forme di pagamento da parte dei fornitori
12. Incapacità di ottenere finanziamenti per investimenti necessari
13. Perdita di membri chiave della direzione senza possibilità di sostituzione
14. Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti
15. Difficoltà con il personale
16. Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti
17. Concorrenti di grande successo
18. Capitale ridotto sotto il minimo legale o perdita dei requisiti di solvibilità e liquidità per gli istituti finanziari

La continuità aziendale

19. Procedimenti legali o regolamentari che in caso di soccombenza possono comportare richieste risarcitorie non ordinariamente sopportabili
20. Modifiche di leggi o regolamenti e politiche governative che possono influenzare negativamente l'impresa
21. Eventi catastrofici privi di copertura assicurativa o con copertura insufficiente

La continuità aziendale

- Si tratta, in fondo, di censire attentamente i fatti che possono pregiudicare la sopravvivenza dell'impresa e di adottare le misure necessarie per ripristinare la prospettiva o per condurre l'impresa verso l'esito liquidatorio

La continuità aziendale

- In mancanza di continuità, quali principi contabili adottare ?

OIC 11 precisa che NON è consentito adottare criteri di liquidazione prima dell'adozione formale della delibera di scioglimento

Quando non sia deliberato lo scioglimento ma manchi la continuità vanno adottati con massima cautela i criteri di funzionamento nella valutazione delle voci di bilancio.

E dunque: *PROSPETTARE LA PERDITA DI VALORE DEGLI INTANGIBLES non separatamente cedibili in caso di liquidazione*

ACCANTONARE i rischi conseguenti

RIVEDERE i processi di ammortamento

DETERMINARE le spese probabili per l'estinzione anticipata dei contratti di durata e per la conservazione del patrimonio in caso di realizzo

La continuità aziendale

- In sintesi:

Porre in essere tutte le attività valutative che consentano di evidenziare la prospettiva della cessazione dell'attività nei suoi significati economici e finanziari.

Adottare tutte le misure difensive e preventive per tutelare l'integrità del patrimonio a garanzia dei creditori

Grazie per
l'attenzione



paolo.longoni@gmail.com