

# Bilancio, Nota Integrativa e Reddito d'Impresa

Antonio SANGES

26 APRILE 2022



# Bilancio, Nota Integrativa e reddito d'impresa

Il Bilancio ed il «codice della crisi d'impresa»

Continuità aziendale ed adeguati assetti

Riduzione del capitale sociale per perdite

Sospensione degli ammortamenti

Rivalutazione beni d'impresa

Contabilizzazione «bonus edilizi»

Compensazione poste di bilancio

Reddito d'impresa: principio di inerenza e competenza

Super Ace

Case study e giurisprudenza di riferimento

## **CONVOCAZIONE ASSEMBLEA PER APP.NE BILANCIO**

### **TERMINI VERSAMENTI IRES/IRAP**

N.B.: Art. 2364, 2370, 2479, 2479 – bis, 2538 c.c.

D. Legge N. 183/2020 – Legge N. 21/2021 (Milleproroghe)

D. Legge N. 18/2020 art. 106 – Legge N. 27/2020 (Salva Italia)

D. Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58

## **Bilancio d'esercizio 2021 convocazione assemblea entro i 180 giorni**

**N.B.: No alla proroga automatica art. 2364 c.c. - art. 2478 - bis c.c.**

Per i bilanci d'esercizio chiusi alla data del 31 dicembre 2021 il legislatore «non ha prorogato» la norma di cui all'art. 106 - comma 1 D.L. N. 18/2020 - Legge N. 27/2020 (Salva Italia), grazie alla quale, le assemblee deputate ad approvare i progetti di bilancio relativi all'esercizio 2020, in deroga alle previsioni art. 2364 - 2° comma c.c., art. 2478 - bis c.c., nonché alle singole disposizioni statutarie, «potevano essere convocate entro i 180 giorni dalla chiusura»

# Spa: Bilancio d'esercizio 2021

- Secondo la previsione dell'art. 2364 c.c. relativo alle Spa (prive di Consiglio di sorveglianza) l'assemblea dei soci deve essere convocata almeno una volta l'anno entro il termine fissato dallo statuto, tale termine non può essere superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale.

# Srl: Bilancio d'esercizio 2021

- Per le Srl l'art. 2478 - bis del c.c. fissa il termine di 120 giorni, salvo quanto previsto dall'art. 2364 del C.C.

## Srl: Bilancio d'esercizio 2021

. Circostanze che giustificano la proroga del termine di approvazione.

- L'organo amministrativo individua le circostanze della «proroga», e le individua e ne rende conto nella propria relazione.
- **N.B.:** → Massima Consiglio Notarile Milano 09 dicembre 2003 N. 15

# Maggior termine di 180 giorni procedura di riferimento:

- Verificare se lo statuto prevede la possibilità di beneficiare del maggior termine;
- Amministratori deliberano il rinvio dell'assemblea;
- Amministratori indicano nella Relazione sulla gestione i motivi della proroga;
- Il Collegio sindacale verifica i motivi;
- I soci approvano i motivi della proroga nel corso dell'assemblea che approva il Bilancio d'esercizio

# L'ipotesi di rinvio maggior termine 180 giorni

- Ristrutturazione reparto contabilità ed amministrativo;
- Dimissioni e/o decesso Amministratore Unico;
- Esigenze di tipo contabile e/o amministrative legate alla struttura commerciale;
- Ipotesi di operazioni straordinarie e/o ristrutturazione aziendale;
- Società con sedi strutturate in Italia e all'estero;

# Assemblea da remoto

- Art. 3 comma 1 D.L. N. 228/2021;
- Legge N. 15/2022 Decreto Milleproroghe;
- Art. 106 - comma 7 D.L. N. 18/2020 - Legge 27/2020 (salva Italia)

# Assemblea da remoto

Prescindendo dalle previsioni statutarie le assemblee societarie delle Srl, Spa, Cooperative, possono svolgersi «in modalità telematica» fino al prossimo 31 luglio 2021.

# Assemblea da remoto

prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;

# Assemblea da remoto

svolgere le assemblee, sempre a prescindere da diverse disposizioni statutarie, anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio (in caso di assemblee straordinarie);

# Assemblea da remoto

Consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 comma 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto.

# Versamento imposte dichiarativi

Approvazione bilancio  
Aprile e maggio 2022



Versamento imposte ordinario  
30 giugno 2022



Versamento imposte con 0,40%  
30 luglio 2022

**N.B.:** → Termine presentazione Modello Unico entro il 30 novembre  
2022 (art. 2 DPR N. 322/98)

# Versamento imposte dichiarativi

Approvazione bilancio  
Giugno 2022



Versamento imposte ordinario  
31 luglio 2022



Versamento imposte con 0,40%  
30 agosto 2022

**N.B.:** → Termine presentazione Modello Unico entro il 30 novembre  
2022 (art. 2 DPR N. 322/98)



**BILANCIO 2021**



# **Codice Crisi d'Impresa D. Lgs. N. 14/2019**

**N.B.: → ENTRATA IN VIGORE 15 LUGLIO 2022**



# Codice Crisi d'Impresa D. Lgs. N. 14/2019

- Art. 375 - Assetti organizzativi dell'impresa
- Art 377 - Assetti organizzativi societari
- Art. 378 – Responsabilità degli amministratori
- Art. 379 – Nomina degli organi di controllo



## **Codice Crisi d'Impresa D. Lgs. N. 14/2019:squilibri economici e finanziari**

In questa fase gli amministratori di società sono pertanto tenuti a svolgere valutazioni sul proprio business, sulla sua organizzazione e sulle regole societarie, in linea con il contenuto di cui all'art. 2086 C.C., più consone ad agevolare la ripresa e soprattutto a sfruttare i correttivi e le sospensioni in grado di correggere e migliorare gli squilibri economici, finanziari e patrimoniali; nonché ad assicurare il mantenimento della continuità aziendale.

# Codice della Crisi d'impresa - Artt. 2403 – 2047 C.C.

## **Art. 2403 c.1 - Doveri del Collegio Sindacale**

*«... vigila ... sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ... e sull'adeguatezza*

*dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo*

*corretto funzionamento».*

## **Art. 2407 c.2 – Responsabilità del Collegio Sindacale**

*« ... responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi,*

*quando il danno non si sarebbe prodotto se avessero vigilato ...».*

BILANCIO 2021

COMPOSIZIONE

NEGOZIALE DELLA "CRISI

D'IMPRESA" D.LEGGE N.

118/2021 – LEGGE N.

147/2021

# COMPOSIZIONE NEGOZIATA "CRISI D'IMPRESA"

## DEFINIZIONE

- Strumento di ausilio alle imprese in difficoltà finalizzato al loro risanamento.

## SOGGETTI COINVOLTI

- L'imprenditore – Un terzo esperto ed indipendente – Tutti i creditori della società – fisco ed Enti previdenziali

## SOGGETTI DESTINATARI

- L'imprenditore commerciale e agricolo che si trova in una condizione di squilibrio economico e finanziario che ne rende probabile la crisi o l'insolvenza.

# COMPOSIZIONE NEGOZIATA "CRISI D'IMPRESA"

## MODALITA' DI ACCESSO

Deposito di un'istanza presso la Camera di Commercio, Industria, artigianato e agricoltura nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell'impresa, per la nomina di un esperto indipendente che si occupi del risanamento dell'impresa.

## COMPITI DELL'ESPERTO

Agevolare le trattative tra l'imprenditore, i creditori ed eventuali altri soggetti interessati, al fine di individuare una soluzione per il superamento delle condizioni di squilibrio anche mediante il trasferimento dell'azienda o di rami di essa.

## ISTANZA DI NOMINA DELL'ESPERTO

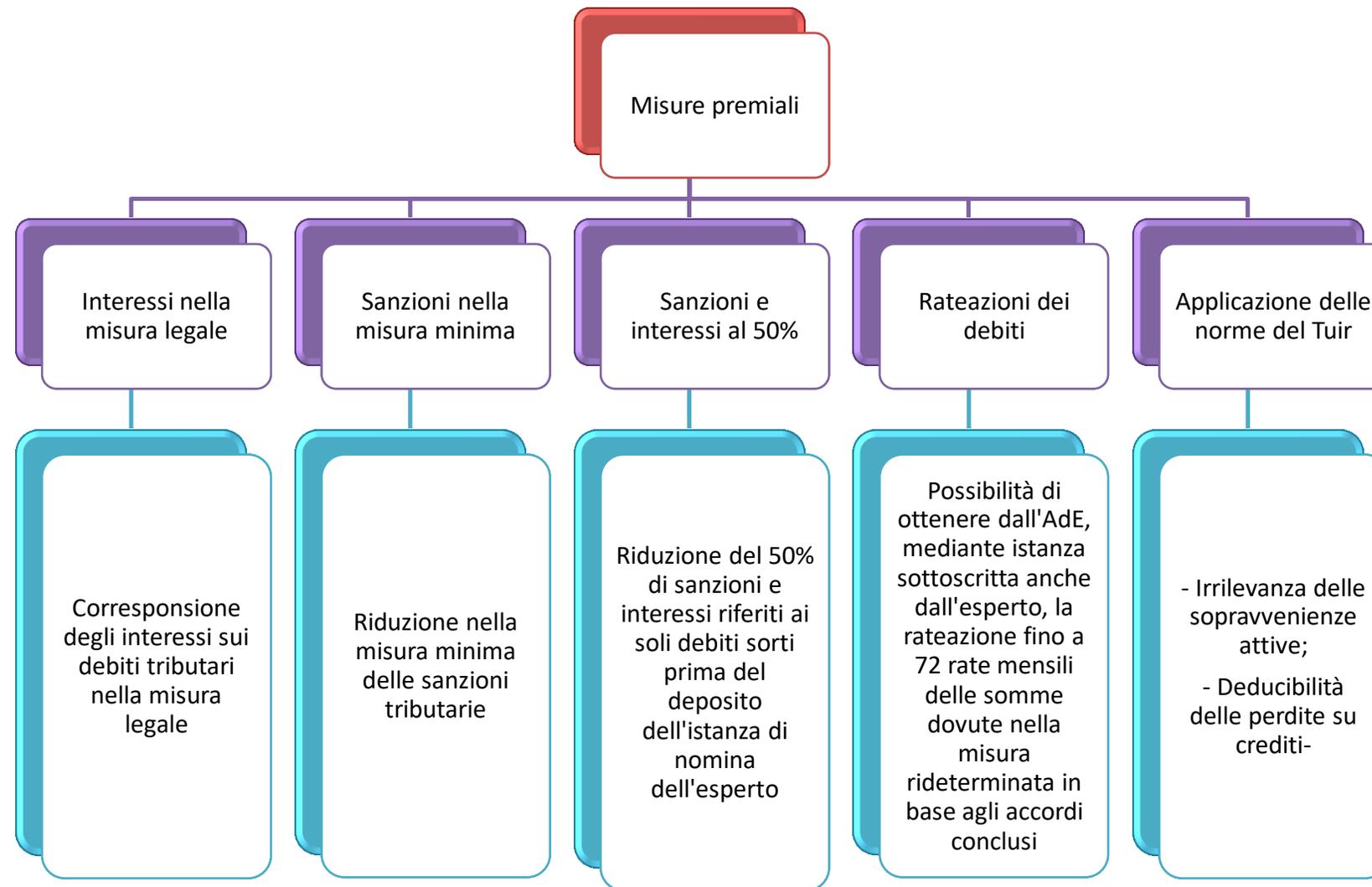
L'istanza di nomina dell'esperto è presentata tramite la piattaforma telematica della NCCI mediante la compilazione di un modello che contiene le informazioni utili per la nomina e lo svolgimento dell'incarico da parte dell'esperto.

## ***La composizione negoziata → Scopo***

➤ Lo scopo della composizione negoziata per la soluzione della "crisi di impresa", è quello di dotare l'imprenditore di "uno strumento stragiudiziale e negoziale", per superare la situazione di squilibrio, prima che degeneri in crisi o insolvenza.

# MISURE PREMIALI FISCALI NELLA COMPOSIZIONE DELLA CRISI →

## ART. 14



# Segnalazione dell'organo di controllo →

## Art. 15

- L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 2, comma 1.
- La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile. 2. **N.B.:**→ La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'esonero o dell'attenuazione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile.

Decreto Dirigenziale Direttore  
Generale Affari Interni del  
28/09/2021

Composizione negoziata per la  
soluzione della Crisi d'Impresa D.L. N.  
118/2021 – Legge N. 147/2021

# DL 118/2021 – Legge 147/2021

- Le norme contenute nel DL 118/2021 – Legge 147/2021 sono state affiancate dal Decreto Dirigenziale del Ministero della Giustizia del 28 settembre 2021 che ha fornito **istruzioni operative per l'effettivo funzionamento della procedura cui gli imprenditori potranno fare ricorso dal 15 novembre 2021.**

# DECRETO DIRIGENZIALE

## Le 5 fasi della composizione negoziata

1) L'esecuzione del test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento

2) Le istruzioni per la redazione del piano di risanamento e per le analisi della sua coerenza, attraverso la checklist

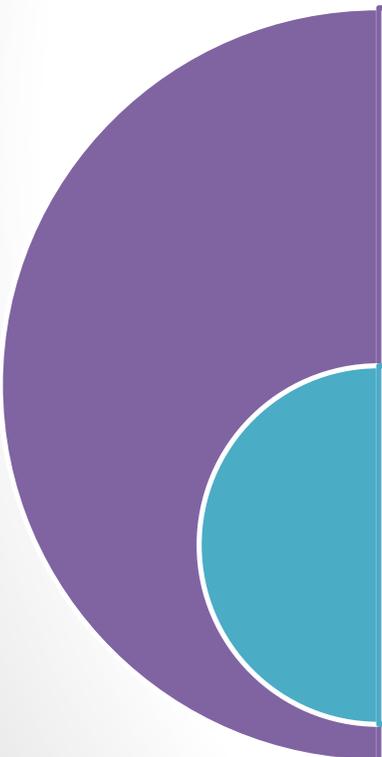
3) La conduzione della composizione negoziata

4) La formazione degli esperti

5) Le istruzioni per l'implementazione e l'utilizzo della piattaforma telematica

## Prima fase l'avvio → Test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento

Il test pratico previsto dal DL 118/2021, secondo le indicazioni del Decreto, ha la finalità di consentire una valutazione preliminare della complessità del risanamento attraverso il rapporto tra:



L'entità del debito che deve essere ristrutturato

I flussi finanziari liberi che possono essere posti annualmente a servizio del debito da ristrutturare

## Prima fase l'avvio → Test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento

I flussi finanziari – secondo la valutazione dell'imprenditore – possono essere tipo:

- corrente, ossia generati dalla gestione ordinaria di impresa senza modifiche ai piani esistenti; oppure
- Derivare dall'esito delle iniziative industriali in corso di attuazione o che l'imprenditore intenderà adottare

## Determinazione dell'entità del debito che deve essere ristrutturato (somma algebrica)

+	Debito scaduto	
	<i>(di cui relativo ad iscrizioni a ruolo)</i>	
+	(più) debito riscadenziato o oggetto moratorie	
+	(più) linee di credito bancarie utilizzate delle quali non ci si attende il rinnovo	
+	(più) rate di mutui e finanziamenti in scadenza nei successivi 2 anni	
+	(più) investimenti relativi alle iniziative industriali che si intendono adottare	
-	(meno) ammontare delle risorse ritraibili dalla dismissione di cespiti (immobili, partecipazioni, impianti e macchinario) o rami di azienda compatibili con il fabbisogno industriale	
-	(meno) nuovi conferimenti e finanziamenti, anche postergati, previsti	
-	(meno) stima dell'eventuale margine operativo netto negativo nel primo anno, comprensivo dei componenti non ricorrenti	

**TOTALE (A)**

## Determinazione dell'entità del debito che deve essere ristrutturato (somma algebrica)

+	Stima del margine Operativo Lordo prospettico normalizzato annuo, prima delle componenti non ricorrenti a regime	
-	(meno) investimenti di mantenimento annui a regime	
+	(meno) imposte sul reddito annue che dovranno essere assolte	
<b>TOTALE (B)</b>		

**Nel caso l'impresa sia prospetticamente in equilibrio, ossia in grado almeno dal secondo anno, di realizzare flussi di cui al totale (B) maggiori di zero e destinati a replicarsi, allora**

**Il grado di difficoltà del risanamento è determinato dal risultato del rapporto tra:**

**Totale (A)**

Il debito che deve essere ristrutturato

**Totale (B)**

L'ammontare annuo dei flussi al servizio del debito

# BILANCIO 2021

**La "continuità aziendale":  
Art. 2423 c.c. – OIC 2021**

# Continuità aziendale: la normativa di riferimento

**CODICE CIVILE Art. 2423 bis c.1:** Principi di redazione del bilancio «la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e **nella prospettiva della continuazione dell'attività**, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato»

## **OIC 11**

La “continuazione dell'attività” dell'impresa è un postulato del bilancio, regola, cioè di gerarchia superiore alle regole e ai principi particolari applicabili a specifiche fattispecie.

**N.B.: → POSTULATI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO:**

La formazione del bilancio di esercizio inteso come strumento d'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa in funzionamento, cioè di un'impresa caratterizzata da una continuità operativa, si fonda su principi contabili

# Continuità aziendale: la normativa di riferimento

## OIC 11

... prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito.

... funzionamento a meno che non intervenga una delle cause di scioglimento di cui all'art 2484 del codice civile. GLI AMMINISTRATORI DEVONO acquisire tutte le informazioni disponibili circa la permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se gli amministratori sono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di interruzione previste al par. 19, ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa

## **ISA ITALIA 570**

Principio di revisione internazionale sulla continuità aziendale

# Continuità: verifica del presupposto ed esistenza operativa

Cosa si intende per continuità aziendale?

Come si può determinare se un'impresa è ancora in continuità aziendale e per quanto tempo?

- CONTINUAZIONE DELL'ESISTENZA OPERATIVA PER UN FUTURO PREVEDIBILE
- VALUTAZIONE in una ottica in linea con i piani strategici interni con un orizzonte temporale di 3 - 5 anni (ottica di PREVISIONE)

# Continuità aziendale: Nota Integrativa

**CODICE CIVILE:** Art. 2427 comma 1 n.22-quater: Contenuto della nota integrativa «La nota integrativa deve indicare la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.»

**OIC 29:** Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio - paragrafi 59 – 67 «I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.»

**IAS 10: Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**

«Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio sono quei fatti, sia favorevoli sia sfavorevoli, che si verificano tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione.»

# Continuità aziendale: OIC

## 29

Identifica tre tipi di eventi:

- a) Fatti successivi che "devono" essere recepiti in bilancio
- b) Fatti successivi che "non devono" essere recepiti in bilancio
- c) Eventi successivi che "possono incidere sulla continuità aziendale"

# Continuità aziendale: IAS 10

Identifica due eventi e stabilisce un principio da rispettare sempre:

L'impresa non deve preparare il proprio bilancio secondo i criteri propri di un'impresa in funzionamento, se i fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio indicano che il postulato della continuità aziendale non è più appropriato.

Le due tipologie:

- a) Fatti che forniscono evidenze circa le situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio (fatti successivi che comportano una rettifica).
- b) Fatti che sono indicativi di situazioni sorte dopo la data di riferimento del bilancio (fatti successivi che non comportano una rettifica).

# Continuità aziendale: Art. 2427 – comma 1 c.c.

## Art. 2427, comma 1, n. 22 quater) CC

La nota integrativa deve indicare: la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

# Continuità aziendale: Art. 2427 – comma 1 c.c.

## Art. 2427, comma 1, n. 22 quater) CC

Nell'illustrazione del fatto intervenuto, si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

# Crisi d'impresa: obblighi dell'imprenditore

## Art. 2086 cc

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 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.

**BILANCIO 2021**

**Adeguato assetto  
organizzativo:**

**Art. 2086 c.c. – Art. 375  
Codice Crisi D. Lgs. N,  
14/2019**

# Crisi: Adeguato assetto organizzativo

È pertanto richiesta in capo ai sindaci e/o revisori di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente:

- L'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa;
- L'equilibrio economico- finanziario dell'impresa;
- Il prevedibile andamento della gestione.

# Crisi: Adeguato assetto organizzativo

La riforma punta ad incentivare la c.d. «cultura del rischio» o «cultura dei controlli interni» anche all'interno delle imprese, prestando maggiore attenzione nella predisposizione dei propri assetti organizzativi e dei modelli di governance.

N.B.: → L'esigenza di dotarsi di modelli di sistemi di controlli interni più adeguati è un'opportunità per affrontare l'accresciuta complessità competitiva.

N.B.: → Il sistema dei controlli interni riveste un ruolo centrale nell'organizzazione aziendale assicurando che l'attività di impresa sia in linea con le strategie e le politiche aziendali e sia improntata a canoni di sana e prudente gestione.

# Definizione: Adeguato assetto organizzativo

L'organo di gestione delle società nel definire gli assetti organizzativi anti-crisi, deve:

- da un lato, istituire e configurare il relativo assetto in funzione della dimensione dell'impresa e della conseguente rilevazione dei segnali di crisi
- dall'altro deve eseguire, monitorare e controllare la capacità dello stesso di far emergere i segnali di perdita della continuità aziendale

N.B.: ➔ Un ruolo determinante, in fase di predisposizione e di adeguamento del sistema organizzativo, amministrativo e contabile, sarà svolto dai consulenti d'impresa i quali dovranno affiancare gli amministratori nel compito di ridefinire il sistema di gestione, in funzione della prevenzione della crisi di impresa.

# Assetto organizzativo e dimensioni aziendali

L'assetto organizzativo, pur presentando notevoli elementi di soggettività, può essere definito come il complesso di direttive e procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed esercitato ad un appropriato livello di competenza (cfr. norma di comportamento del Collegio Sindacale)

L'adeguatezza della struttura organizzativa amministrativa e contabile è legata principalmente alle dimensioni aziendali.

La crescita dimensionale dell'azienda comporta una maggiore articolazione della struttura organizzativa e, di conseguenza, rende necessaria la formalizzazione delle procedure e delle direttive tese al monitoraggio dei diversi processi aziendali.

N.B.: → Nelle Pmi la struttura organizzativa può avere una minore formalizzazione in considerazione della maggiore semplicità dei processi aziendali.

# Assetto organizzativo: moduli di intervento

Un assetto organizzativo si definisce “adeguato” quando presenta le seguenti caratteristiche:

- è basato sulla separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni;
- evidenzia una chiara definizione delle deleghe e dei poteri di ciascuna funzione;
- ha la capacità di garantire lo svolgimento delle funzioni aziendali;

N.B.: ➔ La chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle responsabilità deve essere definita attraverso l'organigramma aziendale che ha il compito di inquadrare la struttura aziendale.

N.B.: ➔ Nel caso delle imprese di minori dimensioni (Pmi) la struttura organizzativa, essendo più semplice, può consentire una minore formalizzazione degli assetti organizzativi sopra descritti, anche a causa della semplicità dei processi e delle procedure, sia in termini numerici che in considerazione della tipologia di attività e quantità di persone coinvolte.

# Assetto organizzativo: moduli di intervento

Nel predisporre gli adeguati assetti organizzativi, l'organo amministrativo deve definire:

- i processi aziendali, intesi come l'insieme delle attività poste in essere con ordine logico ed una sequenza temporale ben definita per il raggiungimento di un obiettivo specifico;
- le procedure aziendali intese come regole da seguire per lo svolgimento, durante i processi, di determinate attività;
- la sequenza delle attività stesse e le decisioni che ne sono alla base e gli eventi da cui derivano le decisioni; - le procedure che garantiscono la corretta registrazione delle informazioni aziendali all'interno del sistema informativo;
- l'esistenza di direttive e procedure per l'autorizzazione e l'approvazione delle operazioni;
- le mansioni aziendali e le responsabilità oggetto di controllo, con indicazione analitica delle responsabilità e dei doveri principali relativi ad un particolare lavoro;
- i regolamenti interni e le eventuali ulteriori mappature dei processi aziendali come ad esempio la certificazione dei sistemi di gestione della qualità, ambientali, dell'energia, della sicurezza e la salute nei luoghi di lavoro o attinenti alla responsabilità sociale dell'impresa.

# Assetto organizzativo: organizzazione e ruoli

Un ulteriore aspetto attinente all'organizzazione riguarda:

- il sistema di attribuzione dei poteri di "gestione", che deve essere in linea con le responsabilità organizzative e gestionali conferite. In tal senso un ruolo determinante lo svolge l'assemblea dei soci e i consigli di amministrazione (se presenti) nel momento in cui conferiscono i relativi poteri;
- l'esistenza di budget operativi predisposti in funzione delle dinamiche economiche e finanziarie e del piano strategico aziendale;
- gli aggiornamenti, dei documenti di programmazione (annuali);
- l'esistenza e l'adeguatezza della reportistica predisposta per i vari livelli di responsabilità.

# Assetto organizzativo: procedure

Infine, un assetto organizzativo adeguato non prescinde da due ulteriori elementi quali:

- l'esistenza di procedure che disciplinano l'uso dei beni aziendali con riferimento, in particolare, a quelli di valore elevato, che risultino strategici per la società, il cui utilizzo presenta elevati rischi di danneggiamento, in uso esclusivo a dipendenti e presso terzi;
- un sistema idoneo alla protezione e conservazione dei dati aziendali (procedure di archiviazione e conservazione elettronica dei documenti, rispetto degli adempimenti in materia di tutela della sicurezza nei luoghi di lavoro di cui al D.Lgs. 81/2008 e in materia di protezione dei dati personali di cui al D.Lgs. 196/2003).

# Assetto organizzativo: gli obiettivi

L'organo amministrativo, al fine di adeguarsi alle condizioni di cui all'articolo 2086, comma 2, cod. civ., deve strutturare anche un sistema di controllo interno composto dalle direttive, procedure e prassi operative da adottare, allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una serie di obiettivi, quali:

- obiettivi strategici, volti ad assicurare la conformità delle scelte dell'organo amministrativo alle direttive ricevute e all'oggetto che la società si propone di conseguire;
- obiettivi operativi, volti a garantire l'efficacia e l'efficienza delle attività operative aziendali;
- obiettivi di reporting, volti a garantire l'affidabilità dei dati;
- obiettivi di conformità

# Assetto organizzativo: gli obiettivi

Un **sistema di controllo interno** può definirsi **adeguato** quando è capace di:

- **identificare i principali fattori di rischio aziendale;**
- **effettuare un costante monitoraggio del rischio;**
- **gestire il rischio;**

In considerazione delle nuove disposizioni introdotte dal codice della crisi di impresa, l'**organo di gestione** non dovrà solo **predisporre un adeguato assetto organizzativo, amministrativo contabile**, ma dovrà necessariamente prevedere anche **un sistema di monitoraggio dello stesso, in considerazione del costante mutamento delle condizioni in cui opera la società.**

**N.B.: → Il sistema di controllo interno**, pur non essendo previsto da nessuna disposizione del codice civile, **assume una funzione importante nel rilevare quelle situazioni di potenziale rischio, anche con riferimento alla perdita della continuità aziendale.**

# Adeguato Assetto: le responsabilità degli amministratori

Un'ulteriore responsabilità attribuita dall'articolo 2086, comma 2, cod. civ. all'organo amministrativo è quella di predisporre un assetto amministrativo e contabile che può essere definito *“come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa”*.

Un efficiente sistema amministrativo-contabile deve consentire:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio.

# Adeguato Assetto: il sistema amministrativo contabile

La presenza dell'organo di revisione legale nelle Pmi che hanno proceduto alla nomina ai sensi dell'articolo 2477 cod. civ. offre un importante riferimento esterno e indipendente, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo-contabile, a differenza delle Pmi che, non essendo obbligate alla nomina dell'organo di revisione, potrebbero avere assetti amministrativi contabili con rilevanti criticità circa l'attendibilità della rilevazione dei fatti di gestione.

**N.B.: → Nelle Pmi prive dell'organo di controllo, diventa determinante il ruolo del soggetto preposto alla tenuta della contabilità.** In particolare, la registrazione dei fatti di gestione (contabilità) può essere rilevata sia da parte di **risorse interne all'azienda** che da parte di **professionisti esterni all'impresa**.

**N.B.:→ In entrambi i casi diventa determinante la figura del consulente, che deve supportare l'organo amministrativo nell'implementazione di un efficiente sistema amministrativo-contabile.**

# Adeguato Assetto: il ruolo degli amministratori

## Definizione:

Il controllo interno è un processo continuo.

È svolto dal Consiglio di Amministrazione e dalla struttura aziendale.

Si prefigge di raggiungere con ragionevole certezza obiettivi quali:

- efficacia ed efficienza delle attività operative
- attendibilità delle informazioni di bilancio
- conformità alle leggi ed ai regolamenti
- protezione del patrimonio

# Adeguato Assetto: identificazione dei rischi

Nelle imprese di dimensioni minori in cui è improbabile che esista un processo formale di valutazione dei rischi, **il revisore discute con la direzione** su come siano stati identificati e affrontati i rischi connessi all'attività svolta.

Gli aspetti che il revisore dovrebbe considerare sono le modalità con cui la direzione:

- identifica i rischi rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria;
- stima la significatività dei rischi;
- valuta la probabilità che tali rischi si verifichino;
- decide sulle azioni da intraprendere per gestirli.

# IL BILANCIO D'ESERCIZIO

## D.LGS. 139/2015

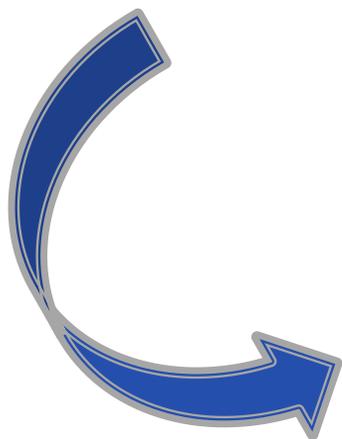
- Art. 2423 – 2423 – bis e 2426 cc;
- Art. 6 D. Lgs. 139/2015;

I nuovi principi di redazione e criteri di valutazione del bilancio

# BILANCIO E PRINCIPI DI REDAZIONE



CLAUSOLA GENERALE – Il bilancio deve rappresentare in modo **veritiero e corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio (art. 2423 c.c.)



> PRINCIPIO DI RILEVANZA

> PRINCIPIO DI PREVALENZA

# IL D.LGS. 139/2015 è intervenuto

- Art. 2423 comma 4 => Redazione bilancio
- ⇒ Introducendo il "*principio di rilevanza*", in virtu' del quale "*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.*

***N.B.!!=> Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.***

# IL D.LGS. 139/2015 è intervenuto

- Art. 2423 - bis = Principio redazione bilancio
- ⇒ Intervenendo sul "principio di prevalenza" della sostanza sulla forma sancendo espressamente che, "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

***N.B.!!***

**Viene così abbandonato ogni riferimento alla funzione economica delle attività e passività.**

## I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

### PRINCIPIO DELLA **CONTINUITA'** DELLA GESTIONE



La rivalutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

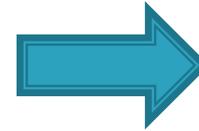
### PRINCIPIO DELLA **PRUDENZA**



- . Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- . Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

## I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

PRINCIPIO DELLA  
**COMPETENZA  
ECONOMICA**



Si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso del pagamento

PRINCIPIO DELLA  
**VALUTAZIONE SEPARATA  
DEGLI ELEMENTI  
ETEROGENEI**



Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.

## I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

### PRINCIPIO DELLA COSTANZA DEI CRITERI DI VALUTAZIONE



I criteri di valutazione **non possono essere modificati** da un esercizio all'altro.

**Deroghe** a questo principio sono consentite in casi eccezionali.

La nota integrativa **deve motivare**, la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria del risultato economico.

**Bilancio d'esercizio  
Microimprese art. 2435 - ter c.c.**

**Bilancio d'esercizio in forma  
abbreviata art. 2435-bis**

**Bilancio ordinario art. 2423 –  
2424 – 2425 – 2425 – ter**

## LO STATO PATRIMONIALE

<u>ATTIVO</u>	<u>PASSIVO</u>
A) Crediti vs. soci per versamenti ancora dovuti	A) Patrimonio Netto
B) Immobilizzazioni	B) Fondo rischi e oneri
C) Attivo circolante	C) TFR
D) Ratei e risconti	D) Debiti
	E) Ratei e risconti

- Capitale
- Riserve
- Utili/perdite a nuovo
- Utile/perdite d'esercizio

# IL CONTO ECONOMICO

## IL CONTO ECONOMICO

si articola in:

A) Valore della produzione

B) Costo della produzione

C) Proventi e oneri finanziari

D) Rettifiche di valori di attività finanziarie

E) Proventi e oneri straordinari

**Risultato della gestione ordinaria**

**Risultato della gestione  
finanziaria**

**Risultato della gestione  
straordinaria**

(+/- dette voci)

Risultato "prima delle imposte"

Imposte sul reddito

Utile o perdita d'esercizio

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- Art. 6 D. Legge N. 23/2020 - Legge N. 27/2020;
- Art. 3 - coma 1 - ter D. Legge N. 228/2021 - Legge N. 15/2022 (Decreto Milleproroghe);
- Art. 2446, 2447, 2482 - bis, 2482 - ter C.C.;
- Fondazione CNDCEC - Circolare del 25 marzo 2022

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- L'art. 3, comma 1 - ter, del D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 (Decreto Milleproroghe), convertito con modificazioni dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15, modifica l'art. 6, comma 1, del Decreto «Liquidità». Più precisamente, le parole «31 dicembre 2020» vengono sostituite dalle parole «31 dicembre 2021»

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- Per le "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2021" non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482 - bis, quinto e sesto comma, e 2482 - ter c.c. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, numero 4), e 2545 - duodecies c.c.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli artt. 2446, secondo comma, e 2482 - bis, quarto comma c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo; L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482 - ter c.c. l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2.
- L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482 - ter c.c.. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545 - duodocies c.c.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

La novellata disposizione, contenuta nell'art. 6 Decreto "Liquidità", che consente alle società di avvalersi della sospensione degli obblighi di riduzione del capitale per perdite e della causa di scioglimento per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo previsto dalla legge, in presenza di perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, è applicabile a far data dall'entrata in vigore della legge n. 15/2022 e dunque dal 1° marzo 2022.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

La previgente disposizione che ha consentito la "sterilizzazione" delle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, infatti, avendo valenza temporanea e provvisoria, in quanto contenuta in un provvedimento emergenziale, non poteva trovare applicazione al di fuori delle ipotesi descritte e, dunque, con unico riferimento alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 cui la sospensione dei summenzionati obblighi civilistici era collegata.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

Le decisioni assunte in ordine alla sospensione degli obblighi civilistici di riduzione del capitale e della causa di scioglimento della società per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 essendo state prese in conformità alla legge al tempo vigente, continuano a dispiegare i propri effetti fino alla data di approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio successivo (e dunque fino al 2026 o al 2027, qualora l'esercizio non coincida con l'anno solare) anche se la società decida di «sterilizzare» le nuove perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

Nella relazione degli amministratori si renderà opportuno individuare chiaramente le condizioni in cui versa la società, la natura e l'origine delle perdite maturate nel corso dell'esercizio e rilevate rispetto) alle quali potranno trovar applicazione le sospensioni declinate nell'art. 6 del Decreto "Liquidità" e (prospettare la soluzione di avvalersi della possibilità di rinviare, al quinto esercizio successivo, l'adozione delle deliberazioni pertinenti e conseguentemente degli obblighi previsti dalla disciplina codicistica sul capitale, fornendo indicazioni sulla tempistica stimata per il ripianamento di tali perdite e, possibilmente, sugli interventi programmati.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

- Se la società si sia avvalsa della "sterilizzazione" delle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la nuova relazione degli amministratori non potrà prescindere dalla evidenziazione di tale circostanza, considerato che l'esercizio in corso al 31 dicembre 2021 è il primo dei cinque esercizi ;, successivi ricompresi nel quinquennio oggetto della deliberazione di rinvio degli obblighi codicistici assunta con riferimento alle perdite merse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 e già "sterilizzate".
- Informazioni rese su questi aspetti sono di fondamentale importanza perché da eventuali nuove perdite che potranno emergere in 4 (di 5) esercizi successivi, fino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2026, non dovranno essere computate anche le perdite emerse nell'esercizio in corso a l 31 dicembre 2020 e precedentemente "sterilizzate".

# Bilancio d'esercizio 2021

## Riduzione del capitale per perdite

Nella relazione degli amministratori, da allegare al bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, potrebbe essere prospettata la possibilità di procedere con una copertura parziale della perdita emersa nel corso dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, rinviando al 2027 (o al 2028) l'assunzione di ulteriori decisioni a copertura delle perdite residue; allo stesso modo potrebbe essere prospettato ai soci di ripianare le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 e in precedenza sterilizzate, qualora le risorse siano state reperite o di procedere anche per queste perdite a una copertura parziale.

**N.B.:** → Si ritiene, in altri termini che, con riferimento alle perdite già "sterilizzate" gli amministratori dovrebbero fornire puntuali informazioni in ordine a eventuali misure o provvedimenti attuati, e su quelli da attuare, che risultino funzionali alla sospensione degli obblighi codicistici precedentemente deliberata.

# Gli obblighi informativi: le osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico

L'organo di controllo delle società è tenuto a predisporre le proprie osservazioni scritte alla relazione degli amministratori, ai sensi dell'art. 2446, primo comma, o dell'art. 2482-bis, secondo comma, c.c.

Nelle s.r.l., in virtù del rinvio effettuato nell'art. 2477, quarto comma, c.c. alla disciplina applicabile al collegio sindacale di S.p.a., qualora sia stato nominato un organo di controllo, le osservazioni saranno formulate da quest'ultimo e non dal soggetto incaricato di svolgere l'attività di revisione legale.

# Gli obblighi informativi: le osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico

Secondo le Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, il collegio sindacale (o il sindaco unico quando nominato nelle s.r.l.) che non sia stato incaricato della revisione legale ai sensi dell'art. 2409-bis, secondo comma, c.c., in base alla disciplina generale è tenuto a valutare l'opportunità dell'operazione e, più precisamente, a:

- valutare le ragioni che hanno determinato le perdite, se le stesse siano state correttamente individuate e illustrate dall'organo amministrativo;
- esaminare i criteri di valutazione adottati, tenendo conto delle prospettive di continuità aziendale;
- soffermarsi sui fatti di rilievo avvenuti successivamente alla redazione della relazione e sull'evoluzione della gestione sociale, come illustrata dagli amministratori.

# Gli obblighi informativi: le osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico

Con riferimento al contenuto delle osservazioni dei sindaci ex art. 2446, primo comma, o ex art. 2482- bis, secondo comma, c.c., poi, il collegio sindacale sarà tenuto a esprimersi circa la ragionevolezza e la coerenza della relazione degli amministratori, sulla base della pianificazione e dei provvedimenti da questi individuati per recuperare l'equilibrio economico, valutando che tali proposte siano improntate ragionevolmente ai principi di corretta amministrazione, rispettose dei limiti di legge e delle previsioni statutarie.

**N.B.:** → Al riguardo, sembra lecito ritenere che le osservazioni del collegio sindacale dovranno essere maggiormente dettagliate se la società abbia precedentemente deliberato la sterilizzazione delle perdite emerse nell'esercizio incorso al 31 dicembre 2020.

# Gli obblighi informativi: le osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico

L'ultimo comma dell'art. 6 continua a precisare che le perdite oggetto delle previsioni dei commi 1, 2 e 3 devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

**N.B.:** → La previsione persegue l'obiettivo di rendere note le perdite rispetto alle quali la società ha deciso di operare la sterilizzazione per i successivi cinque esercizi, avvalendosi delle previsioni temporanee ed emergenziali di cui all'art. 6.

# Gli obblighi informativi: le osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico

- L'indicazione in nota integrativa deve essere effettuata in modo da fornire ai terzi e agli utilizzatori del bilancio informazioni quanto più possibile precise e dettagliate. In tale prospettiva il legislatore obbliga a dare evidenza dell'origine delle perdite sterilizzate e logicamente del loro importo, dei riferimenti normativi in base ai quali la sterilizzazione è consentita nel periodo emergenziale.
- Se la società si sia avvalsa della sospensione degli obblighi civilistici di ripianamento delle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, il prospetto della nota integrativa del bilancio relativo all'esercizio 2021 dovrà darne evidenza fornendo le stesse indicazioni in ordine all'origine e all'importo della perdita, ai riferimenti normativi che consentono la sospensione degli obblighi civilistici, l'indicazione della deliberazione che ha deciso la sterilizzazione delle perdite e eventuali movimentazioni, intervenute.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti

- Art. 60 - comma 7 - bis - D. Legge Agosto N. 104/2020 Legge N. 126/2020;
- Art. 1 comma 711 Legge di bilancio 2022 N. 234/2021;
- Art. 3 comma 5 quinquies D. Legge N. 228/2021 Legge N. 15/2022 (Decreto Milleproroghe)

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti

L'art. 60, co. 7-bis, del DL 104/2020 (Decreto "Agosto") ha previsto:

- la facoltà per le imprese di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione come risultante dall'ultimo bilancio approvato per l'esercizio in corso al 15/08/2020 (esercizio 2020).

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti

L'art. 1, co. 711, L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022):

- ha esteso tale facoltà all'esercizio successivo a quello in corso al 15/08/2020 (esercizio 2021)
- limitatamente alle imprese che nell'esercizio precedente (quello in corso al 15/08/2020) non abbiano effettuato il 100% dell'ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti

Il comma quinquies all'art. 3 del DL n. 228/2021 (cd. "Milleproroghe") da parte della legge di conversione ha disposto che:

- la citata estensione all'esercizio 2021 disposta dalla Legge di Bilancio 2022 si applica indipendentemente dal comportamento tenuto nell'esercizio in corso al 15/08/2020.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti:

### Ambito soggettivo

La disciplina riguarda le sole Imprese OIC adopter (non i professionisti) si applica:

- sia ai **soggetti Ires**;
- che ai **soggetti Irpef in contabilità ordinaria** (come depongono i Mod. Redditi)

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: Ambito oggettivo

La sospensione è applicabile:

- sia alle immobilizzazioni materiali;
- che alle Immobilizzazioni Immateriali;

Doc. OIC. n. 9: la deroga (facoltativa, non obbligatoria):

- può essere applicata, alternativamente:
  - a singoli cespiti (es.: attrezzatura "XYZ")
  - per gruppi di immobilizzazioni (individuati dal DM 31/12~1988),
  - all'intera voce di bilancio (es: voce B.II.4 "Attrezzature industriali e commerciali )
  - o a tutte le immobilizzazioni in bilancio
- purché la scelta sia "coerente" con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti; tra di esse, l'OIC evidenzia le più plausibili:
  - rilevazione di una perdita di esercizio
  - chiusura degli stabilimenti di produzione .
  - riduzione dei tempi di produzione, anche con utilizzo solo di alcuni beni strumentali
  - cespiti acquistati nell'esercizio

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: Quote sospese

L'impresa può sospendere l'ammortamento:

- **per intero** (azzeramento), mantenendo il costo di iscrizione risultante dal bilancio 2019;
- o **solo parzialmente** (es: per il 60% della quota del piano sistematico di ammortam.);

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: Procedure operative

### Imputazione della quota di ammortamento "sospesa"

Secondo l'OIC n. 9, occorre distinguere i seguenti casi:

#### 1) "Vita utile" del bene: può risultare:

a) allungabile: il processo di ammortamento è "traslato" interamente di 1 anno, in quanto:

- la quota non imputata a C.E. nel 2020/2021 è imputata al C.E. del 2021/2022
- e con lo stesso criterio sono differite le quote successive
- con "recupero" delle imposte differite in soluzione unica al termine della procedura

b) non allungabile (per accordi contrattuali; per inutilizzabilità del bene; ecc.) la quota di ammortamento non imputata a C.E. nel 2020/2021:

- non può essere recuperata in soluzione unica al termine dell'ammortamento
- ma va spalmata lungo la vita utile residua del bene, aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti
- con recupero progressivo (non in soluzione unica) delle imposte differite.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: Procedure operative

### Imputazione della quota di ammortamento "sospesa"

Secondo l'OIC n. 9, occorre distinguere i seguenti casi:

### 2) Sospensione parziale: ove la sospensione dell'ammortamento non sia totale, la quota di ammortamento non effettuata:

- non va traslata al termine della procedura
- ma va "spalmata" sulla durata residua della vita utile (allungabile o meno)

### Riserva Indisponibile: i soggetti che si avvalgono della facoltà:

- devono destinare ad una riserva (indisponibile) utili (del 2020 o di esercizi successivi) di ammontare pari agli ammortamenti non effettuati (ai netto delle imposte differite)
- la riserva non può essere distribuita ai soci/Imputata a capitale (la FNC ed Assonime la ritengono utilizzabile a copertura di perdite, con obbligo di successivo reintegro in presenza di utili futuri).

### Nota integrativa: per i soggetti Ires, la nota integrativa deve dare conto:

- delle ragioni della deroga
- dell'iscrizione e dell'importo della riserva indisponibile, evidenziandone l'influenza sul risultato di esercizio e sulla situazione patrimoniale/finanziaria.

Le microimprese forniscono tali dati in calce al bilancio.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: deduzione extracontabile

**Ai fini IRES** (ed IRAP) la deduzione della quota di ammortamento è ammessa (in deroga al principio della preventiva imputazione al conto economico):

- alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli **articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR.**

**Costi pluriennali** (es: spese incrementative su beni di terzi; spese di impianto): si ritiene non ammessa l'intera procedura (per l'assenza del riferimento all'art. 108, Tuir)

**Imposte differite:** ove l'importo complessivo della sospensione non sia di entità irrilevante, ricorre l'obbligo di stanziare.

# Bilancio d'esercizio 2021

## Sospensione ammortamenti: deduzione extracontabile

**Ai fini dichiarativi** (mod. Redditi 2021, periodo d'imposta 2020):

- la deduzione extracontabile dell'ammortamento si indica a rigo **RF55, cod. "81"**
- le variazioni in aumento negli esercizi successivi (per sterilizzare l'ammortamento imputato in bilancio, ma già dedotto in precedenza) si indica a rigo **RF31, cod. "31"**.

**Facoltatività** (Interpello 607/2021): la deduzione extracontabile non è obbligatoria (ciò permette di evitare le variazioni nel Mod. Redditi e la gestione della fiscalità differita).

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

Il Decreto Agosto N. 104/2020 ha reintrodotto la disciplina di «rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti» che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio ed ha dato ingresso alla «disciplina del riallineamento».

Vale a dire la possibilità di riconoscere ai fini fiscali i maggiori valori iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2020, in tal caso anche a beneficio dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

La facoltà di rivalutazione opera sia solo sul piano civilistico che anche su quello fiscale , previo pagamento - a tale ultimo fine - di un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 3 % per i beni ammortizzabili e per i beni non ammortizzabili; per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione è fissata un'imposta sostitutiva del 10%.

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

➤ Possono essere oggetto di rivalutazione: beni e partecipazioni non oggetto di rivalutazione Bilancio 2020;

a)

beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;

b)

partecipazioni in società, controllate e collegate, purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

 L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare n. 6 del 1° marzo 2022** ha confermato possono essere rivalutati anche i beni immateriali mai iscritti in bilancio, purché giuridicamente tutelati (parte I, risposta 2.1 ). Un esempio di tale casistica è rappresentato *dai* marchi autoprodotti.

Per effetto *della* rivalutazione si determina un incremento del patrimonio netto conseguente *all'iscrizione della* riserva rappresentata dal saldo attivo di rivalutazione monetaria.

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

- Le modalità contabili di esecuzione della rivalutazione sono 3:

**a)**

**La rivalutazione del solo costo storico;**

**b)**

**La riduzione in tutto o in parte del fondo ammortamento**

**c)**

**La rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento**

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

**N.B.:** → Come precisato dal Documento interpretativo 7 emanato dall'OIC a marzo 2021, "la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima" (v. OIC 16 per i beni materiali ed OIC 24 per quelli immateriali).

Bilancio d'esercizio 2021  
Rivalutazione beni d'impresa  
D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge  
126/2020

Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022

**N.B:→** Il valore massimo attribuibile al bene oggetto della procedura in commento è individuato dall'articolo 11, comma 2, della legge 21 novembre 2002, n. 342, ai sensi del quale "i valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri".

Bilancio d'esercizio 2021  
Rivalutazione beni d'impresa  
D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge  
126/2020

Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022

**N.B:→** I criteri per potere individuare, il valore massimo, sono due: quello del "valore d'uso", ovvero quello del "valore di mercato" (in tal senso anche il Documento interpretativo 7).

**Bilancio d'esercizio 2021**  
**Rivalutazione beni d'impresa**  
**D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge**  
**126/2020**

**Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022**

**N.B: → Rivalutazioni motivazioni:**

Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore massimo attribuibile.

Quando si procede alla rivalutazione ai fini civilistici «si crea un disallineamento tra il valore contabile del bene rivalutato» solo a tali fini e quello, inferiore, fiscalmente riconosciuto.

N.B.: → in tali circostanze, come evidenziato dal principio contabile OIC 25 e ribadito nel prg. 23 del citato Documento interpretativo, la società deve **procedere all'iscrizione della fiscalità differita IRES ed IRAP.**

Bilancio d'esercizio 2021  
Rivalutazione beni d'impresa  
D.Legge 14 agosto 2020 N. 104 Art.110 Legge  
126/2020

Agenzia Entrate Circolare N. 6 del 01 marzo 2022

**N.B:→** La tabella seguente riporta il valore della riserva di rivalutazione:

A	Valore netto ante rivalutazione	100.000
B	Rivalutazione effettuata	150.000
A + B	Valore netto post rivalutazione	250.000
$C = B * 24\%$	IRES differita	36.000
$D = B * 3,9\%$	IRAP differita	5.850
$B - C - D =$	Riserva di rivalutazione	108.150

**N.B.:** → la riserva derivante dalla rivalutazione solo civilistica ha natura di una comune riserva di utili. Può essere utilizzata per l'aumento gratuito del capitale sociale, la copertura delle perdite ed essere distribuita ai soci

Bilancio d'esercizio 2021:  
La contabilizzazione dei bonus edilizi  
documento OIC N. 16

Organismo Italiano di contabilità : **Impresa committente**

- Il credito d'imposta relativo agli investimenti, compensabile con i debiti tributari, è assimilabile a un contributo in conto impianti (OIC 16);
- L'impresa contabilizza il contributo a diretta riduzione dell'investimento, oppure iscrivendo un riscontro passivo rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell'immobilizzazione.

Bilancio d'esercizio 2021:  
La contabilizzazione dei bonus edilizi  
documento OIC N. 16

Documento OIC 03 Agosto 2021: Valutazione crediti  
d'imposta

- Valutazione (OIC 15) considerando che la norma prevede che la quota del credito non utilizzata nei periodi di imposta successivi e neppure chiesta a rimborso.

Bilancio d'esercizio 2021:  
La contabilizzazione dei bonus edilizi  
documento OIC N. 16

Modalità di contabilizzazione superbonus: Impresa  
esecutrice

- Il fornitore, nel caso di "sconto in fattura" riclassifica il credito maturato verso il cliente (persona fisica o società) a credito tributario per la parte relativa allo sconto concesso in fattura;
- Trattandosi di un credito acquistato e non generato, l'iscrizione avviene al costo sostenuto, pari all'ammontare dello sconto in fattura;

Bilancio d'esercizio 2021:  
La contabilizzazione dei bonus edilizi  
documento OIC N. 16

Modalità di contabilizzazione superbonus: Impresa  
esecutrice

- Nel caso di "cessione del credito" la società cedente rileva nel conto economico un onere o un provento finanziario;
- Il Cessionario che riceve il credito rileva un credito tributario valutato in base all'OIC 15 al costo sostenuto;

## Bilancio d'esercizio 2021: Compensazione poste Attive e Passive

- Legge N. 238/2021;
- Legge Europea 2019 - 2020 (Gazzetta Ufficiale N. 12/2022)
- Deroga Art. 2423 - ter c.c.;

## Bilancio d'esercizio 2021: Le modifiche apportate dalla Legge Europea

La L. 238/2021 (legge europea 2019-2020), recante disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 12 del 17 gennaio 2022 e in vigore dal 1° febbraio, prevede, all'art. 24, alcune modifiche alla disciplina del bilancio d'esercizio, finalizzate a completare il recepimento della direttiva 2013/34/Ue, applicabili già ai bilanci con esercizio avente inizio dal 1° gennaio 2021 o da data successiva.

## Bilancio d'esercizio 2021: Le modifiche apportate dalla Legge Europea

In un recente articolo abbiamo proprio commentato le modifiche, attualmente in bozza e poste in consultazione fino al 18 marzo, proposte dall'Organismo Italiano di Contabilità ai principi contabili toccati da tali variazioni, ossia ai documenti OIC 12, OIC 15, OIC 18, OIC 19, OIC 20, OIC 24, OIC 25, OIC 26, OIC 31 e OIC 32.

## Bilancio d'esercizio 2021: Le modifiche apportate dalla Legge Europea

Passando in rassegna le novità più rilevanti c'è da segnalare l'obbligo di indicare nella Nota integrativa (anche del bilancio abbreviato) gli importi lordi oggetto di compensazione (art. 2423-ter comma 6 c.c. e art. 2435-bis comma 4 c.c.) nei casi in cui la legge ammetta l'effettuazione di una compensazione di partite nell'ambito degli schemi di bilancio.

## Bilancio d'esercizio 2021: La deroga al comma 6 dell'art. 2423 del c.c.

È possibile compensare le poste dell'attivo e del passivo del bilancio, nonché dei componenti positivi e negativi del conto economico, purché se ne dia dettagliata giustificazione nella nota integrativa e purché in tale documento vengano indicati gli importi lordi oggetto di compensazione.

## Bilancio d'esercizio 2021: compensazioni da indicare in nota integrativa

- È necessario fornire nella nota integrativa informazioni relative (in particolare a:
  - Compensazioni tra crediti e debiti tributari e tra imposte anticipate e differite incluse nella voce 20 del conto economico;
  - Importi lordi degli utili e perdite su cambi inclusi nella voce C17 – bis) del conto economico;
  - Costo al lordo del contributo, nel prospetto delle movimentazioni delle immobilizzazioni per le quali sono stati ricevuti contributi pubblici contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione.

## Bilancio d'esercizio 2021: Reddito d'impresa

- Profili civilistici → Art. 2195 c.c.
- Profili tributari → art. 55 – 83 – 116 DPR 917/86

## Reddito d'impresa: Principi generali

- Definizione → Art. 55 DPR 917/86
- Reddito complessivo → Art. 81 DPR 917/86
- Principio derivazione → Art. 83 DPR 917/86
- Trattamento componenti positivi del reddito → Art. 85 – 94 DPR 917/86
- Trattamento componenti negativi del reddito → Art. 95 – 101 DPR 917/86

## Reddito d'impresa: Principi generali

- Amm.to beni materiali ed immateriali → Art. 102 - 104 DPR 917/86
- Accantonamento ed altre spese → Art. 105 - 108 DPR 917/86
- Principio competenza ed inerenza → Art. 109 DPR 917/86
- Norme sulle valutazioni → Art. 116 DPR 917/86

## **Rapporto tra Bilancio d'esercizio e Reddito d'impresa**

## RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

- Il legislatore fiscale assume come punto di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale => **il Bilancio d'esercizio**;
- In tal modo si genera un "**rapporto di dipendenza**" del reddito d'impresa dal risultato del Conto economico;
- Si tratta di una **dipendenza "parziale"** in quanto i risultati del Conto economico vengono "**variati**" in nome di esigenze proprie della normativa fiscale

## Reddito d'impresa: Principi generali

### Principi generali di determinazione del reddito d'impresa

- Principio di inerenza → Art. 109 comma 5 DPR 917/86
- Principio di competenza → (correlazione costi/ricavi – certezza ed obiettiva determinabilità)
- Imputazione costi e ricavi a conto economico

## **Il Reddito d'impresa art. 83 DPR 917/86**

## Schema determinazione Reddito d'impresa "Dal risultato di bilancio al reddito d'impresa"

Risultato netto di bilancio (utile o perdita) (se las: +/- componenti non transitati da Ce e imputati direttamente a patrimonio netto)

### A) Variazioni in aumento:

- > Maggiori proventi tassabili
- > minori oneri deducibili

### B) Variazioni in diminuzione:

- Maggiori proventi tassabili
- Minori oneri deducibili

**REDDITO D'IMPRESA**

## Reddito d'impresa: Principi generali

- **Variazioni in aumento** → costi imputati a conto economico «non deducibili» – ricavi non imputati al conto economico «ma imponibili»
- **Variazioni in diminuzione** → costi non imputati a conto economico «ma deducibili» – ricavi imputati a conto economico «non imponibili»

## Reddito d'impresa: Principi generali

### ➤ **Iscrizione imposte in bilancio (fiscalità differita)**

La discordanza tra i criteri di determinazione del risultato d'esercizio ed di determinazione del reddito d'impresa producono le «differenze permanenti» e/o «differenze temporanee tra l'utile e/o perdita esercizio e reddito imponibile.

## Reddito d'impresa: Principi generali

- **Differenze permanenti:** derivano da componenti di reddito in tutto e/o in parte non riconosciuti fiscalmente.
- **Differenze temporanee:** derivano dalla differente competenza temporale dei componenti reddituali tra normativa civilistica e fiscale.

**N.B.: → ne deriva uno spostamento della tassazione tra esercizi precedenti;**

**N.B.: → le regole di bilancio richiedono la «sterilizzazione» contabile di tali differimenti, mediante la gestione della «fiscaltà differita»**

## Reddito d'impresa: Principi generali

### Fiscalità differita determina:

- **DIFFERIMENTO DELLA TASSAZIONE:** quando componenti positivi di reddito sono tassabili in esercizi successivi, oppure quando componenti negativi di reddito sono fiscalmente deducibili in esercizi precedenti a quelli di iscrizione in bilancio secondo criteri civilistici.

## Reddito d'impresa: Principi generali

### Fiscalità differita determina:

- **ANTICIPAZIONE DELLA TASSAZIONE:** quando componenti negativi sono dedotti fiscalmente in esercizi successivi a quello della loro iscrizione in bilancio secondo corretti criteri civilistici «oppure quando» componenti positivi di reddito sono tassati in esercizi precedenti a quelli in cui sono iscritti in bilancio secondo criteri civilistici.

**Il Principio di Inerenza**  
**dei costi aziendali**  
**art. 109 – comma 5 DPR 917/86**

## PRINCIPIO DI INERENZA

- Il **principio di inerenza** => determinazione reddito d'impresa.

### **Art. 109 – comma 5 TUIR:**

- I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e/o negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza;
- I ricavi le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza e/o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni di cui ai principi di competenza, certezza ed obiettiva determinabilità.

**N.B.!!** => il "concetto di inerenza" discende dal principio di capacità contributiva Art. 53 della Costituzione

## Super ACE e Modello Unico

- **D. L. N. 73/2021 - Legge N. 106/2021 (Decreto Sostegni)**

# Super ACE nel Modello Unico 2022

Il D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni - Legge 106/2021 ha previsto il rafforzamento dell' ACE per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (**2021 per i soggetti solari**), definendo il coefficiente da applicare alla variazione in aumento del capitale proprio pari al 15%.

In alternativa all'ordinaria modalità di fruizione dell' agevolazione sotto forma di deduzione dal reddito complessivo in sede di dichiarazione dei redditi, è concessa la possibilità di utilizzare la stessa quale credito d'imposta, in compensazione nel modello F24.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Rendimento nozionale

### Art. 19, cc. 2 - 7

→ **Nel periodo d'imposta 2021** , per la variazione in aumento del capitale proprio **rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente**, l' aliquota percentuale del **rendimento nozionale ai fini Ace è pari al 15%**.

L'aliquota del 15% è riconosciuta per variazioni in aumento di **ammontare massimo pari a€ 5 milioni, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto** risultante dal bilancio.

- Per l'eventuale eccedenza e la restante parte di variazione in aumento del capitale proprio, rispetto **a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010**, il **rendimento nozionale è calcolato con l'aliquota dell'1,3% (Ace ordinaria)**.

- **Ne consegue che l'aliquota dell'1,3% è calcolata** sull'eccedenza della variazione in aumento del capitale 2020-2021 e sulle variazioni in aumento del capitale 2010-2020.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Incremento patrimoniale

### Art. 19, cc. 2 - 7

**→ Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 gli incrementi del capitale proprio rilevano a partire dal 1 ° giorno del periodo d'imposta.**

- Tale deroga non si estende ai versamenti dei soci che fruiscono dell'Ace ordinaria per effetto del superamento della soglia di € 5 milioni.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Incremento patrimoniale

### Art. 19, cc. 2 - 7

➔ Per il periodo d'imposta **successivo a quello in corso al 31.12.2020** la deduzione del rendimento nozionale, valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale del 15% corrispondente agli incrementi di capitale proprio, può essere **alternativamente** fruita tramite riconoscimento di un credito d'imposta da calcolarsi **applicando al rendimento nozionale** sopra individuato, **le aliquote Irpef e Ires** in vigore nel periodo d' imposta **in corso al 31.12.2020**.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Credito d'imposta

### Art. 19, cc. 2 - 7

➔ Il credito d'imposta:

.. non è produttivo di interessi;

.. può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione, oppure può essere chiesto a rimborso;

.. in alternativa, può essere ceduto, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti ed è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente. soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Credito d'imposta

### Art. 19, cc. 2 - 7

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono **presentare apposita comunicazione** all'Agenzia delle Entrate, la quale ha definito le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione nonché le modalità attuative per la cessione del credito con provvedimento 238235/2021.

# Super ACE nel Modello Unico 2022

## Credito d'imposta

### Art. 19, cc. 2 - 7

**Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate dal giorno successivo:**

- .. a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro;
- .. alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero;
- .. alla delibera dell' assemblea che destina, in tutto o in parte, a riserva l' utile di esercizio.