

Bilancio, reddito d'impresa e IRAP: le novità per l'esercizio 2021

Mauro Nicola

29/03/2022

ALTA FORMAZIONE 

Agenda lezione

Bilancio, reddito d'impresa e IRAP: le novità per l'esercizio 2021

- Iter di approvazione del bilancio 2021
- Continuità e prudenza
- La gestione delle perdite emerse negli esercizi 2020 e 2021
- La gestione degli ammortamenti sul bilancio 2021
- Rivalutazioni beni d'impresa:
 - problematiche contabili in generale e gestione ammortamento
 - base imponibile dell'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta derivanti dalla rivalutazione
- Rilevazione crediti d'imposta, vari contributi COVID e altri bonus fiscali
- Problematiche contabili relative a:
 - nuovo OIC 34 sulla rilevazione dei ricavi (obbligatorio dal 2023)
 - il ritorno agli OIC applicando il "nuovo" OIC 33
- Risposte ai quesiti posti, documenti interpretativi e comunicazioni della Fondazione OIC
- Novità in tema di operazioni straordinarie (es. riserve in sospensione d'imposta da bozza circolare) e la valutazione prudente dei crediti commerciali
- Le modifiche agli OIC per la redazione dei bilanci delle società cooperative
- Il bilancio degli Enti del Terzo Settore (analisi principio contabile)
- Scadenze e adempimenti derivanti dalla norma sulla crisi d'impresa in tema di valutazione periodica della solidità e della solvibilità aziendale
- Novità in tema di IRAP

ALTA FORMAZIONE 

Art. 1, comma 125 quinquies, L. 4 agosto 2017, n. 124
Legge annuale per il mercato e la concorrenza

Per gli aiuti di Stato e gli aiuti *de minimis* contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi ai sensi della relativa disciplina, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti di cui ai commi 125 e 125-bis, **a condizione che venga dichiarata l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato, nella nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza**

ALTA FORMAZIONE 

Crediti d'imposta

La corretta contabilizzazione del Superbonus secondo OIC 3/8/2021



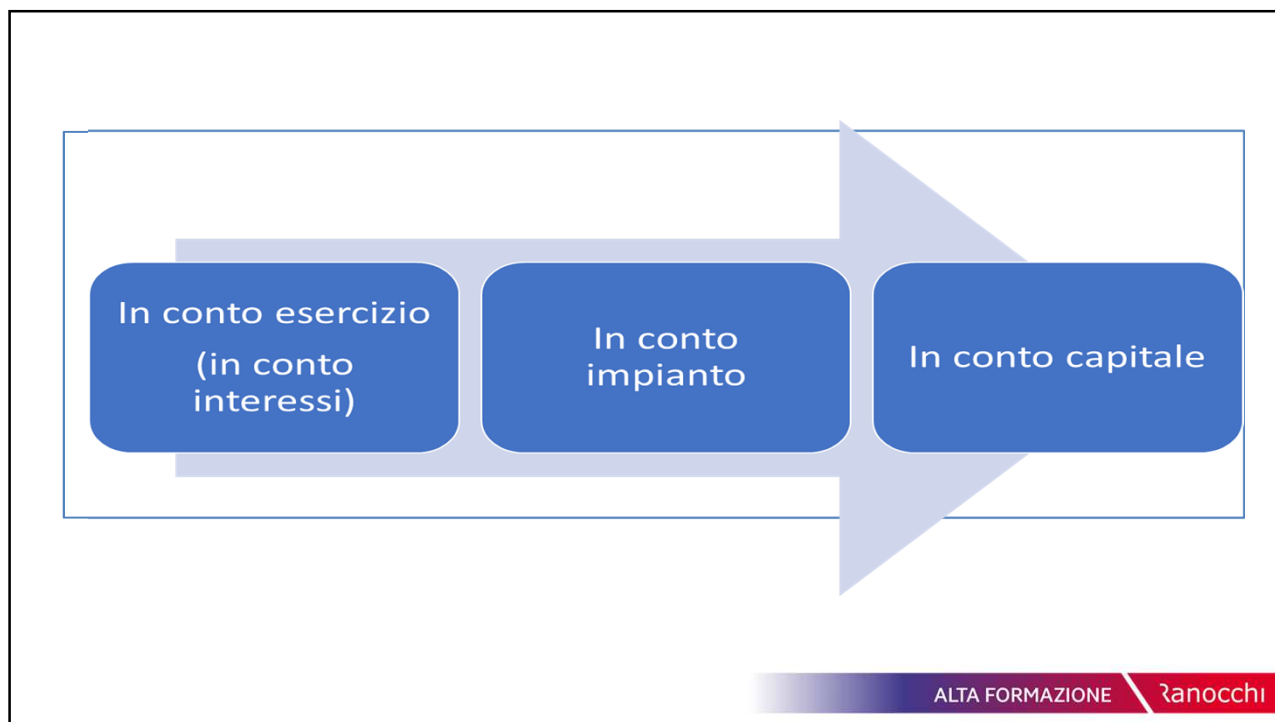
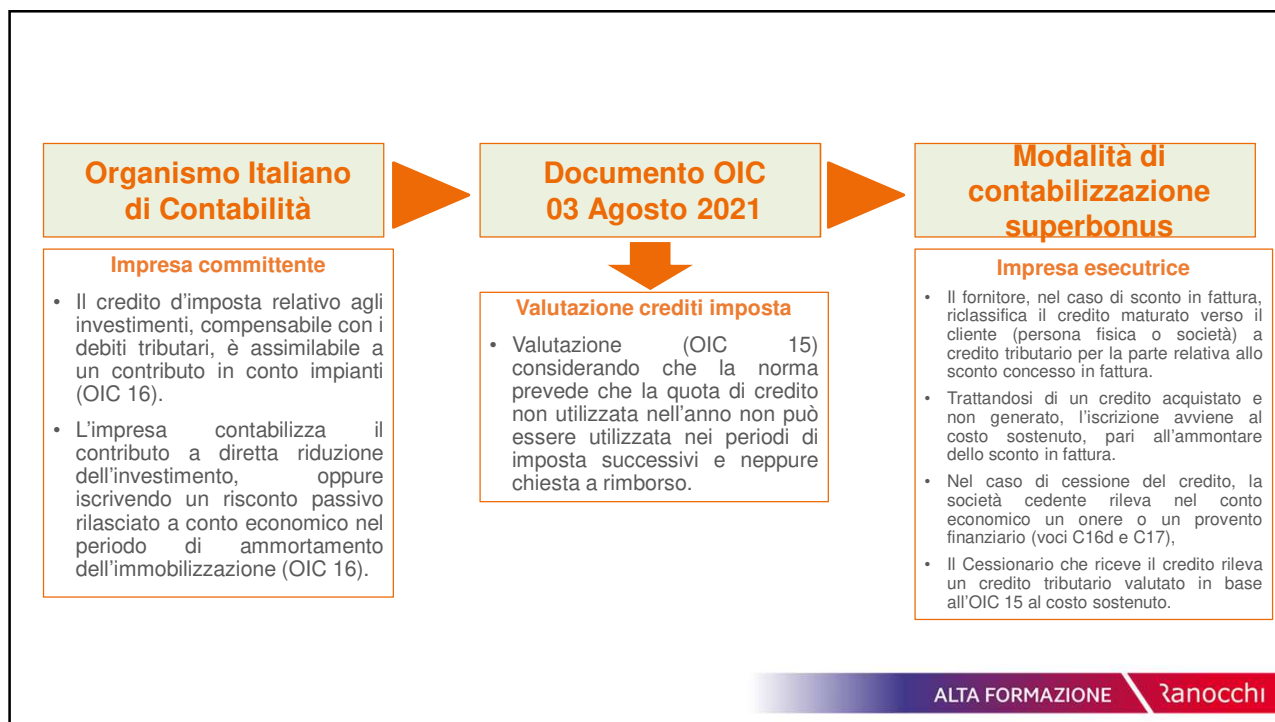
OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

**Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei
bonus fiscali**

Premessa

1. E' pervenuta all'OIC una richiesta di parere da parte della Agenzia delle Entrate avente ad oggetto *"le modalità di contabilizzazione per le imprese OIC del cd. Superbonus e altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi"*.

ALTA FORMAZIONE 



Nello stato
patrimoniale

Nel conto
economico

Nella nota
integrativa

Nella
dichiarazione
dei redditi

ALTA FORMAZIONE 

Oic.5
Voce A.5 conto
economico

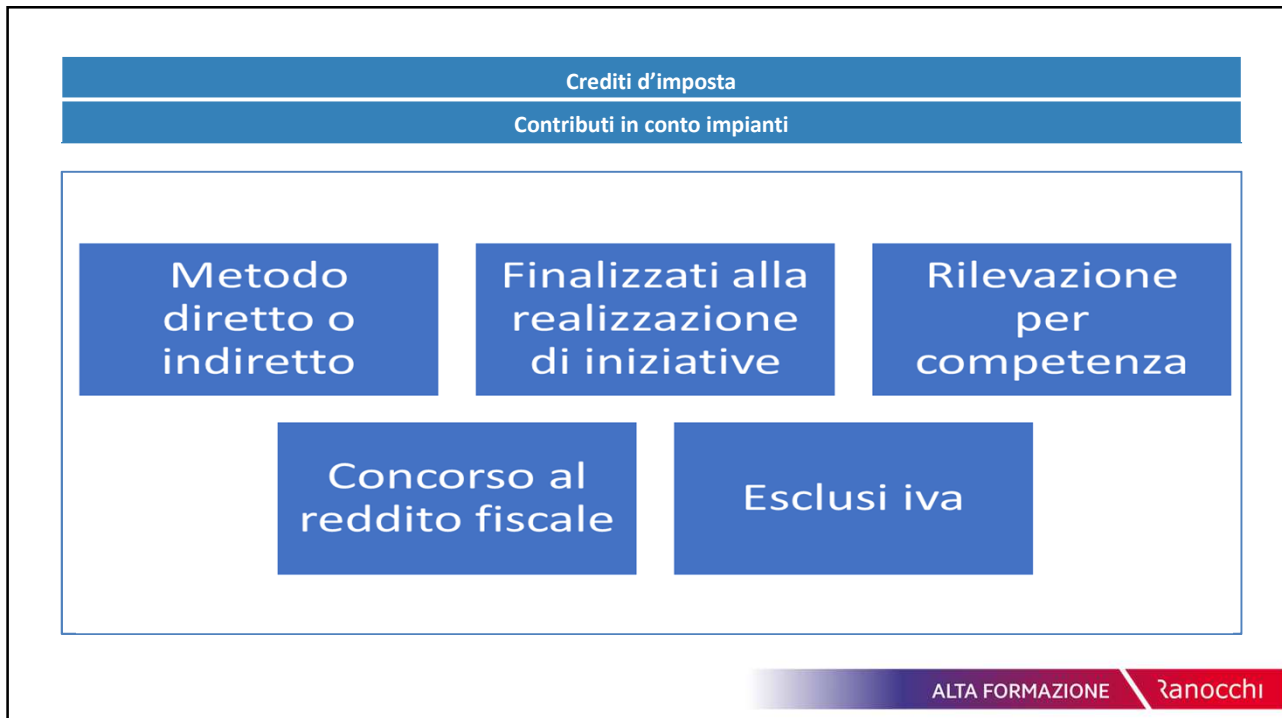
Hanno natura di
integrazione dei
ricavi attività
caratteristica

Rilevazione per
competenza

Art.85 Tuir li
considera ricavi
(ritenuta 4%)

Ai fini iva
generalmente esclusi
(salvo eccezioni)

ALTA FORMAZIONE 



Nota integrativa

↓

Nel corso dell'esercizio, la Società ha ricevuto sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di cui alla Legge n. 124/2017, art. 1, comma 25, pari a € ...
La seguente Tabella riporta i dati inerenti a soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni ricevuti e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

	Soggetto erogante	Contributo ricevuto	Causale
n. 1	Amministrazione A	€ ...	...
n. 2	Società B	€ ...	...
...	...	...	...

L'importo totale dei vantaggi economici ricevuti corrisponde a € ...

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

Come ottemperare alla trasparenza

Bilancio Abbreviato

Le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o che **comunque non sono tenute alla redazione della nota integrativa**, **ASSOLVONO L'OBBLIGO DI TRASPARENZA IN FORME DIVERSE DALLA PUBBLICAZIONE IN BILANCIO**, ossia, tramite pubblicazione delle informazioni sul proprio sito Internet (secondo modalità liberamente accessibili al pubblico) o, in mancanza, sul portale digitale dell'associazione di categoria di appartenenza (art. 1, c. 125-bis della L. 4.05.2017, n. 124).

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

**A decorrere
dal
1° gennaio 2023**

1. Sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.
2. Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

Finanziamenti garantiti al 100% dallo Stato

Fondo di garanzia per le PMI - FAQ D.L. Liquidità - Allegato 4

•18. In che modo viene determinato l'aiuto connesso alla concessione delle garanzie ai sensi della lett. m)?

•R. Le garanzie concesse ai sensi del comma 1, lett. m), dell'art. 13 del D.L. Liquidità, prevedendo una copertura pari al 100% del finanziamento, sono inquadrate tra gli "Aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali" - Punto 3.1 del Quadro temporaneo per le misure di Aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 e l'intero importo del finanziamento incide sul plafond a disposizione per ciascuna impresa.



ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

D.L. 22 marzo 2021, n. 41 e succ. mod. e integr.

13. Le disposizioni del presente comma e dei commi da 14 a 17 si applicano alle misure di agevolazione contenute **nelle seguenti disposizioni**, per le quali rilevano le condizioni e i limiti previsti dalle Sezioni 3.1 "Aiuti di importo limitato" e 3.12 "Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti" della Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modificazioni.



Segue elencazioni con richiamo agli articoli dei diversi Decreti legge

D.L. 22 marzo 2021, n. 41 e succ. mod. e integr.

14. Gli aiuti di cui al comma 13 fruiti alle condizioni e nei limiti della Sezione 3.1 della suddetta Comunicazione della Commissione europea possono essere cumulati da ciascuna impresa con altri aiuti autorizzati ai sensi della medesima Sezione.
15. Per le imprese beneficiarie degli aiuti di cui al comma 13 che intendono avvalersi anche della Sezione 3.12 della suddetta Comunicazione della Commissione europea rilevano le condizioni e i limiti previsti da tale Sezione. **A tal fine le imprese presentano un'apposita autodichiarazione con la quale attestano l'esistenza delle condizioni previste al paragrafo 87 della Sezione 3.12.**
16. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità di attuazione dei commi da 13 a 15 ai fini della verifica, successivamente all'erogazione del contributo, del rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalle Sezioni 3.1 e 3.12 della suddetta comunicazione della Commissione europea.

Con il medesimo decreto viene definito il monitoraggio e controllo degli aiuti riconosciuti ai sensi delle predette sezioni della citata Comunicazione della Commissione europea.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

Impresa unica

**Regolamento n. 1407/2013 del 18 dicembre 2013 della Commissione Europea,
in materia di aiuti *de minimis***

Insieme delle imprese, localizzate nel medesimo Paese UE, tra le quali esiste almeno una delle relazioni seguenti:

- un'impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa;
- un'impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa;
- un'impresa ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima;
- un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci di un'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

Le imprese tra le quali intercorre una delle relazioni di cui sopra, per il tramite di una o più altre imprese, sono ugualmente da considerarsi "impresa unica".

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LE ASSEMBLEE SOCIALI: NOVITÀ E PROROGHE

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

TERMINI DI APPROVAZIONE

Il maggior termine di 180 giorni

Le condizioni per beneficiare del maggior termine

Presenza di apposita previsione statutaria

+

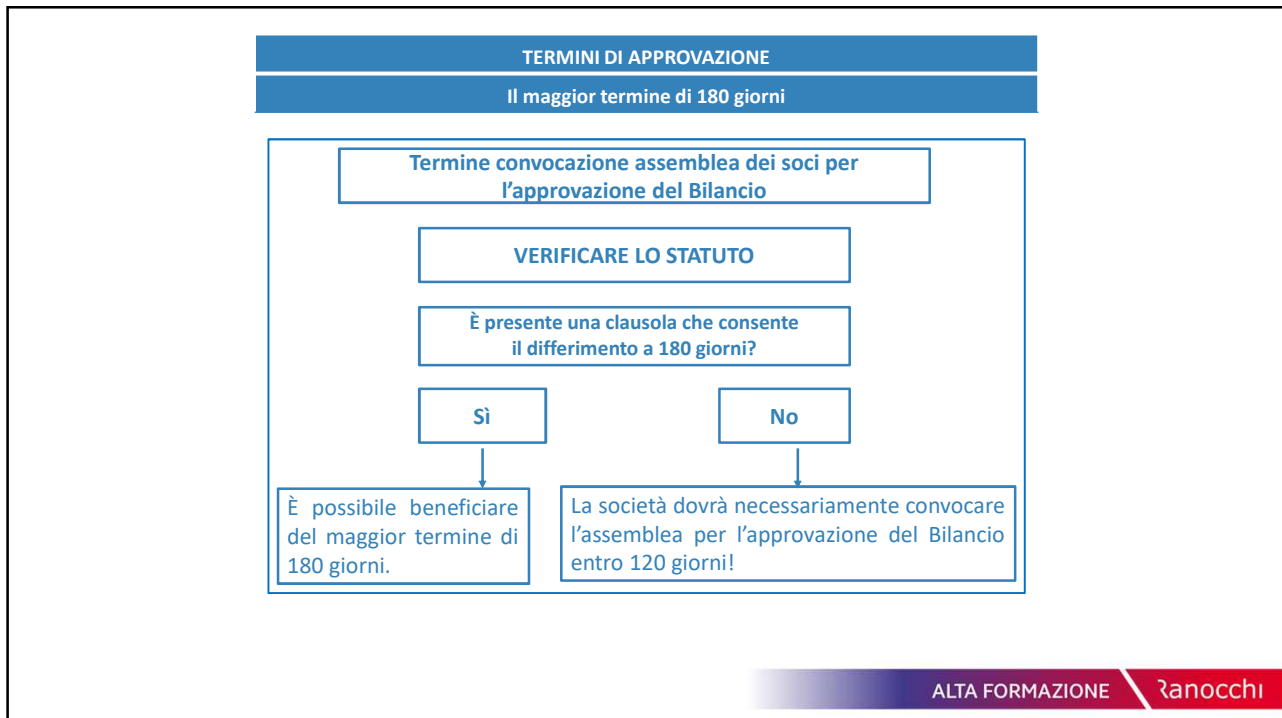
**Presenza circostanze che giustificano la dilazione
oppure**

Redazione Bilancio consolidato

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

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi



TERMINI DI APPROVAZIONE

Il maggior termine di 180 giorni

Si riportano esemplificazioni delle particolari esigenze relative alla struttura e 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 e 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;

TERMINI DI APPROVAZIONE

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 a 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 (ad esempio pesatura del formaggio per la stima della rimanenza finale);
- l'adozione degli IAS, prima applicazione dei principi contabili internazionali.

NOVITÀ E PROROGHE

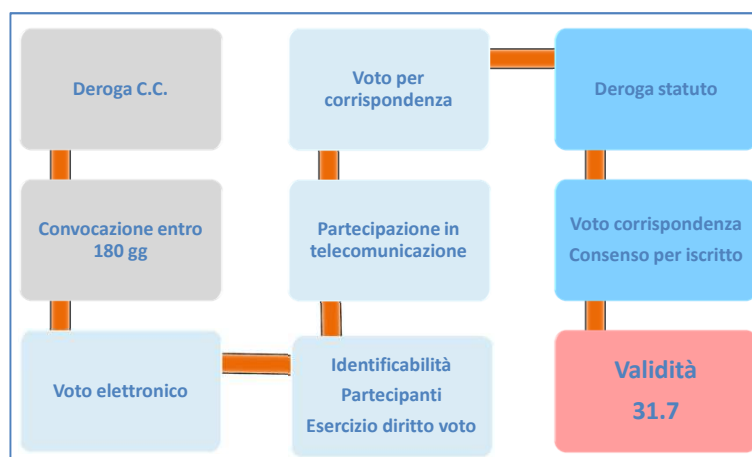
Assemblee convocate entro il 31.7.2022

Queste disposizioni del presente articolo **si applicano alle assemblee convocate entro il 31.7.2022** ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da Covid-19.

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ E PROROGHE

Partecipazione all'assemblea

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ E PROROGHE

Partecipazione all'assemblea

Con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative e le mutue assicuratrici **possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie:**

- l'espressione del voto in via elettronica
- per corrispondenza
- e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione.

Le predette società possono altresì **prevedere** che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, c.c. **senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.**

NOVITÀ E PROROGHE

Partecipazione all'assemblea

Avviso di convocazione Consiglio di Amministrazione

Il Consiglio di Amministrazione della ... S.r.l. è convocato per il giorno ... alle ore ... presso la sede legale *[oppure altro luogo se previsto dallo statuto]*, per discutere e deliberare sul seguente:

Ordine del giorno

1. Informativa dell'Amministratore Delegato sulle azioni intraprese a tutela della salute a seguito dell'emergenza sanitaria Covid-19.
2. Comunicazioni in merito all'approvazione del progetto di Bilancio d'esercizio al ...

Si comunica che, in considerazione dell'emergenza sanitaria Covid-19 in corso l'intervento alla riunione del Consiglio di Amministrazione potrà avvenire SOLO in videoaudioconferenza con le seguenti modalità: ...

NOVITÀ E PROROGHE

Partecipazione all'assemblea

Topics Verbale Consiglio di Amministrazione

Assume la presidenza ai sensi dell'art. ... dello statuto sociale il Sig. ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione, il quale dichiara e constata:

1. che, come indicato anche nell'avviso di convocazione, l'intervento a questa riunione del Consiglio di Amministrazione **può avvenire solo in videoaudioconferenza**;
2. che per il Consiglio di Amministrazione **risultano collegati in videoaudioconferenza**.

Il Presidente identifica tutti i partecipanti e si accerta che a tutti soggetti, collegati in videoaudioconferenza, sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

NOVITÀ E PROROGHE

Partecipazione all'assemblea

Il Presidente **identifica** quindi tutti i partecipanti intervenuti e si accerta che ai soggetti collegati in audioconferenza sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante. Il Presidente constata infine, e fa constatare, che l'assemblea risulta regolarmente convocata [oppure totalitaria] e deve ritenersi valida ed atta a deliberare sul citato ordine del giorno.

Il Presidente informa il Consiglio che, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, comma 2 [per le S.p.A.], e 2478-bis [per le S.r.l.] c.c., o alle diverse disposizioni statutarie, l'art. 106, comma 1, del D.L. n. 18/2020 e s.m.i. prevede che quest'anno l'assemblea ordinaria per l'approvazione del Bilancio chiuso al 31.12.2019 sia convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Copia dei documenti illustrati era stata anticipata a tutti i convocanti tramite messaggio di posta elettronica.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

NOVITÀ E PROROGHE

S.r.l.

Le **società a responsabilità limitata** possono, inoltre, consentire, **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.

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ E PROROGHE

S.r.l.

Avviso di convocazione Assemblea Soci

L'Assemblea dei Soci della s.r.l. ... è convocata per il giorno ... alle ore ... presso la sede legale, per discutere e deliberare sul seguente:

Ordine del giorno

- 1) approvazione del Bilancio al ... e dei documenti correlati;
- 2) delibere consequenziali.

Qualora all'assemblea in prima convocazione i soci non risultassero in numero legale, la seconda convocazione è fissata per il giorno ..., alle ore ... presso la sede legale.

I Soci possono farsi rappresentare in assemblea da altri soggetti, con delega scritta e nel rispetto dell'art. ... dello statuto sociale.

L'intervento all'assemblea può avvenire anche in videoaudioconferenza con le seguenti modalità: ...

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ E PROROGHE

S.r.l.

Topics Verbale Assemblea Soci

Assume la presidenza ai sensi dell'art. ... dello statuto sociale il Sig. ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione, il quale dichiara e constata:

- 1) che, come indicato anche nell'avviso di convocazione ed in conformità alle previsioni dell'art. ... dello statuto sociale, l'intervento alla riunione del Consiglio di Amministrazione **può avvenire anche in audioconferenza**;
- 2) che per il Consiglio di Amministrazione sono presenti fisicamente.

Il Presidente ricorda che la partecipazione in videoaudioconferenza a questa assemblea è consentita sia dall'art. ... dello statuto sociale, sia dall'art. 106, D.L. 17.3.2020, n. 18 e s.m.i. che prevede espressamente l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione e che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, c.c., senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il Presidente, il Segretario o il Notaio.

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ E PROROGHE

S.r.l.

Il Presidente **identifica** quindi tutti i partecipanti intervenuti e si accerta che ai soggetti collegati in audioconferenza sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante. Il Presidente constata infine, e fa constatare, che l'assemblea risulta regolarmente convocata [oppure totalitaria] e deve ritenersi valida ed atta a deliberare sul citato ordine del giorno.

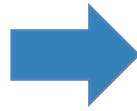
Il Presidente illustra i motivi che hanno consentito di convocare questa assemblea entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio e in particolare ricorda che ciò risultava espressamente consentito dall'art. 106, D.L. 17.3.2020, n. 18 e s.m.i. anche in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, comma 2, e 2478-bis c.c., o alle diverse disposizioni statutarie.

Copia dei documenti illustrati era stata anticipata a tutti i convocanti tramite messaggio di posta elettronica.

ALTA FORMAZIONE 

CONVOCAZIONE ASSEMBLEARE ENTRO 180 GIORNI PER COVID-19

Nessuna proroga



Nessuna
proroga
automatica
al 180°
giorno

ALTA FORMAZIONE 

CONTINUITÀ E PRUDENZA

ALTA FORMAZIONE 

CONTINUITÀ E PRUDENZA

Cosa dice l'articolo 2423-bis, Codice Civile

PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

1. La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

ALTA FORMAZIONE 

CONTINUITÀ E PRUDENZA

Cosa dice l'OIC 11

A livello di principi contabili nazionali la tematica della continuità aziendale è trattata nell'OIC n. 11, *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*¹; infatti, nel par. 22 dell'OIC n. 11, è previsto che «**Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.** Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale».

ALTA FORMAZIONE 

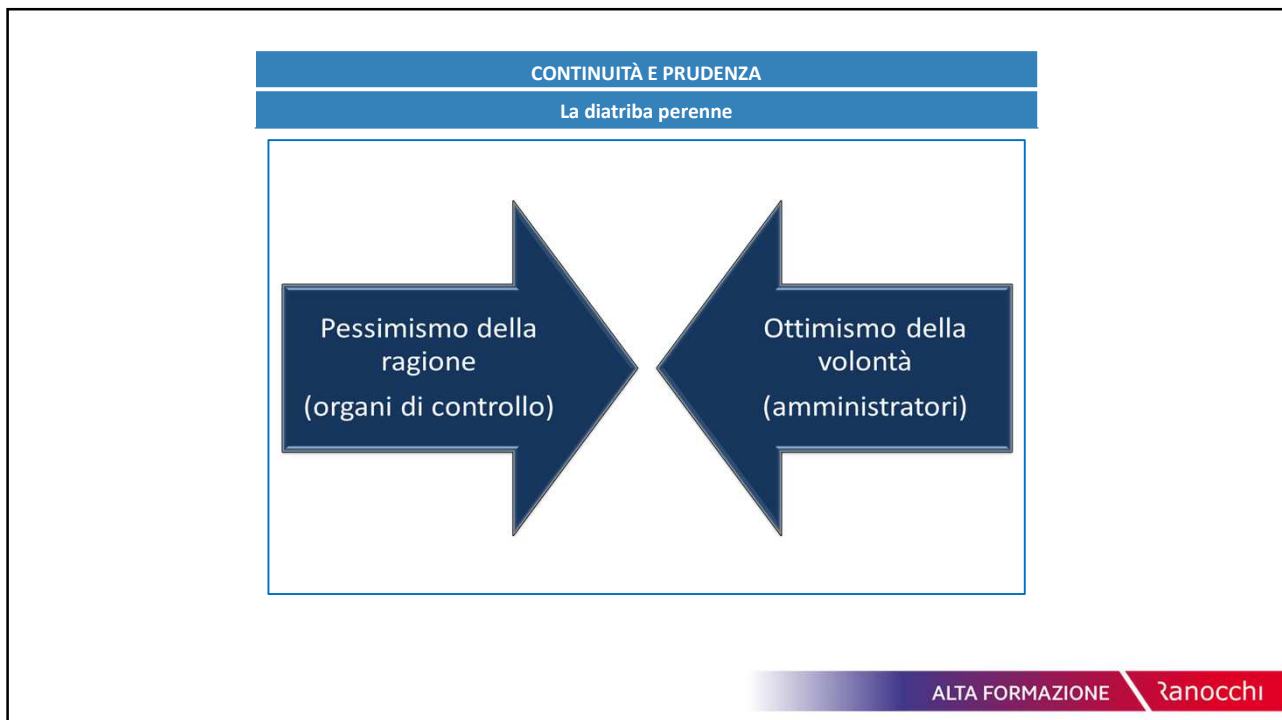
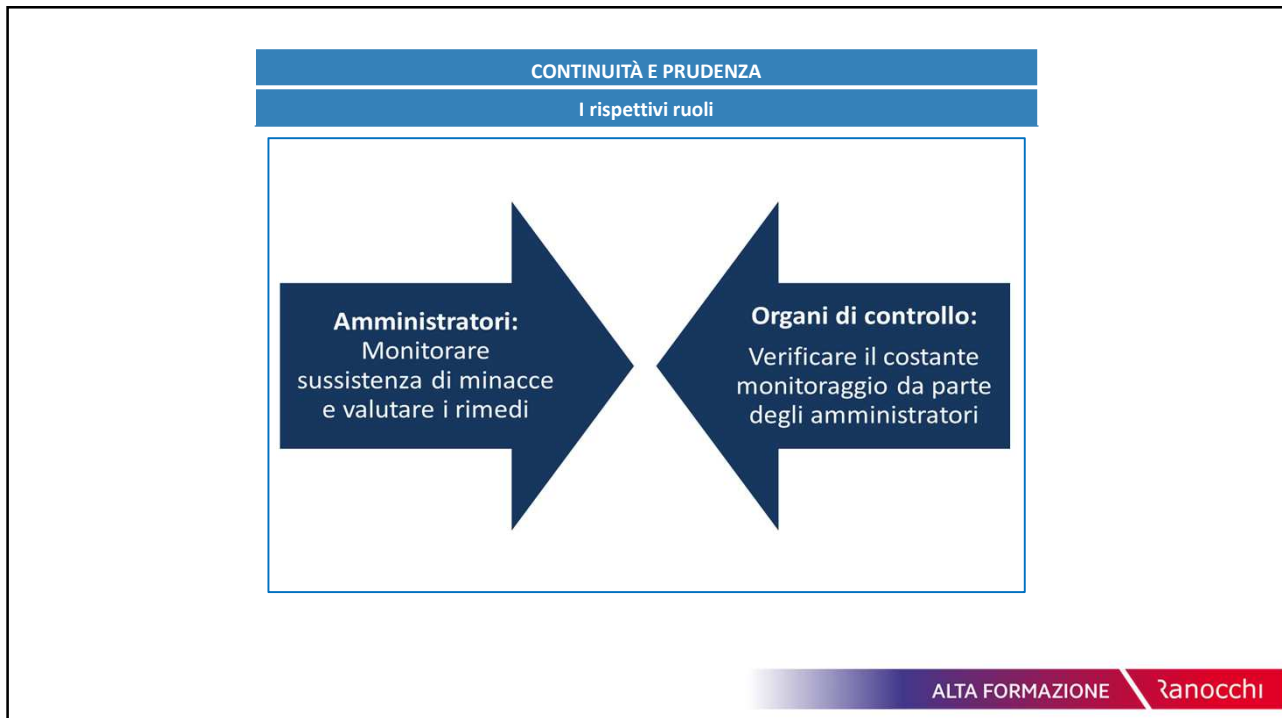
CONTINUITÀ E PRUDENZA

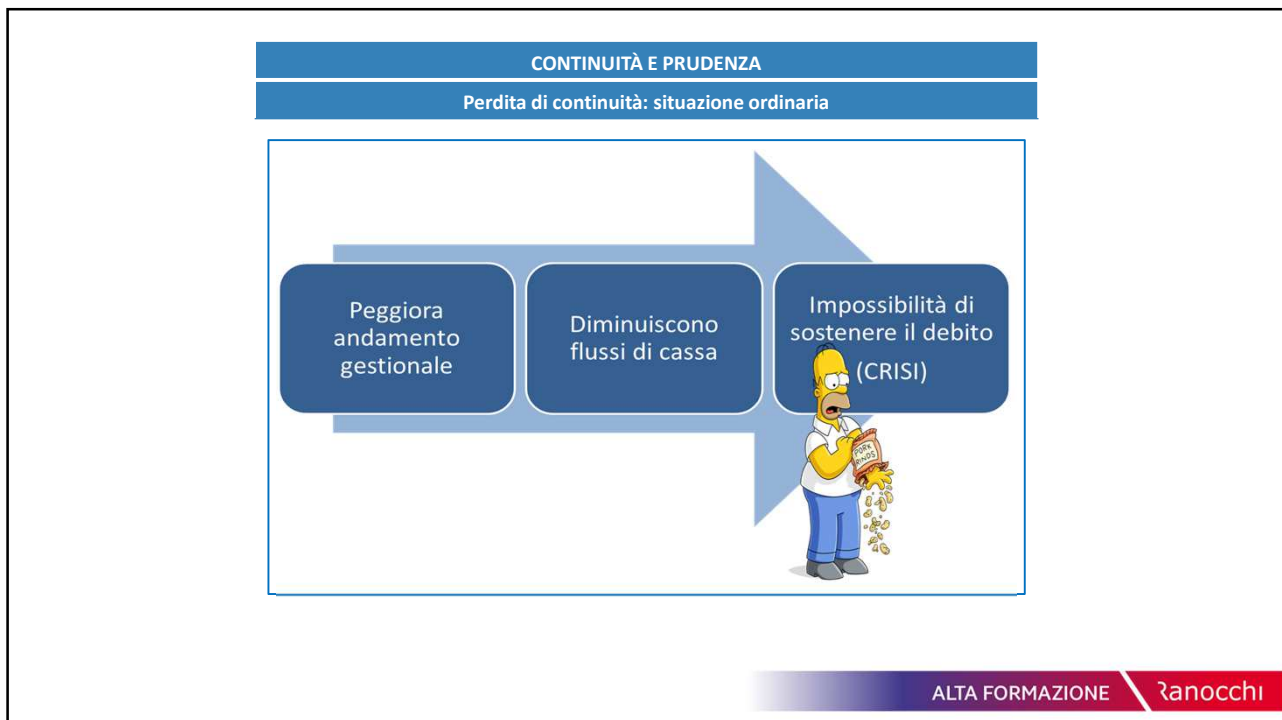
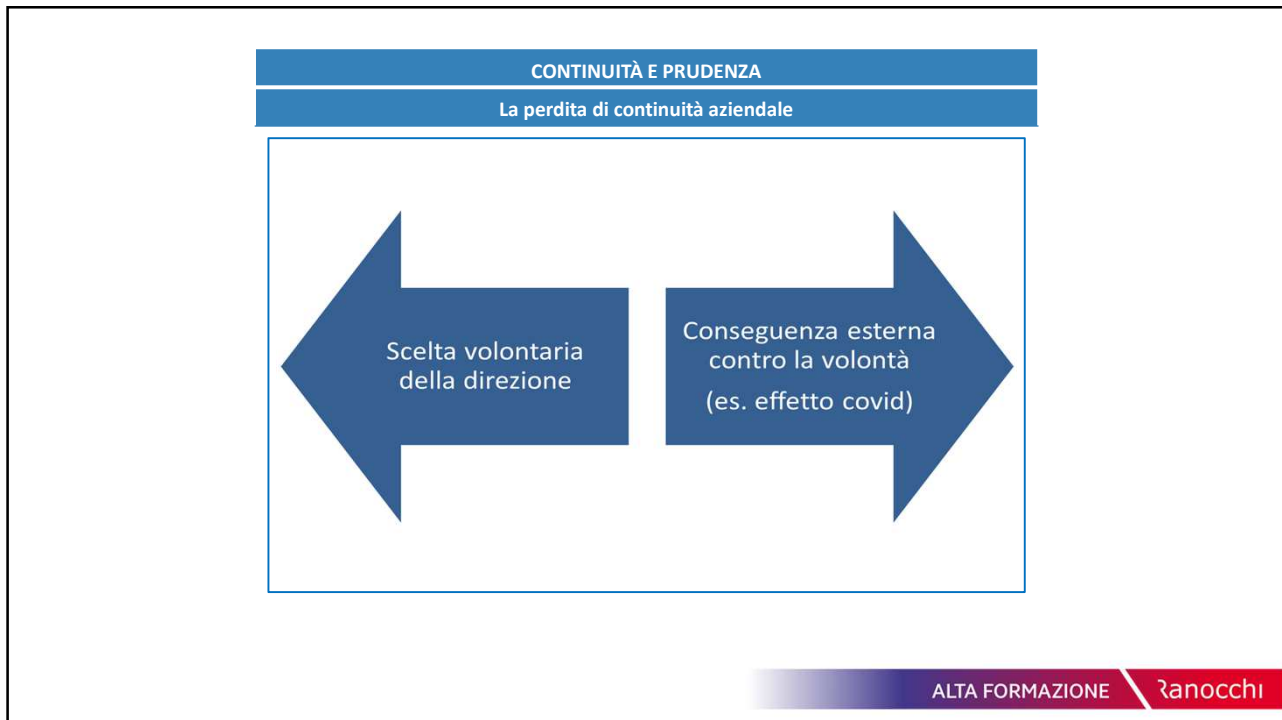
Principi fondamentali da tenere sempre presenti

Situazione
emergenzialeNorme di
carattere
eccezionaleRestano
inalterati gli
obblighi e i
doveriALTA FORMAZIONE **Ranocchi****CONTINUITÀ E PRUDENZA**

La situazione attuale

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**





CONTINUITÀ E PRUDENZA

La mancata proroga delle deroghe (art. 38-*quater*, D.L. n. 34/2020)

1. Nella predisposizione dei bilanci il cui **esercizio è stato chiuso entro il 23.2.2020 e non ancora approvati**, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1), c.c., è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'art. 2427, primo comma, n. 1), c.c. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e alla Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

CONTINUITÀ E PRUDENZA

La mancata proroga delle deroghe (art. 38-*quater*, D.L. n. 34/2020)

2. Nella predisposizione del **bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020**, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1), c.c., può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23.2.2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'art. 2427, primo comma, n. 1), c.c., anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e alla Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

CONTINUITÀ E PRUDENZAConseguenze della mancata proroga delle deroghe (art. 38-*quater*, D.L. n. 34/2020)Ritorno alle regole
ordinarieSituazione
emergenziale di
competenza del
2021Stato di emergenza
nazionale ancora in
atto all'inizio 2022Le difficoltà degli
amministratori
(e dei sindaci)ALTA FORMAZIONE **LA GESTIONE DELLE PERDITE EMERSE
NEGLI ESERCIZI 2020 E 2021**ALTA FORMAZIONE 

LA GESTIONE DELLE PERDITE 2020 E 2021

La normativa emergenziale

Art. 6 D.L. n.
23/2020Modificato da D.L. n.
228/2021
(Milleproroghe)Copertura su perdite
emerse nell'esercizio
bilanci in corso al
31.12.2021Artt. 2446 e 2447
Codice CivileArtt. 2482-*bis* e
2482-*ter*
Codice CivileALTA FORMAZIONE 

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 1, D.L. n. 23/2020

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2021 non si applicano gli artt. 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-*bis*, quarto, 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, n. 4), e 2545-*duodecies* c.c.

ALTA FORMAZIONE 

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 2, D.L. n. 23/2020

2. 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 (approvazione bilancio 2026); l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

ALTA FORMAZIONE 

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 3, D.L. n. 23/2020

3. 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 artt. 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 artt. 2484, primo comma, n. 4), e 2545-*duodecies* c.c.

ALTA FORMAZIONE 

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 4, D.L. n. 23/2020

4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

ALTA FORMAZIONE 

TRATTAMENTO PERDITE

Conseguenze mancata proroga deroghe art. 6, D.L. n. 23/2020

Per le perdite
esercizio 2021 si
torna alle regole
ordinarie

Ma per la verifica
dei limiti come si
considerano quelle
sospese?

Le problematiche
per gli
amministratori

Il punto di vista dei
sindaci/revisori

ALTA FORMAZIONE 

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti soggettivi

**SOGGETTI
INTERESSA
TI**

**Coloro che redigono il Bilancio
d'esercizio in base al Codice
civile e ai Principi contabili
nazionali**

**Soggetti che nell'esercizio in
corso al 15.8.2020 non hanno
effettuato il 100%
dell'ammortamento**

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti temporali

AMMORTAMENTI NON RILEVATI
ESERCIZIO 2021



Differimento di **1 anno**
del termine del Piano
di ammortamento
originario

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Considerazioni iniziali

La sospensione degli ammortamenti rappresenta una **deroga** alle regole del Codice civile e degli OIC.

Art. 2426, c. 1, n. 2, c.c.

« 2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa».

OIC 16 - Immobilizzazioni materiali

par. 57: «L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati»

par. 65: «La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti; tuttavia, il metodo a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento (...). Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione (...)».

par. 66: «È possibile ammortizzare l'immobilizzazione materiale anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile».

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

OIC 16

La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione sia indefinita non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento.

Metodi di ammortamento:

- Quote costanti;
- Quote decrescenti;
- Quote variabili.

57

ALTA FORMAZIONE 

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

OIC 16

La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi:

- (a) **valore da ammortizzare** = costo - presumibile valore residuo
- (b) **residua possibilità di utilizzazione** = periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società
- (c) **criteri di ripartizione del valore da ammortizzare** = devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

CONTO ECONOMICO**B) Costi della produzione**

[...]

10) b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

58

ALTA FORMAZIONE 

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

OIC 16

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione materiale. Può comprendere anche altri costi, per la quota **ragionevolmente imputabile** all'immobilizzazione, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato (con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi).

Rilevazione successiva - Rivalutazione**OIC 16**

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Principi Contabili Nazionali

Rilevazione successiva - Ammortamento

La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione sia indefinita non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata a un processo di ammortamento.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Il piano di ammortamento

- L'ammortamento può essere effettuato con **criteri matematici** oppure con **metodi di tipo più elastico**.
- I metodi di ammortamento devono assicurare una **razionale e sistematica** imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

Metodi di ammortamento:

- Quote costanti;
- Quote decrescenti;
- Quote variabili.
- L'OIC 16 NON ammette, invece, l'ammortamento a quote crescenti.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Il piano di ammortamento

- ☐ Il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato, con una **revisione della stima contabile**, qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento: se la residua possibilità di utilizzazione è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati), alla data dell'intervenuto cambiamento, è **ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite**.
- ☐ Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima rappresenta una modifica di stime contabili.
- ☐ Il **piano di ammortamento** deve, quindi, essere **periodicamente rivisto** per appurare che non si siano verificati cambiamenti rispetto alle condizioni iniziali in cui è stato redatto. Si dovranno, al contempo, indicare la natura e gli effetti di ogni eventuale cambiamento di stima contabile, specificando nella nota integrativa l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Le modalità operative

In **Nota integrativa** è necessario:

1) spiegare le **ragioni della deroga** (per esempio una minore utilizzazione dei beni, ma dovrebbero essere ammesse anche altre ragioni collegate alla situazione economica contingente);

2) illustrare l'iscrizione e l'importo della **riserva indisponibile**;

3) descrivere l'**impatto** sul risultato economico e sulla patrimoniale e finanziaria.

NB: le «**micro imprese**», non essendo soggette all'obbligo della Nota integrativa, dovrebbero riportare queste informazioni nelle note in calce allo Stato patrimoniale.

63

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Riserva indisponibile

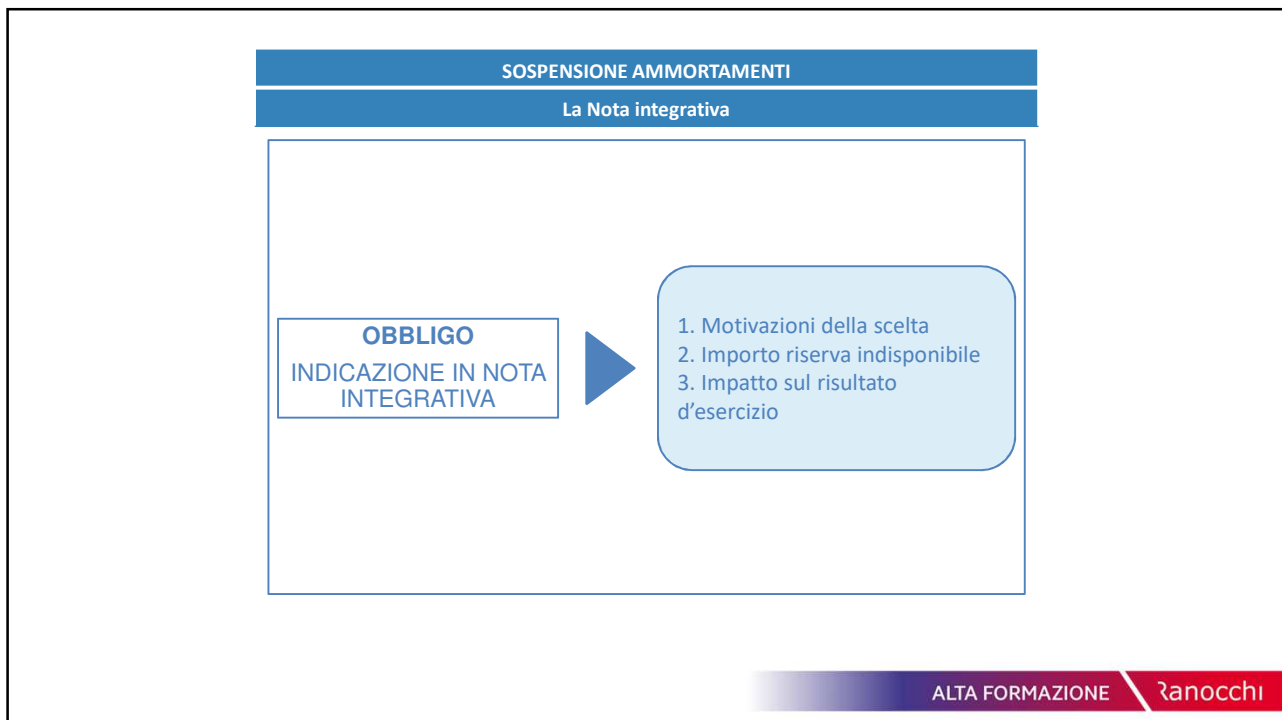
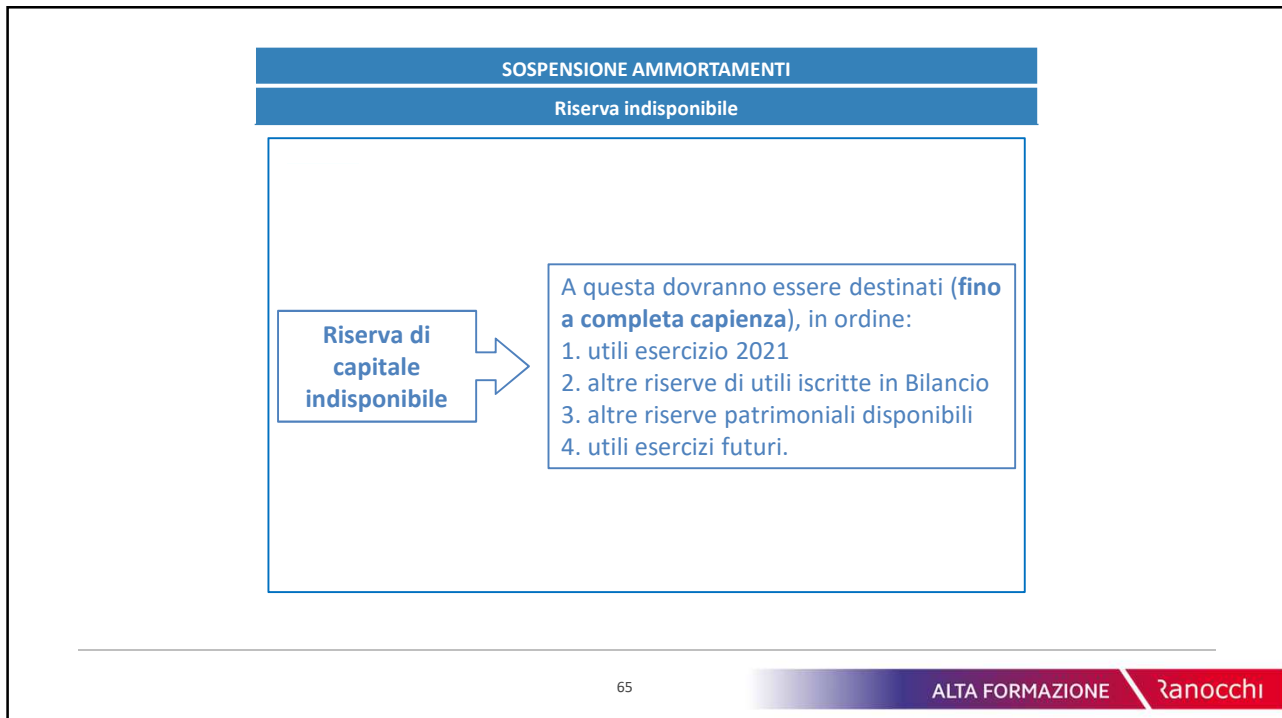
AMMONTARE TOTALE AMMORTAMENTI
NON RILEVATI 2021



Iscrizione
RISERVA DI CAPITALE INDISPONIBILE
per il medesimo importo

64

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**



SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti fiscali

I soggetti che sospendono gli ammortamenti:

- possono comunque dedurre fiscalmente le quote di ammortamento «sospese»:
 - applicando le regole IRES e IRAP;
 - a prescindere dall'imputazione al Conto economico.

Effettuano quindi una **variazione in diminuzione** nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione IRAP relative al 2021.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti fiscali

DISALLINEAMENTO
VALORI CIVILI E FISCALI



Stanziamento
IMPOSTE DIFFERITE PASSIVE

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESE

69

ALTA FORMAZIONE 

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

INTRODUZIONE

Il **differimento a 50 anni (esercizi)** dell'ammortamento fiscale, introdotto dalla normativa qui in commento, non essendo espressamente contemplato per il c.d. riallineamento ordinario dei soggetti OIC, di cui **all'art. 14, Legge n. 342/2000 dall'art. 110, comma 7, D.L. n. 104/2020**, opera per i valori che derivano dalle seguenti operazioni:

- rivalutazione dei beni dei soggetti non IFRS (art. 110, comma 4, D.L. n. 104/2020),
- riallineamento per i soggetti IFRS (art. 110, comma 8, D.L. n. 104/2020);
- riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 110, comma 8-bis, D.L. n. 104/2020).

ALTA FORMAZIONE 

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

ASSET INTERESSATI

Sotto il profilo oggettivo, **le nuove limitazioni** riguardano le attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103, TUIR, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo o del valore.

Il riferimento dovrebbe, quindi, essere:

- ai marchi d'impresa (art. 103, comma 1, ultimo periodo, TUIR);
- all'avviamento (art. 103, comma 3, TUIR).

Non vi rientrano a prima lettura, invece, a titolo esemplificativo:

- i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno;
- i brevetti;
- il *know-how*;
- il *software*;
- i diritti di concessione;
- i diritti di utilizzo delle prestazioni sportive dei calciatori.

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

RIFLESSI CONTABILI

Gli effetti contabili della norma in commento devono, poi, essere **misurati in funzione della applicazione a suo tempo assunta dello strumento della rivalutazione (ovvero) se con o senza efficacia fiscale**.

In caso di rivalutazione con efficacia fiscale gli effetti si producono, a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata effettuata.

Quindi il soggetto che ha effettuato la rivalutazione, iscrive imposte differite nel bilancio successivo a quello in cui in cui è eseguita la rivalutazione avendosi che la fiscalità differita (attiva) **è da iscriversi nel limite in cui, negli esercizi successivi, si verifichino differenze temporanee dovute alla divergenza tra la misura degli ammortamenti imputati a Conto economico e la quota fiscalmente deducibile** (ipotesi che, nel caso di applicazione a marchi e avviamento, accade con frequenza).

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

RIFLESSI CONTABILI

Nel caso di rivalutazione solo civilistica, quindi, **non avente efficacia fiscale**, le imposte differite (passive) **devono essere iscritte nel momento in cui si esegue la rivalutazione e diminuiscono il saldo attivo di rivalutazione**, anche a mente del Documento interpretativo OIC 7, par. 23, per cui avremo, che queste si riverteranno a Conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore attraverso l'ammortamento, la cessione del bene o la riduzione per perdita durevole di valore.

Nell'ipotesi, poi, di riallineamento delle differenze tra valori contabili e valori fiscali, **le imposte differite passive che a suo tempo erano state iscritte sono cancellate**.

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

RIFLESSI CONTABILI

Si è sostenuto, condivisibilmente nella circolare Assonime 5.3.2021 (par. 3.5) che gli effetti della cancellazione interessano, alternativamente, il Conto economico o il Patrimonio netto.

Per i soggetti OIC, ove si adottò, per il riallineamento di beni diversi dall'avviamento, l'impostazione contenuta nel par. 75 del Documento OIC 25, si dovrebbe, quindi:

- **eliminare il fondo imposte differite**, con contropartita la voce 20 di Conto economico;
- **iscrivere il costo per l'imposta sostitutiva** nella voce 20, con contropartita la voce Debiti tributari.

Dovrebbe essere, altresì, corretto, procedere ad **imputare l'imposta sostitutiva a riduzione delle riserve vincolate** (come stabilito dall'art. 10, comma 4, D.M. n. 162/2001).

In adesione a quanto previsto dal par. 80 del documento OIC 25, nell'ipotesi di riallineamento dell'avviamento, l'imposta dovrebbe essere iscritta tra i crediti nella voce. Attività per imposta sostitutiva da riallineamento a fronte della contabilizzazione del debito verso l'Eario.

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

EFFETTO CONTABILE DELLA DISCIPLINA DELLE RIVALUTAZIONI

Come anticipato, a seguito delle modifiche portate con l'art. 1, commi 622-624, Legge n. 234/2021, sono, ora, possibili le seguenti opzioni (alternative):

- **allungamento del periodo di ammortamento** per avviamento e marchi;
- **versamento di una ulteriore imposta sostitutiva** (avendosi così una sorta di affrancamento dell'affrancamento);
- **rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento.**

In questo caso, secondo Dottrina, la conseguenza più rilevante sul piano contabile sembra riguardare **la verifica della recuperabilità delle imposte differite attive iscritte in conseguenza della diversa misura dell'ammortamento civilistico** (che, si ricorda, per marchi e avviamento non può superare i 20 anni) rispetto ai nuovi limiti fiscali.

Sempre in Dottrina, poi, quanto alla rivalutazione dei marchi si è osservato che, se la stessa è stata applicata **utilizzando i valori di mercato**, il nuovo valore potrebbe, infatti, avere tenuto conto del *tax amortization benefit* (TAB) che, a sua volta, è influenzato dalla durata dell'ammortamento fiscale.

Considerato che il valore del TAB decresce all'aumentare della durata del periodo durante il quale è riconosciuta la deducibilità fiscale del valore di acquisizione del bene, potrebbe, quindi, essere **necessario rivedere il valore che è stato attribuito ai marchi in sede di rivalutazione.**

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

EFFETTO CONTABILE DELLA DISCIPLINA DELLE RIVALUTAZIONI

Scegliendo, alternativamente, questa opzione si mantengono, invece, gli **originari termini di rilevanza fiscale della rivalutazione.**

Il pagamento dell'imposta sostitutiva integra, quindi, l'importo a suo tempo versato, ritenendosi in Dottrina che **la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva integrativa debba seguire le stesse modalità che sono state utilizzate per la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva base** (secondo le prassi a suo tempo adottate).

Dal punto di vista contabile, gli effetti maggiormente rilevanti, si hanno, invece, nel caso di **rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione.**

Nel caso (per i soli soggetti OIC), **gli effetti sono identici a quelli che si originano a seguito della rivalutazione con effetti solo contabili**, e, quindi, si dovranno iscrivere le imposte differite passive (con contropartita del Patrimonio netto), mentre l'imposta che è stata nel frattempo versata, per l'effetto, verrà ora iscritta tra i crediti nei confronti dell'Eraio.

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

EFFETTO CONTABILE DELLA DISCIPLINA DELLE RIVALUTAZIONI

In caso di rinuncia agli effetti del riallineamento, le conseguenze dipendono dalla natura dei beni che sono stati riallineati e dai Principi contabili adottati.

In Dottrina si ritiene condivisibilmente, che gli effetti della rinuncia sarebbero da contabilizzare specularmente rispetto a quanto avvenuto in sede di riallineamento.

Limitatamente ai soggetti OIC, si ritiene quindi che:

- **se sono stati riallineati beni diversi dall'avviamento** (ad esempio il marchio) si dovranno ripristinare le imposte differite passive che erano state stornate (e in tal caso non è certo, sempre secondo Dottrina, se la contropartita debba essere il Conto economico o il Patrimonio netto);
- **se è stato riallineato l'avviamento** (non essendo possibile iscrivere le imposte differite), si dovrà stornare il costo dell'imposta sostitutiva (che era stato precedentemente capitalizzato all'attivo dello Stato patrimoniale) a fronte dell'iscrizione di un credito verso l'Eriario.

Per i soggetti IFRS, si ritiene invece che:

- **il mancato riallineamento del marchio** dovrebbe interessare il Conto economico;
- **gli effetti della rinuncia del riallineamento** dell'avviamento saranno, speculari alla tecnica di contabilizzazione scelta dal Documento Applicazione 1 dell'OIC n. 3.

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

MANCATA ESTENSIONE A PAGAMENTO

A norma del nuovo art. 110, comma 8-*quater*, D.L. n. 104/2020, **alternativamente, si può mantenere la deduzione del maggior valore per diciottesimi con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura corrispondente a quella stabilita dall'art. 176, comma 2-*ter*, TUIR, al netto dell'imposta sostitutiva del 3%.**

L'importo dell'imposta sostitutiva in questione è pari:

- al **9%**, per la quota parte dei maggiori valori che non eccede i 5 milioni di euro;
- all'**11%**, per la quota parte dei maggiori valori compresa tra i 5 milioni e i 10 milioni di euro;
- al **13%**, per la quota parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

L'ulteriore imposta sostitutiva prevista dal nuovo art. 110, comma 8-*quater*, D.L. n. 104/2020, sarà versata, nel caso, in **un massimo di 2 rate di pari importo, la prima delle quali entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita** (quindi: trattasi del saldo 2021, da pagare nel 2022, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare), e la seconda entro il termine per il versamento a saldo delle imposte riferite al periodo successivo (quindi: trattasi del saldo 2022, da pagare nel 2023, per i soggetti "solari").

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

MANCATA ESTENSIONE A PAGAMENTO

Si è osservato che il tenore letterale della norma autorizza, peraltro, a ritenere che **il versamento sarà possibile - anche - in un'unica soluzione**.

Come segnalato in Dottrina, occorreranno, però, chiarimenti onde applicare correttamente il debito d'imposta per i soggetti che hanno frazionato l'imposta sostitutiva del 3% in 3 rate (e che hanno quindi versato, nel 2021, solo la prima di esse).

È necessario infatti precisare se l'importo da detrarre dall'imposta, così come quantificata ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter, TUIR corrisponda (o meno):

- **all'intero importo** (i tre terzi) dell'imposta sostitutiva della rivalutazione (così, le 2 rate residue dell'imposta sostitutiva verrebbero versate in modo autonomo, alle scadenze *ab origine* stabilite dalla legge);
- **alla sola prima rata pagata** (così, i calcoli sopra ipotizzati dovrebbero conseguentemente essere modificati, e la seconda e terza rata dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione non risulterebbero più dovute dovendosi seguire un diverso piano).

LEGGE DI BILANCIO 2022

Rivalutazione beni d'impresa

EFFETTI SU PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

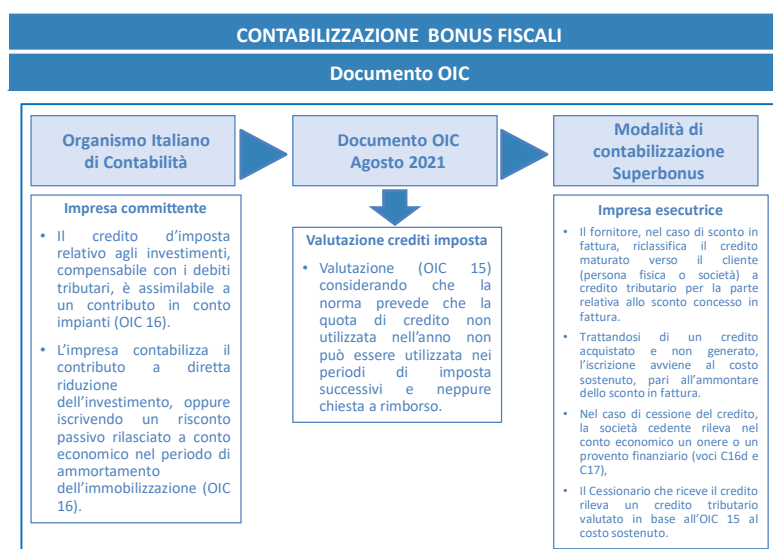
Il nuovo art. 110, comma 8-*quater*, D.L. n. 104/2020, prevede un apposito meccanismo a seguito del quale, in presenza di operazioni realizzative, il periodo cinquantennale di deduzione è traspunto sulle minusvalenze.

Più precisamente, si è osservato che, nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o, ancora, di eliminazione dal complesso produttivo:

- la minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore imputato a seguito della rivalutazione (oppure oggetto di riallineamento), **in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come rideterminato in virtù delle nuove disposizioni**;
- per l'eventuale soggetto avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile di tale maggior valore, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.

LE MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DEI BONUS FISCALI SECONDO L'OIC

81

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Quesiti

Quesiti posti dall'Agenzia delle Entrate all'OIC

Quesito 1 – Diritto alla detrazione fiscale	Contabilizzazione nel bilancio della società committente (ivi inclusa la fattispecie in cui la società in qualità di condomino beneficia del diritto di detrazione) del diritto alla detrazione fiscale.
Quesito 2 – Sconto in fattura	Contabilizzazione nel bilancio della società commissionaria dello sconto in fattura concesso alla società committente.
Quesito 3 – Cessione del credito (cedente)	Contabilizzazione nel bilancio della società (cedente) che in luogo della fruizione diretta della detrazione fiscale opta per la cessione del corrispondente credito di imposta ad un terzo soggetto.
Quesito 4 – Ricezione del credito (cessionario)	Contabilizzazione nel bilancio della società (cessionaria) che acquista il credito di imposta con facoltà di successiva cessione.

83

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto

Una società sostiene una spesa per interventi agevolati pari a 20.000 maturando una detrazione fiscale in 5 anni di 22.000 (110%).

Realizzazione intervento			
Imm. Materiali	20.000	Debito	20.000
Pagamento debito			
Debito	20.000	Banca	20.000
Rilevazione beneficio fiscale			
Crediti tributari	20.000	Imm. Materiali	20.000
Rilevazione delle imposte dell'esercizio (i 4.400 sono dati dai 22.000/5 rate)			
Imposta IRES	15.000	Debiti IRES	15.000
Debiti IRES	4.400	Crediti tributari	4.400
Per 5 anni a partire dall'anno successivo alla rilevazione del credito tributario va rilevato il provento finanziario (2.000 dato da 22.000 - 20.000)			
Crediti tributari	652	Provento finanziario	652

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto

Determinazione del provento finanziario da rilevare negli anni		
Anno	Credito Tributario (SP)	Provento finanziario (CE)
Anno 0	20.000	0
Anno 1	16.252	652
Anno 2	12.383	530
Anno 3	8.387	404
Anno 4	4.261	274
Anno 5	0	139
	Totale	2.000

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto - Micro impresa

Una micro società (che non adotta il costo ammortizzato) sostiene una spesa per interventi agevolati pari a 20.000 maturando una detrazione fiscale in 5 anni di 22.000 (110%).

Realizzazione intervento

Imm. Materiali	20.000	Debito	20.000
----------------	--------	--------	--------

Pagamento debito

Debito	20.000	Banca	20.000
--------	--------	-------	--------

Rilevazione beneficio fiscale

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto - Micro impresa

Crediti tributari	22.000	Imm. Materiali	20.000
		Risconti passivi	2.000
Rilevazione delle imposte dell'esercizio (i 4.400 sono dati dai 22.000/5 rate)			
Imposta IRES	15.000	Debiti IRES	15.000
Debiti IRES	4.400	Crediti tributari	4.400
Per 5 anni a partire dall'anno successivo alla rilevazione del credito tributario va rilevato il provento finanziario (2.000 dato da 22.000 - 20.000)			
Risconto passivo	400	Provento finanziario	400

ALTA FORMAZIONE 

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto - Micro impresa

Determinazione del provento finanziario da rilevare negli anni		
Anno	Credito Tributario (SP)	Risconto passivo e provento
Anno 0	22.000	Risc: 2.000
Anno 1	17.600	Risc: 1.600; prov: 400
Anno 2	13.200	Risc: 1.200; prov: 400
Anno 3	8.800	Risc: 800; prov: 400
Anno 4	4.400	Risc: 400; prov: 400
Anno 5	0	Risc: 0; prov: 400

ALTA FORMAZIONE 

CONTABILIZZAZIONE BONUS FISCALI

Contributi in conto impianto - Micro impresa)

Se la società commissionaria effettua lo sconto in fattura pari all'importo dell'opera (cioè 20.000 dell'esempio 2), maturando nei confronti dell'erario un credito tributario di 22.000 (110% di 20.000), si avranno le seguenti scritture

Realizzazione intervento

Credito vs cliente	20.000	Ricavo	20.000
--------------------	--------	--------	--------

Rilevazione sconto in fattura

Crediti tributari	20.000	Credito vs cliente	20.000
-------------------	--------	--------------------	--------

Rilevazione della singola compensazione (i 4.400 sono dati dai 22.000/5 rate)

Debiti tributari	4.400	Crediti tributari	4.400
------------------	-------	-------------------	-------

Crediti tributari	400	Proventi finanziari	400
-------------------	-----	---------------------	-----

LA SANATORIA DEGLI ERRORI RELATIVI AL CREDITO D'IMPOSTA PER LE ATTIVITÀ DI R&S

RIVERSAMENTO SPONTANEO SPESE R&S

Aspetti soggettivi

IN TEMA DI CONTROLLI L'ART. 3, COMMA 10, D.L. n. 145/2013

DISPONE CHE

“Qualora, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge”.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

RIVERSAMENTO SPONTANEO SPESE R&S

Aspetti documentali

DOCUMENTAZIONE DA PRODURRE E CONSERVAREI. Personale:

fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività agevolabili, firmati dal legale rappresentante dell'impresa;

II. Strumenti e attrezzature di laboratorio:

una dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;

III. Ricerca contrattuale:

i contratti, con una relazione sottoscritta dai commissionari;

IV. Privative industriali acquisite da terzi:

I contratti ed una relazione firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta a cui si riferisce il costo sostenuto;

V. Certificazione della documentazione contabile;VI. Parere Asseverato (obbligatorio dall'1.1.2021).

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

RIVERSAMENTO SPONTANEO SPESE R&S

Riflessioni di convenienza

- ☐ Le prime riflessioni sullo strumento sono sull'effettiva convenienza c'è il timore che si traduca in un'autodenuncia degli imprenditori più virtuosi.
- ☐ Innanzitutto, è una sanatoria che (rispetto alle solite) in molti casi non trae origine da consapevoli illeciti commessi dalle imprese (non a caso tutte le condotte fraudolente e simulate sono escluse), ma da prese di posizione assunte negli ultimi anni dall'agenzia delle Entrate nel corso dei controlli.
- ☐ Pertanto si rivolge a imprenditori che hanno sostenuto dei costi osservando puntualmente i documenti di prassi dell'Agenzia supportati da perizie e relazioni di tecnici del settore salvo poi scoprire successivamente, in caso di controllo, che le spese sostenute avevano generato un credito «inesistente» con tutte le conseguenze fiscali e penali.

RIVERSAMENTO SPONTANEO SPESE R&S

Riflessioni di convenienza

- ☐ L'avvenuto riversamento delle somme costituisce causa di esclusione della punibilità del reato (indebita compensazione per compensazioni superiori a 50.000 euro).
- ☐ Una volta presentata la domanda, potrebbe verificarsi che l'Ufficio non la ritenga suscettibile di sanatoria: l'interessato per i crediti superiori a 50.000 euro, si è autodenunciato per una vicenda che, con ogni probabilità, l'Ufficio non avrebbe controllato o l'avrebbe fatto a prescrizione ormai consumata.
- ☐ Questo reato, infatti, si prescrive in sei anni (sette anni e mezzo in caso di interruzione). La domanda deve essere presentata entro il 30.9.2022, il pagamento, se rateale, termina il 16.12.2024. Prima del termine del pagamento (dicembre 2024) molti illeciti penali sono già prescritti, cioè sono già trascorsi sei anni dall'indebita compensazione, e quindi si rischia di agevolare (penalmente) anche chi non pagherà.
- ☐ La domanda deve essere presentata entro il 30.9.2022, il pagamento, se rateale, termina il 16.12.2024. Prima del termine del pagamento (dicembre 2024) molti illeciti penali sono già prescritti, cioè sono già trascorsi sei anni dall'indebita compensazione, e quindi si rischia di agevolare (penalmente) anche chi non pagherà.
- ☐ Nulla viene poi detto sui procedimenti penali in corso e sulle notizie di reato già trasmesse alla Procura.

PASSAGGIO AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI - OIC 33

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

LA NOVITÀ DEL PRINCIPIO E LE FINALITÀ

La necessità di disciplinare il passaggio agli OIC al fine di fornire una guida operativa non solo alle società intenzionate ad “abbandonare” gli IAS/IFRS per i Principi contabili nazionali ma anche a quelle che per la prima volta vogliono applicare gli OIC, provenendo da un *set* di norme differenti, ha spinto verso **l'introduzione dell'OIC 33**.

La finalità del principio (OIC 33, par. 1) è di **disciplinare le modalità di redazione del primo bilancio redatto secondo le disposizioni del Codice civile e dei Principi contabili nazionali** da parte di una società che in precedenza redigeva il bilancio in conformità ad altre regole contabili.

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

AMBITO DI APPLICAZIONE

L'OIC 33 si applica alle società che redigono il bilancio, sia d'esercizio che consolidato, applicando la normativa nazionale (Codice civile + OIC) dopo aver redatto in precedenza il bilancio in base ad altre regole contabili (OIC 33, par. 3).

Lo stesso OIC 33 precisa che queste regole non si applicano al cambiamento di principi contabili da parte di una società che già applica gli OIC. Tale fattispecie rientra infatti nella disciplina di cui all'OIC 29 e in quella specifica contenuta nei singoli principi contabili nazionali (OIC 33, par. 4).

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

DEFINIZIONI

La **data di transizione** è la data di apertura del periodo comparativo del primo bilancio redatto secondo gli OIC. Se infatti il primo bilancio redatto applicando i Principi contabili nazionali si riferisce al 31.12.20xy, la data di transizione è il 1.1.20xy-1. Lo stato patrimoniale di apertura è lo schema alla data di transizione; questo assume un ruolo fondamentale in quanto raccorda i due set di principi contabili (quelli "abbandonati" e quelli di prima applicazione) attraverso i valori differenziali che emergono dal passaggio.

Il par. 9 dell'OIC 33 approfondisce il concetto di **applicazione retroattiva**; questa si ha quando sussiste una differenza tra il Principio contabile adottato in precedenza e la nuova regola contabile. In questo caso, **il nuovo Principio contabile si applica anche a eventi e operazioni in esercizi precedenti** a quello in cui interviene il cambiamento; in pratica è come se la nuova regola contabile fosse stata sempre applicata. **L'applicazione retroattiva non è generalizzata.**

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

PRIMA APPLICAZIONE

Il par. 12 dell'OIC 33 dispone che in sede di passaggio la società deve applicare retroattivamente i principi contabili nazionali vigenti alla data di chiusura del primo bilancio redatto secondo gli OIC salvo i casi in cui:

- ciò risulti non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo;
- sia eccessivamente oneroso;
- gli effetti siano irrilevanti.

In sede di passaggio agli OIC, la società interessata deve redigere lo stato patrimoniale, il Conto economico e il Rendiconto finanziario nel periodo comparativo e redige lo Stato patrimoniale di apertura.

Il par. 16 dell'OIC 33 precisa che nello stato patrimoniale di apertura:

- sono rilevate solo le attività e le passività che soddisfano i criteri di rilevazione iniziale previsti dagli OIC mentre le attività e le passività che non rispettano tali principi devono essere eliminate;
- si riclassificano le attività, le passività e le poste di patrimonio netto quando necessario per il rispetto dei criteri di rilevazione iniziale previsti dai Principi contabili nazionali;
- sono applicati i criteri di valutazione previsti dagli OIC.

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

PRIMA APPLICAZIONE

Alla data di transizione, le differenze patrimoniali che derivano dall'applicazione dell'OIC 33 deve essere rilevato in una riserva di patrimonio netto al netto degli eventuali effetti fiscali differiti, rilevati a norma dell'OIC 25 (OIC 33, par. 17). Quando la prima applicazione dei Principi contabili nazionali avviene passando dagli IAS/IFRS, occorre applicare l'art. 7-bis, D.Lgs. n. 38/2005.



DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

NOTA INTEGRATIVA

La **Nota integrativa** del primo bilancio redatto utilizzando gli OIC deve **indicare le ragioni che hanno indotto al passaggio e la data di transizione**. Il par. 20 dell'OIC 33 prevede inoltre che siano fornite le seguenti informazioni in **Nota integrativa**:

- **una riconciliazione del patrimonio netto** dalla quale emergano le principali differenze derivanti dal passaggio che hanno comportato una rettifica dei saldi alla data di transizione e alla data di chiusura del bilancio comparativo;
- **una riconciliazione del Conto economico comparativo** e di quello complessivo se presentato in base allo IAS 1 se il set di regole contabili di provenienza sono gli IAS/IFRS.

Tali differenze devono essere espone al lordo del relativo effetto fiscale. Qualora inoltre la società redigeva il rendiconto finanziario secondo le previgenti norme, occorre illustrare nella Nota integrativa anche le rettifiche rilevanti apportate per il passaggio alle nuove regole contabili.

Nella **Nota integrativa** occorre inoltre illustrare:

- l'elenco delle voci di bilancio per cui non è stata adottata l'applicazione retroattiva;
- l'elenco delle voci di bilancio e le motivazioni per cui l'applicazione retroattiva è risultata non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa oppure gli effetti sono irrilevanti.

DOCUMENTI OIC

Passaggio ai Principi contabili nazionali - OIC 33

ESENZIONI APPLICAZIONE RETROATTIVA

Il primo caso di esenzione riguarda le aggregazioni aziendali. La società che passa gli OIC può decidere di non utilizzare retroattivamente i Principi contabili nazionali per rilevare le aggregazioni aziendali contabilizzate secondo il set di regole contabili seguito nel bilancio precedente (OIC 33, par. A.3). Se si utilizza tale esenzione, la società deve comunque verificare che le attività e le passività iscritte in bilancio per effetto dell'aggregazione abbiano i requisiti per essere iscritte in base agli OIC. Se tuttavia tali valori devono essere eliminati, la rettifica del valore contabile iscritto alla data di transizione va imputata a riduzione dell'avviamento e per l'eccedenza del patrimonio netto.

Per quanto riguarda i **contratti derivati**, la società può avvalersi delle **semplificazioni di prima applicazione previste dall'OIC 32** (parr. 139-142) (OIC 33, par. A.11).

I titoli e le partecipazioni devono essere classificate nell'attivo circolante o tra le immobilizzazioni finanziarie in base ai principi contabili nazionali alla data di transizione se possibile in continuità rispetto alle regole in precedenza applicate. Se sussistono titoli e partecipazioni iscritte al *fair value* con sua variazione imputata a contro economico secondo le regole contabili di provenienza, il valore contabile rilevato in conformità al precedente set di regole contabili può essere utilizzato come sostitutivo del costo alla data di transizione (OIC 33, par. A.9).

LE RISPOSTE DELLA FONDAZIONE OIC

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI INTERPRETATIVI OIC DEL 2021

Relativi alle principali disposizioni emergenziali

Aspetti contabili
rivalutazione beni
d'impresa
(n. 7)

Continuità aziendale
(n. 8)

Sospensione degli
ammortamenti
(n. 9)

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Principio sui Ricavi (OIC 34) in consultazione

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Ricavi

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 7 marzo 2022 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

Tale bozza di principio contabile potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell'esito della consultazione. La versione definitiva del principio contabile sarà pubblicata solo dopo le deliberazioni successive alla fase di consultazione.

ALTA FORMAZIONE / **Ranocchi**

DOCUMENTI OIC

Principio sui Ricavi (OIC 34) in consultazione

LA NOVITÀ DEL PRINCIPIO E LE FINALITÀ

La principale novità del nuovo principio contabile riguarda l'introduzione di tecniche contabili volte all'identificazione e valorizzazione delle *"unità elementari di contabilizzazione"*. **Un unico contratto di vendita può infatti includere prestazioni diverse che richiedono una contabilizzazione separata.**

Può essere questo il caso, ad esempio, della vendita di un veicolo associata alla prestazione di un servizio di manutenzione per un certo numero di anni.

In quell'eventualità il ricavato della vendita del bene - secondo il nuovo principio contabile - deve essere separato dal corrispettivo del servizio di manutenzione e contabilizzato a parte.

ALTA FORMAZIONE / **Ranocchi**

DOCUMENTI OIC

Principio sui Ricavi (OIC 34) in consultazione

PROCEDURA SEMPLIFICATA PER BILANCI ABBREVIATI E MICRO IMPRESE

È stata comunque prevista una procedura semplificata per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese.

In quel caso, a fronte di un unico corrispettivo per la vendita di un bene e la prestazione di un servizio in un esercizio successivo, le società potranno applicare un modello semplificato che non rende necessaria la separazione e la valorizzazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione.

Potranno pertanto rilevare l'intero ricavo al momento della vendita del bene valutando l'iscrizione in bilancio di un fondo rischi e oneri a fronte del costo che prevedono di sostenere per il servizio.

DOCUMENTI OIC

Principio sui Ricavi (OIC 34) in consultazione

ALCUNE TIPOLOGIE CONTRATTUALI INTERESSATE DAL NUOVO PRINCIPIO:

- Vendita con garanzia;
- Cessione di licenze;
- Vendite con obbligo di riacquisto.

DOCUMENTI OIC

Principio sui Ricavi (OIC 34) in consultazione

Esempio: Vendita con garanzia

A.1 La garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, può non essere separata dal bene venduto e quindi trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In tal caso la società rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto. Tale disposizione si applica anche ai casi in cui la garanzia, analoga a quella prevista dalla legge, sia prestata nei confronti di clienti residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto.

A.2 Invece, tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato ai sensi del par. 17 del presente Principio contabile.

DOCUMENTI OIC

Quesito su OIC 21 Partecipazioni del 3.12.2020

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento in merito alla classificazione nell'attivo immobilizzato oppure nell'attivo circolante di partecipazioni, tipicamente di controllo, acquisite per essere gestite e valorizzate in un arco temporale di medio-lungo periodo per poi essere cedute.

Tenuto conto di quanto sopra, ciò che rileva ai fini della classificazione in bilancio delle partecipazioni, è la volontà della direzione aziendale e l'effettiva capacità della società di detenere le partecipazioni per un periodo prolungato di tempo.

Dunque la mera prospettiva di vendita non è condizione sufficiente a determinare la classificazione nell'attivo circolante.

IL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE - OIC 35

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

LA NOVITÀ DEL PRINCIPIO E LE FINALITÀ

L'introduzione del Codice del Terzo Settore ha riformato la disciplina degli Enti *non profit* anche con riferimento alla comunicazione economico finanziaria. La necessità di approfondire sul piano operativo le modalità di redazione e presentazione del bilancio d'esercizio ha spinto la Fondazione OIC a pubblicare uno specifico Principio contabile su tale tema denominato OIC 35.

Tale documento, in particolare, ha la finalità di disciplinare:

- la **presentazione dello Stato patrimoniale, del Rendiconto gestionale e della Relazione di missione**;
- la **rilevazione e valutazione** di alcune fattispecie tipiche degli Enti del Terzo settore.

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

FINALITÀ E POSTULATI DI BILANCIO

Con riferimento alle finalità e ai postulati del bilancio degli ETS, il nuovo principio specifica (par. 5) che **i destinatari principali delle informazioni economico-finanziarie sono coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo** (come i volontari) **senza alcuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell'attività svolta dagli ETS**. Ciò comporta che il loro bilancio deve offrire informazioni utili a soddisfare le esigenze di tali destinatari.

Altro aspetto specifico in tema di postulati di bilancio riguarda il criterio della **continuità aziendale** (par. 6, OIC 35).

ATTENZIONE: la direzione aziendale deve verificare la sussistenza della continuità aziendale attraverso una valutazione prospettica della capacità dell'Ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

COMPOSIZIONE DEL BILANCIO

Passando ad analizzare la composizione del bilancio degli ETS, l'art. 13, comma 1, Codice del Terzo Settore dispone che il bilancio d'esercizio è formato dallo Stato patrimoniale, dal Rendiconto gestionale e della Relazione di missione finalizzati a illustrare l'andamento economico e gestionale dell'Ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. Con D.M., il **Rendiconto gestionale** è suddiviso nelle seguenti aree:

- **costi e oneri/ricavi**, rendite e proventi da **attività di interesse generale**;
- **costi e oneri/ricavi**, rendite e proventi da **attività diverse**;
- **costi e oneri/ricavi**, rendite e proventi da **attività di raccolte fondi**;
- **costi e oneri/ricavi**, rendite e proventi da **attività finanziarie e patrimoniali**;
- **costi/oneri e proventi da attività di supporto generale**.

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

COMPOSIZIONE DEL BILANCIO

ATTENZIONE: aspetto peculiare degli ETS sono i **costi e i proventi figurativi**, ossia quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'Ente; si tratta, ad esempio, del costo che si sarebbe sostenuto per l'attività offerta dai volontari qualora fosse stato svolto da personale assunto. Gli ETS possono presentare tali valori figurativi in calce al rendiconto gestionale.

Per quanto riguarda lo **Stato patrimoniale**, qualora un elemento fosse **riconducibile a più voci dello schema**, l'Ente deve darne informativa nella relazione di missione al fine di **renderne comprensibile al lettore la suddivisione**.

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

RELAZIONE DI MISSIONE

Il D.M. che ha introdotto la **Relazione di missione** quale documento del bilancio degli ETS prevede che questo debba **illustrare le poste di bilancio e l'andamento economico e finanziario dell'Ente**, nonché le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando le informazioni che il Codice civile colloca per le società di capitali nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione. Anche per tale documento, il nuovo principio contabile sugli ETS ne approfondisce il contenuto, specificando che le informazioni richieste per la relazione di missione debbano essere suddivise in (par. 12, OIC 35):

- **informazioni generali;**
- **illustrazione delle poste di bilancio;**
- **illustrazione dell'andamento economico e finanziario** dell'Ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

CRITERI DI VALUTAZIONE

ATTENZIONE: le erogazioni liberali rappresentano poste specifiche da valutare con attenzione nella predisposizione del bilancio.

La normativa **definisce le erogazioni liberali** come atti contraddistinti, contemporaneamente, dai seguenti aspetti:

- **arricchimento del beneficio** con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;
- **spirito di liberalità**.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

CRITERI DI VALUTAZIONE

Particolare casistica riguarda invece quelle erogazioni liberali vincolate da terzi o da organi istituzionali. Si tratta di quelle erogazioni assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo o dell'organo amministrativo dell'ETS, a una serie di restrizioni o vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente (par. 16, OIC 35). L'OIC 35 in questi casi dispone le seguenti rilevazioni:

- **le erogazioni vincolate da terzi sono iscritte nell'attivo in contropartita della voce di patrimonio netto vincolato All.3) "Riserva vincolata destinate a terzi"** (par. 17, OIC 35);
- **le erogazioni vincolate dall'organo amministrativo dell'ETS sono iscritte nell'attivo in contropartita della voce di patrimonio netto vincolato All.2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali"** (par. 18, OIC 35).

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

CRITERI DI VALUTAZIONE

Le erogazioni liberali condizionate devono essere iscritte nell'attivo in contropartita alla voce di passivo D.5) "Debiti per le erogazioni liberali condizionate". Al venir meno della condizione, il debito per erogazioni liberali condizionate deve essere liberato in modo proporzionale e in contropartita della voce del rendiconto gestionale A.4) "Erogazioni liberali" (par. 21, OIC 35).

Le erogazioni liberali diverse dalle precedenti devono essere rilevate nell'attivo in contropartita alla voce A.4) "Erogazioni liberali" del rendiconto gestionale. Se parte di queste sono destinate a coprire costi futuri, occorre rinviarle agli esercizi futuri come risconti passivi (par. 22, OIC 35).

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

DOCUMENTI OIC

Il bilancio degli Enti del Terzo Settore - OIC 35

CRITERI DI VALUTAZIONE

Gli ETS sono destinatari di proventi derivanti dalla destinazione del contributo "5 per mille" previsto dalla normativa tributaria. I proventi da 5 per mille destinati dall'ETS a un progetto specifico devono essere rilevati in applicazione dei par. 16-19 in quanto condizionati, mentre quelli non destinati a progetti specifici devono essere iscritti come previsto dal par. 22 dell'OIC 35 per le erogazioni liberali diverse (par. 25, OIC 35).

Tali proventi vanno classificati nella voce del rendiconto gestionale A.5) "Proventi del 5 per mille" in contropartita al credito C.II.10) "da 5 per mille" dell'attivo (par. 25, OIC 35).

Le quote associative e gli apporti dai soci fondatori ricevute nel corso dell'esercizio sono rilevate (par. 26, OIC 35):

- nel patrimonio netto nella voce A.I "Fondo dotazione dell'ente" qualora riguardino gli apporti relativi alla dotazione iniziale;
- nel rendiconto gestionale nella voce A.1) "Proventi da quote associative e apporti dei fondatori" negli altri casi.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

SPECIFICITÀ DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

LA NOVITÀ

Nel maggio 2021, la Fondazione OIC ha pubblicato in bozza una serie di emendamenti ad alcuni Principi contabili nazionali volti a integrare la normativa contabile con riferimento alle società cooperative. Tali Enti, pur essendo società di capitali obbligate alla redazione del bilancio d'esercizio, ed eventualmente a quello consolidato, sulla base delle norme del Codice civile o degli IAS/IFRS, presentano peculiarità operative che necessitano di approfondimenti tecnico contabili specifici.

Al fine di supportare la predisposizione del loro bilancio, pertanto, la Fondazione OIC ha introdotto alcuni approfondimenti tecnici negli OIC 9, 12 e 28.

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 9 - IMPAIRMENT TEST

ATTENZIONE: con riferimento all'OIC 9, in particolare, è stato introdotto il par. 26.A (OIC 9) in tema di stima del tasso di sconto.

Una delle peculiarità delle società cooperative riguarda la mutualità che trova quantificazione e rappresentazione contabile attraverso l'istituto del ristorno.

A questa peculiarità si aggiunge inoltre la limitazione di cui all'art. 2514 c.c. alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori.

ATTENZIONE: questi due aspetti, applicando il nuovo par. 26.A dell'OIC 9, devono essere considerati nella stima del tasso di sconto per la determinazione della perdita durevole di valore.

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 9 - IMPAIRMENT TEST

In particolare, il divieto di cui all'art. 2514 c.c., deve essere considerato nella stima del tasso di sconto che, essendo il costo medio ponderato del capitale delle società cooperative, deve necessariamente riflettere tale limitazione.

Inoltre, se la attribuzione dei ristorni è considerata come distribuzione dell'utile applicando quindi il secondo metodo sopra descritto, tale previsione deve essere considerata nella stima del tasso di sconto e non influenzerà la stima dei flussi di cassa futuri. **Il primo metodo di rilevazione dei ristorni, invece, non deve essere considerato nella stima del tasso di sconto, ma rientra nella valutazione dei flussi di cassa prospettici.**

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 12 - RAPPRESENTAZIONE DI BILANCIO

ATTENZIONE: le società cooperative a mutualità prevalente devono rendicontare i criteri per la definizione di tale prevalenza.

L'art. 2512 c.c., definisce società cooperative a «**mutualità prevalente**» quelle che, in ragione del tipo di scambio mutualistico realizzato con i soci:

- **svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci**, consumatori o utenti di beni o servizi;
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, **delle prestazioni lavorative dei soci**;
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli **apporti di beni o servizi da parte dei soci**.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 12 - RAPPRESENTAZIONE DI BILANCIO

Nella Nota integrativa, gli amministratori e i sindaci devono documentare la condizione di prevalenza descrivendo contabilmente i seguenti parametri:

- **ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci superiori al 50% del totale dei ricavi** delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'art. 2425 c.c., primo comma, punto A1;
- **costo del lavoro dei soci superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425 c.c., primo comma, punto B9** computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;
- **costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi di cui all'art. 2425 c.c., primo comma, punto B7**, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425 c.c., primo comma, punto B6.

Se si realizzano contestualmente più tipi di **scambio mutualistico**, la **condizione di prevalenza** è documentata facendo riferimento alla **media ponderata delle percentuali di cui ai punti precedenti**.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

Il primo emendamento riguarda la **classificazione delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa previste dalla Legge n. 59/1992 che, in applicazione al nuovo par. 9.A dell'OIC 28, deve avvenire nel capitale sociale della società cooperativa.**

Il secondo emendamento al principio riguarda la rilevazione dei ristorni. In particolare, tale istituto rappresenta lo strumento attraverso il quale le cooperative realizzano la mutualità a favore dei soci e i nuovi paragrafi 23.A e 23.B ne disciplinano la rilevazione contabile.

Se lo statuto e/o il regolamento, di cui all'art. 2521 c.c., disciplinano i criteri per la ripartizione dei ristorni, questi ultimi devono essere iscritti tra i debiti quando si realizzano le condizioni previste nello statuto/regolamento per il loro riconoscimento a favore dei soci. **La contropartita del debito è imputata a Conto economico in base alla tipologia del ristorno come rettifica di ricavo o come costo in base alla sua natura.**

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

ATTENZIONE: nelle cooperative di consumo o di utenza il ristorno rappresenta una rettifica di ricavi e deve essere rilevato a rettifica della voce A.5 del Conto Economico.

Nelle cooperative di produzione e lavoro e di servizi, il ristorno consiste invece in una maggiorazione del corrispettivo del conferimento di beni e servizi effettuato dai singoli soci o una maggiorazione della retribuzione del lavoro svolto dagli stessi. In tali circostanze, **i maggiori costi troveranno classificazione nelle seguenti voci di Conto Economico a seconda della tipologia del rapporto mutualistico:**

- B.6 costi per materie prime;
- B.7 costi per servizi;
- B.9.e altri costi del personale.

Qualora invece lo statuto e/o il regolamento non disciplinino in merito ai ristorni, spetta all'assemblea dei soci deliberarne la ripartizione. In questo caso, sul piano contabile, il ristorno deve essere contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci ne delibera l'attribuzione ai soci. Con tale impostazione, la rilevazione contabile del ristorno avviene nell'ambito della scrittura di destinazione dell'utile senza rilevare incrementi di costi o riduzioni di ricavi a Conto economico.

ALTA FORMAZIONE 

DOCUMENTI OIC

Specificità delle società cooperative

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

Ultimo aspetto da considerare riguarda l'emendamento al par. 41 (OIC 28). In particolare, l'art. 2427 c.c., n. 17), prevede di **specificare nella Nota integrativa il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio**. In aggiunta, per le società cooperative occorre anche specificare il numero e il valore nominale delle azioni ordinarie, delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa.

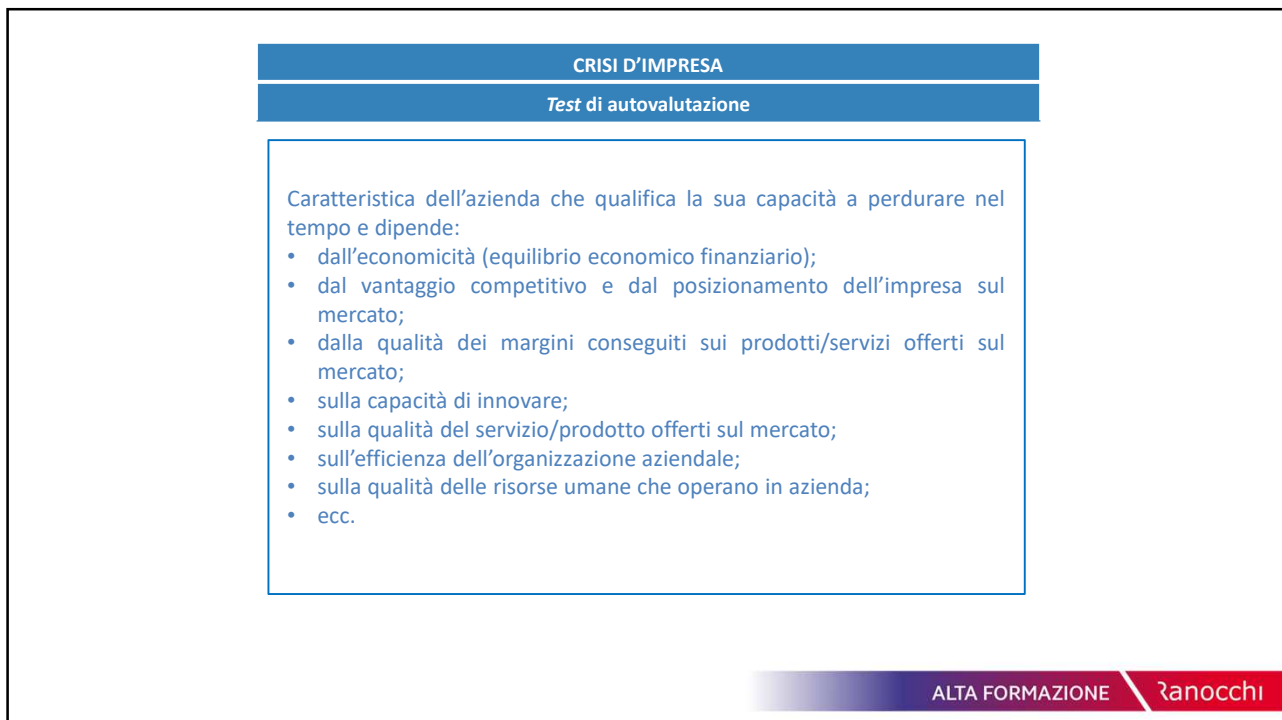
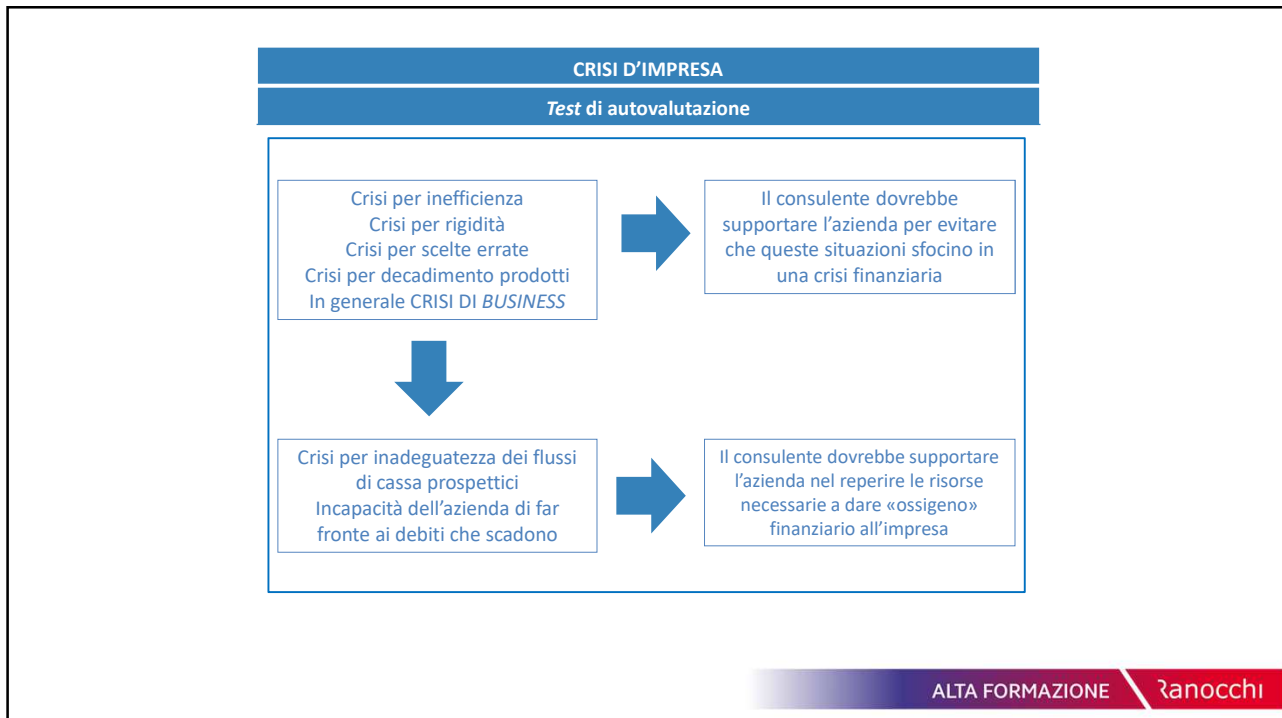
ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

CODICE CRISI D'IMPRESA TEST DI AUTOVALUTAZIONE

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi



CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Sul sito dedicato alla composizione negoziata, appositamente predisposto dall'Unione nazionale delle Camere di Commercio, è attiva da novembre la piattaforma che permette, alle imprese in condizioni di squilibrio finanziario, di risollevarsi grazie al supporto di un esperto indipendente, in grado di agevolare le trattative con i creditori e gli altri interessati, così come previsto dal D.L. n. 118/2021, convertito dalla Legge n. 147/2021.

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

La disposizione prevede che: *“L'imprenditore commerciale e agricolo che si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza, può chiedere al segretario generale della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell'impresa la nomina di un esperto indipendente quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa. La nomina avviene con le modalità di cui all'articolo 3, commi 6, 7 e 8” (art. 2, comma 1).*

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

L'art. 3, inoltre, stabilisce l'istituzione di *“una piattaforma telematica nazionale accessibile agli imprenditori iscritti nel registro delle imprese attraverso il sito internet istituzionale di ciascuna camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura. La piattaforma è gestita dal sistema delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, per il tramite di Unioncamere, sotto la vigilanza del Ministero della giustizia e del Ministero dello sviluppo economico”*. Attraverso la stessa piattaforma, gli imprenditori con buone possibilità di ripresa possono chiedere, se lo desiderano, l'assegnazione della figura professionale che fa al loro caso, la quale deve essere selezionata da specifici elenchi regionali gestiti dalle Camere di Commercio.

ALTA FORMAZIONE 

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

L'esperto si occupa di 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 crisi, anche mediante il trasferimento dell'azienda o di rami di essa.

ALTA FORMAZIONE 

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

L'ambiente *web* è composto da un'area pubblica di tipo informativo e da una riservata alle istanze formali. L'accesso alla prima permette all'imprenditore di svolgere il *test* facoltativo sulla perseguibilità - o meno - del possibile risanamento aziendale e di ottenere tutti gli altri elementi informativi relativi al nuovo strumento stragiudiziale. Tramite l'area riservata, invece, l'impresa può presentare l'istanza, farsi assistere da un esperto e continuare l'iter mantenendo intatta, seguendo alcune specifiche regole, la continuità aziendale. In sostanza, la piattaforma rappresenta la porta attraverso la quale è possibile intraprendere il percorso per cercare di raggiungere, se ne esistono le condizioni, il punto di equilibrio tra le diverse esigenze dei creditori e del debitore.

ALTA FORMAZIONE 

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Il presente *test* è volto a consentire una valutazione preliminare della complessità del risanamento attraverso il rapporto tra l'entità del debito che deve essere ristrutturato e quella dei flussi finanziari liberi che possono essere posti annualmente al suo servizio. In particolare, per svolgere un *test* preliminare di ragionevole perseguibilità del risanamento, senza ancora disporre di un piano d'impresa, ci si può limitare a esaminare l'indebitamento e i dati dell'andamento economico attuale, depurando quest'ultimo da eventi non ricorrenti (ad esempio, effetti del *lockdown*, contributi straordinari conseguiti, perdite non ricorrenti, ecc.).

ALTA FORMAZIONE 

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Il *test* non deve essere considerato alla stregua degli indici della crisi, ma è utile a rendere evidente il grado di difficoltà che l'imprenditore dovrà affrontare e quanto il risanamento dipenderà dalla capacità di adottare iniziative in discontinuità e dalla intensità delle stesse.

Il *test* si fonda principalmente sui dati di flusso a regime che, secondo la migliore valutazione dell'imprenditore, possono corrispondere a quelli correnti o derivare dall'esito delle iniziative industriali in corso di attuazione o che l'imprenditore intende adottare.

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

L'entità del debito che deve essere ristrutturato è pari a:

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

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

I flussi annui al servizio del debito che la gestione dell'impresa è mediamente in grado di generare a regime prescindendo dalle eventuali iniziative industriali sono pari a:

→ Margine Operativo Lordo prospettico normalizzato annuo,
prima delle componenti non ricorrenti, a regime
(-) investimenti di mantenimento annui a regime
(-) imposte sul reddito annue che dovranno essere assolte
= TOTALE [B]

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Se l'impresa è prospetticamente in equilibrio economico e cioè presenta, a decorrere almeno dal secondo anno, flussi annui di cui a [B], superiori a zero e destinati a replicarsi nel tempo, il grado di difficoltà del risanamento è determinato dal risultato del rapporto tra il debito che deve essere ristrutturato [A] e l'ammontare annuo dei flussi al servizio del debito [B].

Il risultato del rapporto fornisce una prima indicazione di massima:

- del numero degli anni per estinguere la posizione debitoria;
- del volume dell'esposizioni debitorie che necessitano di ristrutturazione;
- dell'entità degli eventuali stralci del debito o conversione in *equity*.

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Un rapporto non superiore all'unità è indice di difficoltà contenute; le difficoltà crescono al crescere del rapporto ma restano contenute fino a un certo livello, che, in assenza di particolari specificità, può collocarsi attorno a 2. In tal caso, l'andamento corrente dell'impresa può essere sufficiente a individuare il percorso di risanamento.

In tal caso, l'andamento corrente dell'impresa può essere sufficiente a individuare il percorso di risanamento.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Quando il rapporto supera un certo livello, che, in assenza di particolari specificità, può collocarsi attorno a 3, il risanamento dipende dall'efficacia e dall'esito delle iniziative industriali che si intendono adottare.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

CRISI D'IMPRESA

Test di autovalutazione

Superato un ulteriore livello, che, in assenza di particolari specificità, può collocarsi a 5-6, la presenza di un margine operativo lordo positivo non è sufficiente a consentire il risanamento dell'impresa e può rendersi necessaria la cessione dell'azienda.

CRISI D'IMPRESA

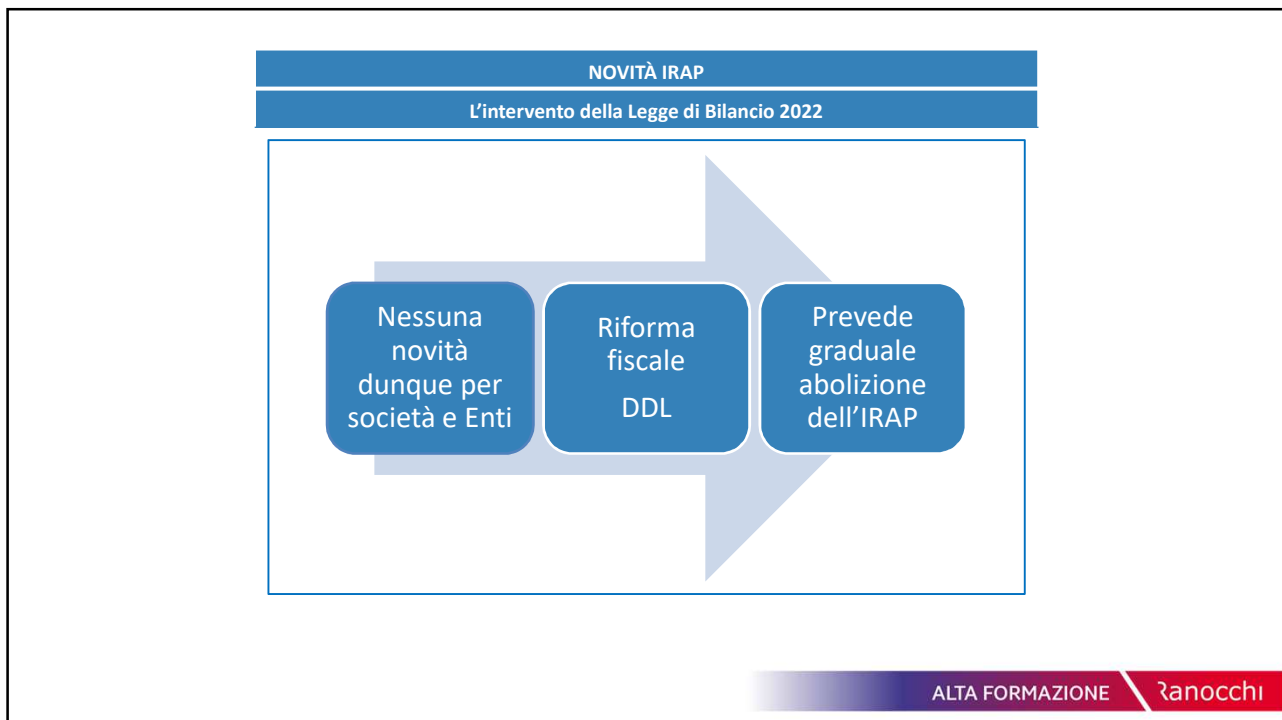
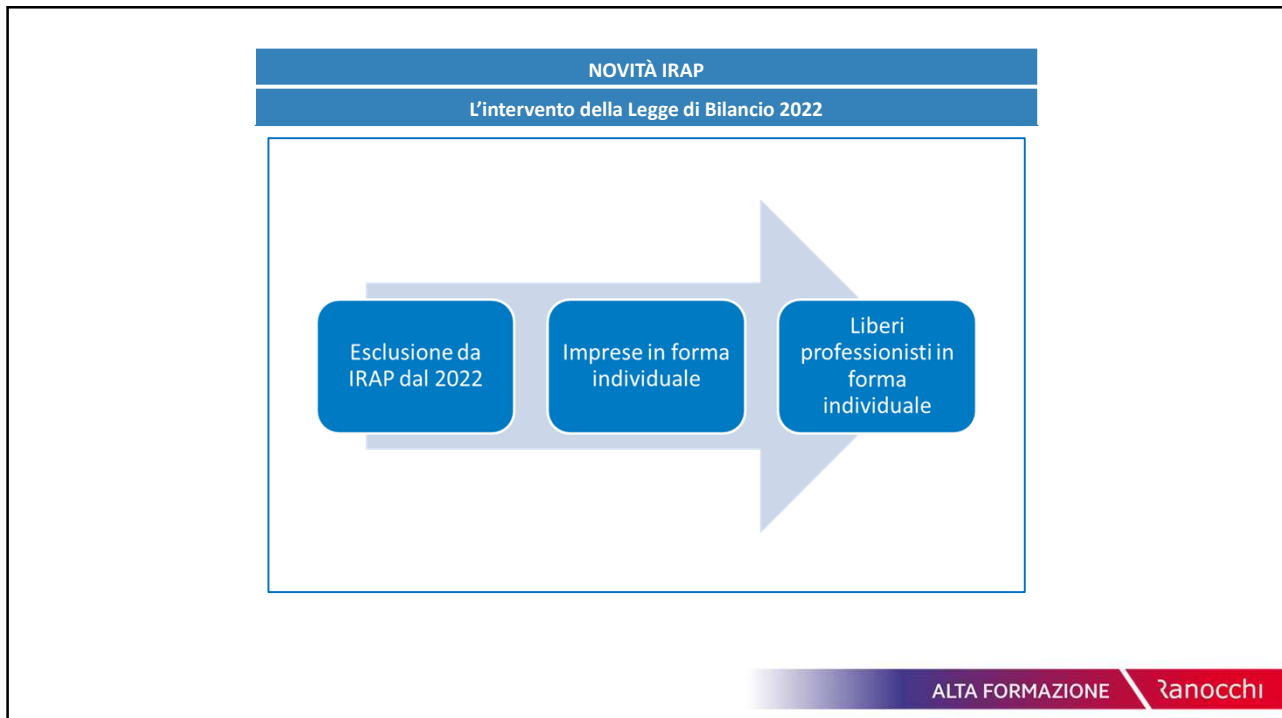
Test di autovalutazione

Se, invece, l'impresa si presenta in disequilibrio economico a regime, si rendono necessarie iniziative in discontinuità rispetto alla normale conduzione dell'impresa (ad esempio, interventi sui processi produttivi, modifiche del modello di *business*, cessioni o cessazione di rami di azienda, aggregazioni con altre imprese).

CRISI D'IMPRESA**Test di autovalutazione**

- Se i flussi al servizio del debito generati dalla gestione sono sufficienti a consentirne la sostenibilità, la formulazione delle proposte ai creditori può essere effettuata sulla sola base dell'andamento corrente e la redazione del piano d'impresa assume minore rilevanza.
- Nel caso in cui il risanamento dipenda dall'efficacia e dall'esito delle iniziative industriali assume precipua rilevanza il piano d'impresa per il quale nella *check-list* di cui alla **Sezione II** sono state recepite le migliori pratiche di redazione dei piani, ferma la necessità che l'esperto, nell'esaminare il piano, tenga sempre conto di tutte le variabili che vi incidono
- Se la continuità aziendale può essere perseguita solo in via indiretta, occorre stimare le risorse realizzabili attraverso la cessione dell'azienda o di rami di essa e compararle con il debito che deve essere servito per comprendere la praticabilità del risanamento.

LE NOVITÀ IRAP PER I BILANCI 2021



NOVITÀ IRAP

Sanatoria omessi versamenti IRAP

Art. 42-bis, D.L. n. 104/2020

Modificato da: art. 1-bis, D.L. 21.10.2021, n. 146

5. In caso di errata applicazione delle disposizioni del comma 3 dell'art. 24, D.L. 19.5.2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17.7.2020, n. 77, in relazione alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea del 19.3.2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modificazioni, l'importo dell'imposta non versata è dovuto **entro il 31.1.2022** senza applicazioni di sanzioni né interessi.

ALTA FORMAZIONE 

NOVITÀ IRAP

Niente IRAP sugli aiuti Covid del 2021

Art. 10-bis, D.L. n. 137/2020: Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza Covid-19

Modificato da: art. 1-bis, D.L. 25.5.2021, n. 73

1. I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Abrogato (detassazione aiuti Covid = aiuto di Stato).

ALTA FORMAZIONE 