

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

Bilancio 2024: novità, criticità e l'impatto della riforma IRES



FISCAL FOCUS
IN TOUR

NUOVI LIMITI PER LA REDAZIONE DEI BILANCI ABBREVIATI E MICRO

D.lgs. 6 settembre 2024 n. 125, articolo 16

(Attuazione della direttiva delegata (UE) 2023/2775 :adeguamenti dei criteri dimensionali per le microimprese e le imprese o i gruppi di piccole, medie e grandi dimensioni)

Nuovi limiti per bilanci abbreviati e micro

- Per tener conto dell'**effetto inflazionistico**, incremento del 25% dei parametri relativi al totale attivo ed ai ricavi.
- Nessuna modifica al parametro relativo ai dipendenti (media giornaliera dei dipendenti occupati durante l'esercizio).

Nuovi limiti per bilanci abbreviati e micro

BILANCI ABBREVIATI

Il **comma 1 dell'articolo 2435-bis c.c.** modificato dispone quanto segue:

- le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
 1. **totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 5.500.000 euro (prima 4.400.000 euro);**
 2. **ricavi delle vendite e delle prestazioni: 11.000.000 euro (prima 8.800.000 euro);**
 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità (non modificato).

Nuovi limiti per bilanci abbreviati e micro

BILANCI MICRO

Il nuovo testo del comma 1 dell'articolo 2435-ter c.c. relativo ai bilanci delle micro imprese risulta essere il seguente:

- sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
 1. **totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 220.000 euro (prima 175.000 euro);**
 2. **ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro (350.000 euro);**
 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità (non modificato).

Decorrenza dei nuovi limiti

- Articolo 17, D. Lgs. 125/2024: l'applicazione delle disposizioni decorre dagli esercizi finanziari che hanno inizio a partire dal 1° gennaio 2024. Non è indicato con precisione quale sia il biennio da monitorare per l'applicazione dei nuovi limiti.
- Articolo 2, direttiva UE 2023/2775: termine per il recepimento il 24 dicembre 2024.
- **L'obiettivo del Legislatore comunitario è quello di consentire alle imprese di beneficiare il prima possibile dei nuovi parametri dimensionali, sicché se ne deduce che la verifica andrà condotta sul biennio 2023 – 2024, con conseguente applicazione già a partire dai bilanci 2024.**

Applicazione retroattiva dei nuovi limiti

Due orientamenti differenti

- 1. I nuovi parametri si applicano retroattivamente** (CNDCEC, Documenti 14/1/2009 e 15/4/2009).
- 2. Orientamento più restrittivo:** Assonime applicazione dall'esercizio 2024 (circolare n. 19, 18/2/2009, prg. 3.4).



*Individuazione dell'esercizio di applicazione
delle semplificazioni*

- Per le società neo costituite il superamento dei limiti dev'essere verificato nel primo anno di attività.

Individuazione dell'esercizio di applicazione delle semplificazioni

- Per le società in attività esistono due orientamenti differenti.
 1. **Sin dal bilancio dell'esercizio in cui sono rispettate le condizioni sarebbe possibile redigere il bilancio in forma abbreviata** (ovvero, per analogia, micro). In tal senso è orientata Assonime (circolare n. 19, 18/2/2009, prg. 3.4).
 2. **Orientamento più restrittivo: il CNDCEC, prima, e la Fondazione Nazionale Commercialisti poi, hanno evidenziato che la facoltà di redigere il bilancio in forma ridotta sia consentita a decorrere dal bilancio dell'esercizio successivo a quello nel quale sono stati cristallizzati i presupposti fissati dal codice** (v. «La redazione del bilancio delle società di minori dimensioni: disposizioni normative e criticità» - CNDCEC, novembre 2012); «I bilanci semplificati di piccole società e micro-imprese alla luce delle modifiche del D. Lgs. 139/2015» - FNC, 15 gennaio 2016; «Come cambiano i principi contabili nazionali. OIC: novità in tema di rendiconto finanziario e di strumenti finanziari derivati» - FNC, 30 settembre 2016).

Decadenza dalle semplificazioni

Non esiste contrasto interpretativo: il **bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui sono stati superati due dei limiti indicati deve essere redatto in forma ordinaria (o micro)** (Relazione ministeriale al D. Lgs. 127/1991).

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata e micro: prospetto contabile

Lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo. Indicazione del valore delle immobilizzazioni al netto. Assenza voce A.VII del PN - Riserva per operazioni flussi copertura derivati (solo micro).

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata e micro: prospetto contabile

- Esonero dalla redazione del rendiconto finanziario.
- Nel **conto economico** del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate:
 - voci A2 e A3;
 - voci B9(c), B9(d), B9(e);
 - voci B10(a), B10(b), B10(c);
 - voci C16(b) e C16(c);
 - voci D18(a), D18(b), D18(c), D18(d);
 - voci D19(a), D19(b), D19(c), D19(d).

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata e micro: esonero dalla relazione sulla gestione

Qualora forniscano informazioni:

- relative al numero ed al valore nominale delle azioni proprie o quote di società controllanti possedute anche tramite una società fiduciaria, ovvero per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente; nonché,
- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;

le società sono esentate dalla predisposizione redazione della relazione sulla gestione di cui all'articolo 2428 c.c.

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- Le informazioni complementari necessarie a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio, nell'ipotesi in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano a tal fine sufficienti;
- **i criteri con i quali la società ha dato attuazione al principio di rilevanza;**
- le motivazioni per cui l'impresa ha derogato ad una delle disposizioni sulla redazione del bilancio previste dal codice civile, nonché la relativa influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico;
- le voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico oggetto di raggruppamento;

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- la non comparabilità delle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico e l'adattamento o l'impossibilità di questo;
- gli importi lordi oggetto di compensazione di partite nell'ambito degli schemi di bilancio, nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge;
- l'appartenenza di un elemento dell'attivo o del passivo dello Stato patrimoniale anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto;
- con riferimento alle partecipazioni in imprese controllate o collegate, le informazioni relative al metodo del patrimonio netto;

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- la spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento;
- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni;
- l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, senza indicazione della ripartizione geografica;
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale;

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale;
- **l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;**
- **il numero medio dei dipendenti, anche omettendo la ripartizione per categoria;**
- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate;

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- le operazioni realizzate con parti correlate (è possibile possono limitare l'informativa alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione);
- la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale, anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici;

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata: nota integrativa

La **Nota integrativa** dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni:

- la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**;
- il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata;
- l'informativa sugli strumenti finanziari derivati.

Bilanci in forma micro: esonero dalla nota integrativa

Le **micro imprese** possono non predisporre la Nota integrativa nel caso in cui in calce allo stato patrimoniale siano fornite

- l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale;
- il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Semplificazioni bilanci in forma abbreviata e micro: criteri di valutazione

- ✓ Costo ammortizzato facoltativo.
- ✓ No iscrizione derivati al fair value (solo micro).
- ✓ Possibilità applicare l'approccio semplificato per la determinazione delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali basato sulla capacità di ammortamento.



FISCAL FOCUS
IN TOUR

NUOVI LIMITI PER LA REDAZIONE DEI BILANCI CONSOLIDATI

D.lgs. 6 settembre 2024 n. 125, articolo 16

(Attuazione della direttiva delegata (UE) 2023/2775 :adeguamenti dei criteri dimensionali per le microimprese e le imprese o i gruppi di piccole, medie e grandi dimensioni)



Nuovi limiti per bilanci consolidati

- ✓ Per tener conto **dell'effetto inflazionistico**, incremento del 25% dei parametri relativi al totale attivo ed ai ricavi.
- ✓ Nessuna modifica al parametro relativo ai dipendenti (media giornaliera dei dipendenti occupati durante l'esercizio).

Nuovi limiti per bilanci consolidati

BILANCI CONSOLIDATI

Articolo 27, del D. Lgs. 127/91: non sono soggette all'obbligo della sua redazione le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti

1. 25.000.000 euro (prima 20.000.000 euro) nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;
2. 50.000.000 euro (prima 40.000.000 euro) nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
3. 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio (non modificato).

Memo: la verifica del superamento dei limiti può essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento; in tale caso, i limiti numerici 1) e 2) b), sono **maggiorati del 20%**.



FISCAL FOCUS
IN TOUR

PROROGA TENUTE ASSEMBLEE IN FORMA TELEMATICA

*D.L. 27 dicembre 2024 n. 220, articolo 3, co. 14-sexies
(c.d. Milleproroghe 2025)*

Proroga tenuta assemblee in forma telematica

- **Proroga al 31/12/2025** delle disposizioni relative alle modalità di svolgimento delle assemblee di società ed enti introdotte dall'articolo 106 del D.L. 17 marzo 2020 n. 18 (cd, cura Italia).
- La quinta proroga si applica alle **assemblee tenute entro il 31/12/2025**. La data di convocazione è irrilevante. Applicabile alle assemblee relative all'approvazione dei bilanci 2024.

Proroga tenuta assemblee in forma telematica

Le deroghe alle disposizioni codicistiche ed all'assenza di apposite previsioni statutarie, per le assemblee ordinarie e straordinarie, **qualora indicato nell'avviso di convocazione**:

- l'espressione del diritto di voto in modalità elettronica o per corrispondenza;
- l'intervento alle riunioni anche mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, prescindendo dalla contemporanea presenza fisica nello stesso luogo del presidente, del segretario e, nel caso di straordinarietà del consesso, del notaio.

Proroga tenuta assemblee in forma telematica

- **Per le società a responsabilità limitata, in deroga alla previsione dell'articolo 2479, comma 4, del codice civile, quindi prescindendo da qualsiasi previsione statutaria, è prevista la possibilità dell'espressione del voto mediante l'utilizzo del metodo della consultazione scritta o dell'acquisizione del consenso per iscritto.**
- Le società con azioni quotate, nonostante l'assenza di una apposita previsione statutaria possono designare per le assemblee ordinarie o straordinarie il rappresentante ai quali i soci possono attribuire le deleghe di voto. Le medesime società possono altresì prevedere nell'avviso di convocazione che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il citato rappresentante designato, consentendo, quindi, ai soci di non intervenire nemmeno attraverso modalità telematiche.

Proroga tenuta assemblee in forma telematica

- La scelta di avvalersi delle norme in deroga, **senza obbligo di motivazione**, compete all'organo amministrativo.
- E' da ritenere che le modalità telematiche possano applicarsi a tutti gli organi collegiale (CdA e Collegio sindacale).

Proroga tenuta assemblee in forma telematica

Attenzione:

nessun intervento sul comma 1, dell'articolo 106, pertanto le assemblee per l'approvazione dei bilanci 2024 potranno essere convocate nel maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio solo al ricorrere delle condizioni previste dagli articoli 2364, comma 2, e 2478-bis c.c., vale a dire in caso di previsione statutaria, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società.

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR



PROROGA DEROGA SVALUTAZIONE TITOLI DEL CIRCOLANTE

*D.L. 21 giugno 2022 n. 73, articolo 45, co. 3-octies – 3-decies
(cd. decreto semplificazioni)*



Il decreto semplificazioni, constatata l'eccezionale situazione di turbolenza che caratterizza i mercati finanziari, consente di valutare i titoli iscritti nei bilanci tra l'attivo circolante al valore risultante dall'ultimo bilancio approvato, in luogo del valore desumibile dall'andamento del mercato. La disposizione originariamente si applicava ai bilanci in corso al 22 giugno 2022 (applicazione **facoltativa**).

- Possibilità di proroga con decreto MEF.
- Decreto 14 settembre 2023 estensione all'esercizio 2023.
- **Decreto 23 settembre 2024 estensione all'esercizio 2024.**
- OIC Documento Interpretativo 11 (aggiornamento per i bilanci 2024)



- ✓ I soggetti ammessi alla deroga sono le imprese che redigono i bilanci secondo i principi contabili nazionali, incluse imprese di assicurazione di cui all'articolo 91, comma 2, del D. Lgs. 209/2005 (non redigono i bilanci secondo i principi contabili internazionali, v. Regolamento IVASS n. 52 del 30 agosto 2022)
- ✓ La deroga consente di valutare i titoli al valore di iscrizione **«risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato»**, pertanto si ritiene non applicabile alle società di persone e alle imprese individuali che iscrivono i titoli in inventario.

OIC 11

- Rientrano nell'ambito di applicazione della norma **sia i titoli di debito che i titoli di capitale:**
 - sia i titoli partecipativi (azioni, quote di srl e strumenti finanziari assimilati);
 - sia i titoli di debito (obbligazioni, titoli di Stato, quote di fondi comuni di investimento, ecc.).
- La deroga non si applica agli strumenti finanziari derivati (si valutano al fair value e non al minore tra il costo ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato).
- Deroga valida **anche per i titoli acquistati in corso di anno.**
- Deroga applicabile **anche solo per alcuni titoli.**

Per l'applicazione della deroga la perdita dev'essere non durevole.

In assenza di indicazioni normative il Documento OIC rimanda alle indicazioni dei documenti OIC 20 (titoli di debito) e OIC 21 (partecipazioni).

Informativa in nota integrativa:

- modalità con le quali si è fruito della possibilità di deroga, rappresentando i criteri utilizzati per l'individuazione dei titoli oggetto della facoltà concessa;
- **ragioni che inducono a ritenere le perdite non durevoli;**
- differenza tra il valore di iscrizione in bilancio e quello desumibile dall'andamento del mercato (in pratica l'importo della mancata svalutazione).

- ❖ La società che decide di fruire della facoltà concessa dal Legislatore del decreto Semplificazioni deve destinare ad una **riserva indisponibile** di utili per un ammontare pari alla mancata svalutazione, al netto del relativo onere fiscale.
- ❖ Nel caso in cui l'utile dell'esercizio, ovvero preesistenti riserve disponibili sia di utili che di capitale, non siano sufficienti alla costituzione della riserva indisponibile, la società provvede con gli **utili degli esercizi successivi**.

Implicazioni per il revisore

- In caso di fruizione della deroga maggiore attenzione nell'effettuazione delle relative verifiche e ponderazione ai fini del giudizio sul bilancio.
- **Verificare che le perdite non siano durevoli** (in tal caso è necessaria la svalutazione).
- In caso di applicazione, valutare l'opportunità di uno specifico **richiamo d'informativa**.

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

OPERAZIONI AGEVOLATE VERSO I SOCI

*L. 30 dicembre 2024 n. 207, articolo 1, co. 31 – 36
(Legge di bilancio 2025)*

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

Assegnazione agevolata ai soci: la verifica del patrimonio netto

Assegnazione agevolata: la verifica del patrimonio netto

➔ «L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile» (circolare n. 37/E, 16/9/2016).

➔ **«Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione» (circolare n. 37/E, cit.).**

Assegnazione agevolata: la verifica del patrimonio netto

Notariato Studio n. 73-2017/T: nelle **società di capitali ed in quelle di persona in contabilità ordinaria il valore contabile del bene assegnato non può eccedere l'ammontare delle riserve e/o del capitale, neanche con il consenso unanime dei soci.** Tale principio non si applica per le società di persone in contabilità semplificata (in senso conforme Studio n. 46-2023/T, nonché risoluzione n. 100/E, 27/7/2017).

Assegnazione agevolata: la verifica del patrimonio netto

Notariato Studio n. 46-2023/T (nuovo orientamento risposta B.3): *«con riferimento alle assegnazioni immobiliari poste in essere da società di persone non ricorrono le medesime esigenze di tutela dei creditori richieste per le società di capitali e ciò anche se le stesse società abbiano adottato il regime della contabilità ordinaria».*

Assegnazione agevolata: la verifica del patrimonio netto

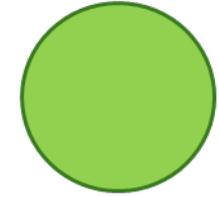
Per tali società, stante il disposto degli articoli 2303 c.c., relativo ai limiti alla distribuzione degli utili, e 2306 c.c., relativo al rimborso del capitale, si può ritenere che «il rispetto del rapporto tra riserve e valore contabile del bene da assegnare trova il suo principale fondamento soprattutto in una esigenza di quadratura contabile e nella opportunità che non si compiano atti che possono esporre i soggetti che ne risultassero obbligati a profili di responsabilità illimitata».

Il Notariato raccomanda, anche in tal caso, la verifica della disponibilità di patrimonio netto, onde evitare il rischio del disconoscimento dell'agevolazione ai fini fiscali.

Assegnazione agevolata: la verifica del patrimonio netto

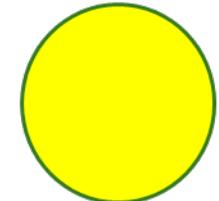
Immobilabile	1000
--------------	------

Capitale	100
Riserve utili	700
Riserve di capitale	500



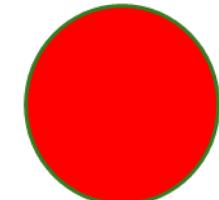
Immobilabile	1000
--------------	------

Capitale	100
Riserve utili	500
Riserve di capitale	450



Immobilabile	1000
--------------	------

Capitale	100
Riserve utili	500
Riserve di capitale	300



Accollo debiti e verifica del patrimonio netto

Ci si chiede inoltre se in caso di incapacienza del patrimonio netto si possa procedere con una assegnazione parziale con subentro nelle passività. Ad esempio per assegnare un bene dal valore contabile di 100 si riducono riserve per 50 e per il resto si accollano passività per pari importo.

Ad opinione del Notariato in linea di principio l'operazione è fattibile, ma **secondo una ricostruzione più rigorosa anche per tale casistica occorre comunque che nel passivo dello SP risulti un netto contabile disponibile di ammontare almeno pari o superiore al valore contabile dei beni da assegnare e a prescindere dalla sussistenza di passività nelle quali il socio assegnatario potrebbe subentrare.**

Accollo debiti e verifica del patrimonio netto

Questo in quanto **l'accollo delle passività non può assolvere anche la funzione di integrare il valore delle riserve fino a concorrenza del valore contabile del bene da assegnare**, in quanto rappresenterebbe una forma di patrimonializzazione della società che potrebbe prestarsi a finalità elusive.

Inoltre, estremizzando, tale soluzione presterebbe il fianco anche a criticità di carattere fiscale. Infatti lo schema potrebbe non essere più quello della assegnazione, quanto piuttosto quello della cessione, che è assoggettata ad una disciplina fiscale diversa rispetto a quella della assegnazione.

Accollo debiti e verifica del patrimonio netto

Se l'immobile vale contabilmente 1000 ma il patrimonio non è capiente non posso (Notariato, cit.):

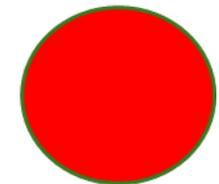
- né svalutare l'immobile per superare il problema;
- né procedere con un parziale accollo di passività per risolvere il medesimo problema.

Neanche se intervenisse una delibera con il consenso unanime dei soci e neanche nelle società di persone in contabilità ordinaria

Unica strada percorribile ammessa sarebbe quella di procedere previamente ad integrare l'ammontare delle riserve attraverso un apposito versamento, purché si proceda anche all'approvazione di una situazione patrimoniale aggiornata (CFR. Studio notariato cit. § 2.4.1) – l'integrazione può avvenire con un versamento diretto o con una rinuncia degli stessi ai crediti.

Immobile	1000
----------	------

Capitale	100
Riserve utili	500
Riserve di capitale	300
Passività	500



FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

Assegnazione agevolata ai soci: aspetti contabili

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

L'aspetto contabile è marginalmente richiamato dall'Agenzia delle Entrate: «resta fermo, ovviamente, che **il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento**» (circolare n. 37/E, 16/9/2016).

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

I principi contabili OIC non disciplinano l'assegnazione dei beni ai soci.

In occasione della analoga operazione disciplinata dall'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 208/2015 il **CNDCEC ha emanato il Documento «L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi»** (marzo 2016).

L'assegnazione è disciplinata dai principi contabili internazionali: IFRIC 17 relativo alle distribuzioni di attività non rappresentate da disponibilità liquide ed alle distribuzioni che offrono ai soci la possibilità di ricevere attività non rappresentate da disponibilità liquide in alternativa ai contanti.

Il Documento contiene anche una bozza di verbale assembleare di assegnazione.

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Il Notariato (Studio n. 73-2017/T) ha evidenziato che **«l'assegnazione di beni ai soci deve essere rappresentata sul piano contabile soprattutto per consentire la verifica di eventuali ricadute sul capitale sociale a tutela della sua integrità»**.

La rappresentazione contabile dell'operazione è rilevante in tutte le ipotesi nelle quali la stessa può essere declinata: distribuzione di riserve, riduzione di capitale, recesso, esclusione.

«L'unica operazione in cui la rappresentazione contabile non assume la stessa rilevanza è la liquidazione finale della società che può concludersi con l'assegnazione di beni ai soci a seguito della approvazione del piano finale di riparto, perché solo in questa fase, a differenza delle altre operazioni attributive, le norme a tutela della integrità del capitale non assolvono alla medesima funzione» (Notariato, cit.; in senso conforme Studio n. 46-2023/T).

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Come precisato nel Documento del CNDCEC, «*indipendentemente dalla circostanza che determina l'assegnazione, dalla lettura dell'operazione **si possono verificare in ambito societario tre situazioni:***

- *i soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile;*
- *i soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile;*
- *i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile».*

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

A prescindere dalle 3 ipotesi precedenti, ragionevolmente, il **valore di attribuzione** del bene dev'essere pari al valore di mercato, vale a dire quello che **ai fini fiscali è identificato con il valore normale**.

Il valore di mercato può essere individuato attraverso quotazioni (valori O.M.I., quotazioni auto usate, ecc.), nonché attraverso apposite perizie di stima.

Il valore di assegnazione ai fini civilistici (contabili) è deciso dai soci.

Non assume rilevanza ai fini fiscali.

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Esempio assegnazione immobile iscritto tra le immobilizzazioni (in tutti gli esempi contabili si prescinde dalla eventuale rilevazione dell'IVA).

Costo storico	1.000
Fondo ammortamento	(500)
Valore netto contabile	500
Capitale sociale	1.000
Riserve disponibili	1.000
Socio A	50%
Socio B	50%

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 1: **il bene ha un valore di mercato pari al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 500).

Non si determina alcun plus/minusvalenza.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva	500	
Debiti verso socio A		250
Debiti verso socio B		250
	Immobilibile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso socio A		250
Debiti verso socio B		250

Rispetto *par condicio* tra i soci, che divengono comproprietari al 50% ciascuno dell'immobile

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Nel caso in cui si voglia assegnare l'immobile solo ad un socio, per il rispetto della par condicio, è possibile assegnare all'altro socio beni diversi (anche non agevolati), ovvero pagare i dividendi (non in natura).

Riserva		1.000
Debiti verso socio A		500
Debiti verso socio B		500
	Immobile	1.000
Fondo amm.to		500
Debiti verso socio A		500
Banca		500
Debiti verso socio B		500

Delibera

Assegnazione

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 2: il **bene ha un valore di mercato inferiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 300).

Si determina una minusvalenza pari a 200.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva	300	
Debiti verso soci		300
	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso soci	300	
Minusvalenza	200	

Delibera

Assegnazione

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Attenzione: a meno che l'immobile non abbia perso valore interamente nel 2025, **non dovrebbe concretizzarsi tale ipotesi.**

OIC 9:

- prg. 9 «si definisce **perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile**».
- prg. 14 «**se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore**».

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Articolo 2426, comma 1, n. 3: **l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti di valore durevolmente inferiore al costo storico al netto degli ammortamenti, deve essere iscritta a tale minor valore.**

In tale ipotesi, quindi, sarebbe opportuno svalutare l'immobile già nel bilancio 2024.

Svalutazione immobili	Fondo svalutazione	200
	Immobilibile	1.000
Fondo amm.to		500
Debiti verso soci		300
Fondo svalutazione		200

Rilevazione 2024

Modifica articolo assegnazione

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 3: il bene ha un valore di mercato superiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore (valore di mercato 800, plusvalenza 300).

I soci possono optare per tre impostazioni contabili:

- 3.a) assegnazione a valore netto contabile;
- 3.b) assegnazione a valore di mercato con incremento del valore dell'immobile attraverso il patrimonio netto;
- 3.c) assegnazione a valore di mercato con evidenza della plusvalenza al conto economico.

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 3.a: **la contabilizzazione è analoga al caso 1.**

Criticità:

- rappresentazione contabile non fedele rispetto al reale valore economico dell'operazione;
- non praticabile in caso di più soci ed attribuzione dell'immobile solo ad uno (gli altri dovrebbero accettare di incassare un dividendo inferiore al socio a cui viene assegnato l'immobile);
- in ipotesi di beni interamente ammortizzati l'assegnazione avverrebbe ad un valore nullo.

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva		800	
	Debiti verso soci		800
	Immobilibile		1.000
Fondo amm.to		500	
Debiti verso soci		800	
Riserva			300

Delibera

Assegnazione

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Osservazioni:

- con tale rilevazione si crea una **riserva che potrebbe ovviare alla mancanza di riserve disponibili necessarie per il perfezionamento dell'operazione;**
- si evidenzia l'effettivo valore del debito nei confronti dei soci e l'effettivo valore dell'operazione.

Il Documento del CNDCEC, in accordo con la disciplina dei soggetti IAS, suggerisce un'altra ipotesi di contabilizzazione.

Assegnazione agevolata: aspetti contabili

Caso 3.c: **rilevazione del plusvalore con evidenza della plusvalenza nel conto economico.**

Per effetto dell'atto di assegnazione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso soci	800	
Plusvalenza		300

Assegnazione

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

Cessione agevolata ai soci: aspetti contabili

Cessione agevolata: aspetti contabili

- Non comporta una diminuzione del patrimonio netto, quindi non subisce il vincolo della necessaria presenza di patrimonio disponibile.
- La contropartita della cessione è un pagamento. E' possibile la compensazione con crediti vantati dai soci (ad esempio per finanziamenti).
- Non richiede il rispetto della par condicio tra i soci.

Attenzione: la scelta tra l'assegnazione o la cessione è assolutamente libera.

Cessione agevolata: aspetti contabili

- Analogamente a quanto evidenziato per le assegnazioni, il **corrispettivo dovrebbe essere assunto** (ai fini civilistici) **secondo il valore di mercato del cespite**.
- Una diversa fissazione, ad esempio con valori inferiori a quello di mercato, potrebbe essere lesiva dei diritti dei terzi e degli altri soci.
- Ai fini della tassazione (base imponibile dell'imposta sostitutiva), il **corrispettivo fissato tra le parti non assume rilievo se inferiore al valore normale del bene**, ovvero, in caso di opzione per il valore catastale, è assunto in misura non inferiore ad uno dei due.

Cessione agevolata: aspetti contabili

A) Esempio cessione immobile iscritto tra le immobilizzazioni.

Costo storico	1.000
Fondo ammortamento	(500)
Valore netto contabile	500

Cessione agevolata: aspetti contabili

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).

- Non si determina alcun plus/minusvalenza.
- Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Cliente socio A	500	

Cessione agevolata: aspetti contabili

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).

Si determina una minusvalenza pari a 200.

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Minusvalenza	200	
Cliente socio A	300	

Attenzione: come per il caso dell'assegnazione, è **preferibile procedere ad una svalutazione nel bilancio 2024 e non evidenziare la minusvalenza al momento della cessione nel 2025.**



Cessione agevolata: aspetti contabili

Caso 3: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).

Si determina una plusvalenza pari a 300.

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
	Plusvalenza	300
Cliente socio A	800	



Cessione agevolata: aspetti contabili

B) Esempio cessione immobile iscritto tra le rimanenze (valore al costo 500).

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	500
Cliente socio A	500	

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	500
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2025	0



Cessione agevolata: aspetti contabili

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A	200	

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	200
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2025	(300)



Cessione agevolata: aspetti contabili

Attenzione:

- le **rimanenze sono valutate al costo di acquisto o produzione**, ovvero al minor valore di realizzazione tenuto conto dell'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, n. 9);
- «**le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile**» (OIC 13, prg. 54).

Cessione agevolata: aspetti contabili

Ne consegue che **andrebbe rilevata la svalutazione nel bilancio 2024.**

Svalutazione rimanenze	Fondo svalutazione rimanenze	200
	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A		300
Fondo svalutazione rimanenze		200

Rilevazione 2024

Modifica articolo cessione



Cessione agevolata: aspetti contabili

Caso 3: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	800
Cliente socio A	800	

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	800
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2023	300



FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

LA RIPRESA DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

D.L. 14/8/2020 n. 104, articolo 60, comma 7-bis – 7-quinquies

La ripresa degli ammortamenti sospesi

- Sospensione ammessa per dai bilanci in corso al 31/12/2020 al 31/12/2023 .
- **NON AMMESSA PER I BILANCI 2024, NEI QUALI ANDRANNO AFFRONTATE LE CONSEGUENZE DELLA SOSPENSIONE.**
- Il piano di ammortamento è definito in base alla vita utile del cespite. Si tratta della ripartizione del costo sostenuto lungo un arco temporale individuato ex ante che mal si concilia con una modifica prevista per legge.

La ripresa degli ammortamenti sospesi

- Per effetto della sospensione **potrebbe** essere stato modificato l'originario piano di ammortamento (**non sempre possibile**, ad es. per vincoli contrattuali). Se è stato possibile allungare la vita utile del cespite, le quote di ammortamento sono rimaste costanti: quelle sospese sono state poste in coda a quelle originariamente previste. In caso contrario le quote sospese sono state ripartite ad incremento di quelle residue originariamente previste.

Contributi in conto impianti

In caso di sospensione degli ammortamenti di immobilizzazioni oggetto di un contributo in conto impianti contabilizzato secondo il metodo indiretto, vale a dire utilizzando la tecnica dei risconti passivi, era plausibile ritenere che si sia dovuto sospendere anche il rilascio al conto economico delle quote di contributo. **Nel bilancio 2024, in tal caso, troveranno nuovamente evidenza le quote di contributo in parola.**

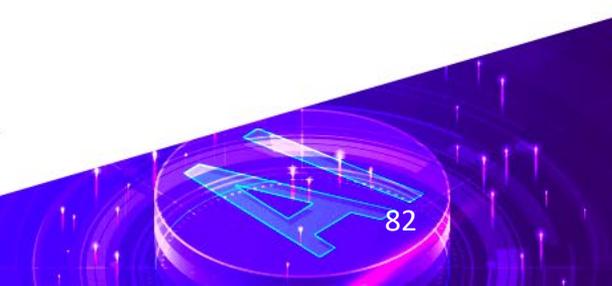


ESEMPIO: PIANO DI AMMORTAMENTO ORIGINARIO

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	2.000	8.000	2.000
2024	10.000	2.000	10.000	0

PIANO DI AMMORTAMENTO CON SOSPENSIONE 2023 ED ALLUNGAMENTO DELLA VITA UTILE

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	0	6.000	4.000
2024	10.000	2.000	8.000	2.000
2025	10.000	2.000	10.000	0



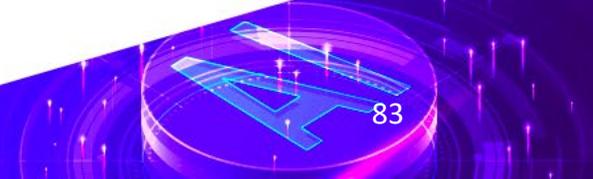


PIANO DI AMMORTAMENTO CON SOSPENSIONE 2023 NO ALLUNGAMENTO DELLA VITA UTILE

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	0	6.000	4.000
2024	10.000	4.000	10.000	0

La possibilità di allungamento della vita utile in caso di sospensione pluriennale dovrà essere stata ponderata con la massima cautela.

La valutazione della fattibilità è stata incombenza degli amministratori.



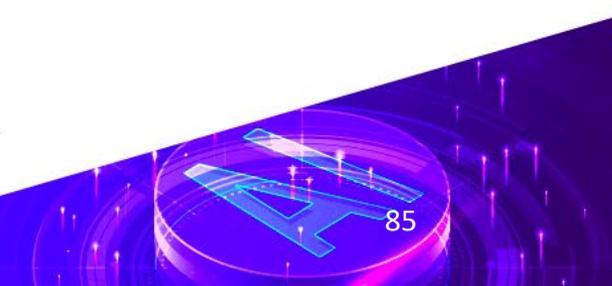


- La riserva, di ammontare pari agli ammortamenti sospesi, andava costituita prioritariamente con gli utili dell'esercizio (ASSONIME, circolare n. 2, 11/2/2021).
- In caso di incapienza (parziale o totale) dell'utile dell'esercizio è stato possibile costituire il vincolo (parziale o totale) su altre riserve disponibili del patrimonio netto.
- In caso di incapienza dell'utile e delle riserve disponibili, la riserva è costituita, ovvero integrata, accantonando gli utili degli esercizi successivi. **Potrebbe essere coinvolto l'utile dell'esercizio 2024.**



- La costituzione della riserva avviene in conseguenza dell'approvazione del bilancio.
- **La riserva va evidenziata in nota integrativa (obblighi informativi anche per i bilanci micro): verificare rappresentazione nei bilanci 2024.**

ATTENZIONE: dare notizia vincolo pendente sugli utili futuri nella nota integrativa (nella quale dovrà essere formulata la proposta di costituire il vincolo sull'utile dell'esercizio, ovvero, in caso di incapienza, sulle riserve disponibili).





La riserva obbligatoria

La riserva indisponibile non può essere distribuita ai soci o imputata a capitale, ma può essere utilizzata a copertura perdite (secondo Assonime e documento di ricerca FNC e CNDCEC), in tal caso va ricostituita.

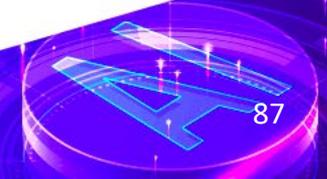




LIBERAZIONE DELLA RISERVA:

- in proporzione alla rilevazione in bilancio delle quote di ammortamento sospese; quindi, in caso di estensione della vita utile del bene, al termine del periodo di ammortamento originario. In caso invece di impossibilità di estensione della vita utile, gradualmente negli esercizi successivi alla sospensione;
- in occasione della vendita (o eliminazione) dell'immobilizzazione.

Le circostanze sopra evidenziate potrebbero trovare manifestazione nel corso dell'esercizio 2024.



In caso di deduzione fiscale degli ammortamenti sospesi civilisticamente, con conseguente iscrizione della fiscalità differita, il bilancio 2024 potrebbe essere interessato dal riassorbimento delle imposte differite in conseguenza di un eventuale riallineamento del valore netto contabile rispetto a quello fiscale dell'immobilizzazione interessata dalla sospensione dell'ammortamento.

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR



LA GESTIONE DELLE PERDITE DI CAPITALE

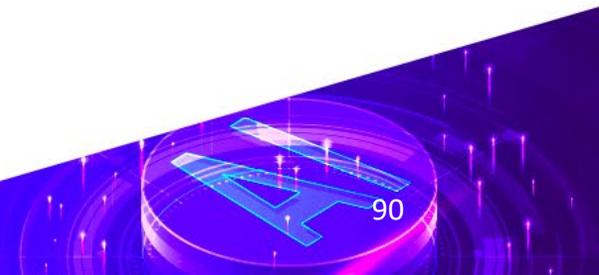
D.L. 8/4/2020 n. 23, articolo 6



Per le perdite emerse negli esercizi in corso dalla data del 31.12.2020 al 31.12.2022

- non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c.;
- non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c.

Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, ex artt. 2446 co. 2 e 2482-bis co. 4 c.c., è posticipato al **quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.**



- 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, poteva deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo.
- L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter c.c. In relazione a tale fattispecie si ribadisce che, **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 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c.
- **Le perdite in questione devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute (verifica in bilanci 2024).**



- Si applicava anche agli esercizi a cavallo di anno (ad es. 1/7/2022 – 30/6/2023; v. massima T.A.2. Comitato Triveneto dei Notai).
- **Sussistevano gli obblighi di convocazione dell'assemblea e di predisposizione della documentazione a supporto.**
- La sospensione non operava automaticamente: doveva essere deliberata (Studio Notariato n. 88-2021/I; Trib. S. Maria C. V. provv. 7/9/2023; massima T.A.6. Comitato Triveneto dei Notai, invece, sospensione automatica perdite non rilevanti).

L'assemblea, alternativamente, poteva deliberare:

- di **rinvviare la decisione sulla copertura delle perdite alla chiusura dell'esercizio 2025/2026/2027 (in questo caso non operava la causa di scioglimento della società di cui all'art. 2484 co. 1 n. 4 c.c.);**
- la riduzione del capitale a ripianamento integrale delle perdite ed il contemporaneo suo aumento a una cifra non inferiore al minimo di legge;
- la trasformazione della società o la sua messa in liquidazione;
- una copertura "parziale" delle perdite, sia procedendo alla sola riduzione parziale del capitale sia anche procedendo ad una parziale ricapitalizzazione della società (senza peraltro che era indispensabile ricondurre il Patrimonio netto ad un'entità superiore al minimo di legge del capitale sociale), rinviando la decisione sulla copertura delle perdite residue alla chiusura dell'esercizio 2025/2026/2027.

DAL 2023 FINE DEL REGIME SPECIALE

IPOSTESI 1: SOCIETA' CHE NON HANNO BENEFICIATO DELLE DEROGHE

Verificare secondo le regole ordinariamente applicate se la perdita sia rilevante o meno.

IPOSTESI 2: SOCIETA' NON HANNO BENEFICIATO DELLE DEROGHE

Orientamenti diversi:

- Sospese tutte le perdite (massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.1);
- Sospese solo le perdite che incidono sul capitale (Studio Notariato n. 88-2021/I).

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

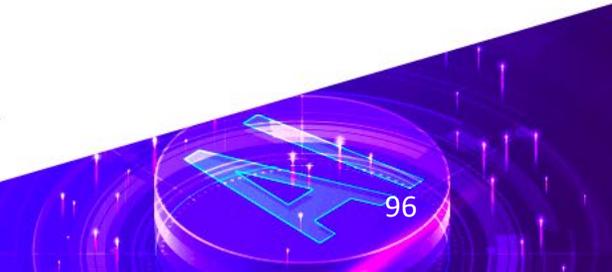


OIC 34





- Si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.
- Eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" per i cambiamenti di principi contabili. In tal caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (**applicazione ai contratti stipulati ante 1/1/2024, in corso a tale data**).
- È inoltre consentita **l'applicazione prospettica**. In tal caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile.



EMENDAMENTI AGLI ALTRI PRINCIPI CONTABILI

- L'introduzione dell'OIC 34 ha reso necessario la modifica di altri principi contabili per renderli coerenti con la sua introduzione (Documento OIC marzo 2024 Emendamenti ai principi contabili).
- ✓ OIC 11 finalità e postulati
- ✓ OIC 12 schemi
- ✓ OIC 13 rimanenze
- ✓ OIC 15 crediti
- ✓ OIC 16 immobilizzazioni materiali
- ✓ OIC 19 debiti
- ✓ OIC 23 lavori in corso
- ✓ OIC 31 fondi
- ✓ OIC 33 passaggio agli OIC

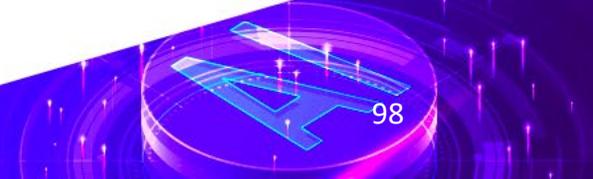


FINALITA'

- Disciplinare i criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.
- Viene chiarito il trattamento da riservare al particolare caso della vendita unitaria di beni con fornitura di servizi da fornire successivamente alla consegna.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- Società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile.
- Si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico (inclusa voce A5).
- **Non si applica ai ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione (OIC 23), ricavi da cessione di azienda, i fitti attivi, i ristorni, transazioni che non hanno finalità di compravendita.**



MANCATA EMANAZIONE NORMA DI COORDINAMENTO CON LA DISCIPLINA FISCALE

Art. 4, co 7-quinquies, D. Lgs. 38/2005

Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

In applicazione del principio di derivazione rafforzata, analogamente alle indicazioni del D.M. 10/1/2018 (coordinamento principi contabili internazionali e determinazione base imponibile IRES e IRAP), **salve eccezioni individuate dal decreto di coordinamento, il corretto trattamento contabile dovrebbe assumere rilevanza fiscale.**

CLIENTE

- Chi ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

- L'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto.

CORRISPETTIVO VARIABILE

- ❖ Importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.
- ❖ Le **penalità subite su vendite rientrano tra i corrispettivi variabili e sono contabilizzate in diminuzione dei ricavi** (no B14 oneri diversi di gestione).
- ❖ Le **penalità addebitate ai clienti rappresentano corrispettivi variabili e sono contabilizzate nella voce A1** (no A5 altri ricavi e proventi).

CORRISPETTIVO VARIABILE: **NOVITA' PER LA CONTABILIZZAZIONE DEGLI SCONTI**

Aggiornata la consolidata distinzione tra:

- sconti di natura commerciale, da contabilizzare come riduzione dei ricavi.
- sconti di natura finanziaria, da registrare tra gli oneri finanziari.

- **Lo sconto accordato al momento della rilevazione del ricavo deve essere sempre imputato a riduzione del ricavo cui si riferisce, ciò a prescindere dalla sua natura, vale a dire la causa contrattuale a cui è riconducibile. Ne consegue che, seppure sia concesso in funzione del pagamento in tempi più stretti rispetto a quelli comunemente praticati, esso assume una qualificazione commerciale e non finanziaria.**
- Ha natura finanziaria, con conseguente contabilizzazione tra gli oneri finanziari del conto economico, lo sconto che costituisce l'aspetto economico della modifica dei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio. Si tratta, in pratica, di uno **sconto emerso successivamente alla registrazione del ricavo e del relativo credito commerciale**, per effetto di un postumo accordo con il cliente, al quale, in conseguenza del pagamento anticipato rispetto alla originaria pattuizione, viene ridotto il prezzo già concordato.

TRANSAZIONI CHE NON HANNO FINALITA' DI COMPRAVENDITA

- Operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo (scambi di beni equivalenti per ragioni diverse dalla vendita).

Esempio OIC (Motivazioni prg. 4):

caso di una società che scambia 100kg di grano stoccato in un magazzino del nord Italia con 100kg di grano della stessa qualità stoccato nel sud Italia per minimizzare i costi di trasporto.

- 
- a. Determinazione del prezzo complessivo del contratto;
 - b. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
 - c. Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
 - d. Rilevazione dei ricavi.
- **Il principio contabile è stato predisposto in questo modo per agevolare il redattore del bilancio nella rilevazione dei ricavi derivanti da contratti complessi, ossia contratti che prevedono più unità elementari di contabilizzazione.**
 - In caso di contratti semplici non sono previste tutte le fasi (ad esempio presenza di un'unica unità elementare di contabilizzazione, nonché assenza di sconti, premi, ecc., che rendono variabile il corrispettivo).

OIC 34 – Determinazione del prezzo complessivo del contratto

- Il prezzo complessivo è desunto dalle clausole contrattuali.
- Contabilizzare in riduzione dei ricavi i corrispettivi variabili (i.e. sconti, abbuoni, penalità e resi) e gli importi pagati ai clienti per dare una migliore rappresentazione in bilancio dell'effettivo ricavo derivante da una determinata transazione (conforme 2425-bis c.c.). Da contabilizzare anche se non ragionevolmente certi (**principio di prudenza**). Gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.

OIC 34 – Determinazione del prezzo complessivo del contratto

- Nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato (**facoltativo per bilanci abbreviati e micro**).
- I corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi (**principio di prudenza**). Esempio corrispettivo variabile aggiuntivo: «success fee».

OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

- Devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente. La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente (**vendita di beni con servizi accessori che possono essere resi negli esercizi successivi, impatto sulla competenza**).

OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

Eccezioni:

- beni e servizi integrati o interdipendenti tra di loro;
- concorsi a premio, in quanto le ulteriori prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società (il costo dei premi si rileva a fondo oneri senza rettificare i ricavi);
- quando l'esecuzione di tutte le prestazioni del contratto avviene nello stesso esercizio.
- Si può non procedere all'individuazione dell'unità elementare di contabilizzazione in applicazione dell'art. 2423, co. 4, c.c. (**scarsa significatività che non incide sulla rappresentazione veritiera e corretta**). In tal caso si valuta l'opportunità dell'iscrizione di un fondo rischi ed oneri.
- Si presume che la semplificazione ricorra per bilanci abbreviati e micro.

OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

PROCEDURA DI VALORIZZAZIONE

- Dopo l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

METODO

prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione

somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione
incluse nel contratto.

- ✓ Prezzo al netto degli sconti.
- ✓ Prezzo pattuito contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati.
- ✓ In assenza di un prezzo di riferimento va stimato (prg. 21 metodi di stima).

METODI DI RILEVAZIONE DIFFERENTI TRA CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONE DI SERVIZI

VENDITE DI BENI

I ricavi sono rilevati quando:

- a. è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita; e
- b. l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

VENDITE CON DIRITTO DI RESO

- ❖ Per diritto di reso si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.
- ❖ Nel caso di vendite con diritto di reso, con **valutazione puntuale** del rischio di restituzione del bene, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene.
- ❖ Nel caso in cui la società effettui una **valutazione per massa** del rischio di reso dei beni venduti applica il criterio della media ponderata dei possibili importi del corrispettivo per determinare l'ammontare della passività classificata tra i fondi oneri. In contropartita la società rettifica il ricavo.

RICAVI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- a. l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita; e
- b. l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.



I metodi di calcolo per la valorizzazione dei SAL sono

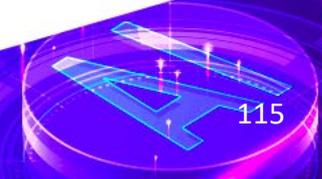
- a. la proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o
- b. la proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati; o
- c. la proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.



VALUTAZIONI SUCCESSIVE

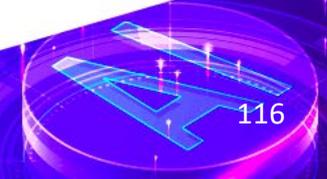
- Se successivamente la società **rivede le proprie stime poste alla base della rilevazione iniziale di un ricavo**, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.
- Se interviene **una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo**, essa è contabilizzata separatamente. In caso di sola modifica del corrispettivo o di sola modifica delle prestazioni da effettuare, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare





Art. 2427, comma 1, c.c., indicare

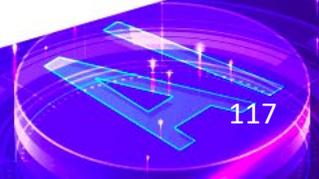
1. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
 - **Se rilevanti**, vanno fornite le seguenti informazioni
 - a. la metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 "Crediti";
 - b. il metodo utilizzato per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
 - c. la metodologia utilizzata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi
 - 10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche.





VENDITE CON GARANZIA

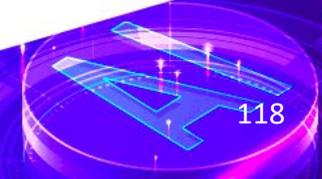
- La **garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, non è separata dal bene venduto** e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. La società **rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al 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".
- Invece, tutte **le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato**.





CESSIONE DI LICENZE

- La cessione di una licenza produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato. Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite).
- **Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza.** Tale ricavo è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15.



SOCIETA' CHE AGISCE PER CONTO PROPRIO O PER CONTO DI TERZI

- Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi.

Quando una società agisce per conto proprio? Se ha

- la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
- ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

Se la società non agisce per conto proprio applicando il paragrafo precedente deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.



COSTI PER L'OTTENIMENTO DEL CONTRATTO

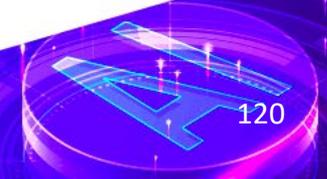
I costi per l'ottenimento del contratto di vendita sono **iscritti nelle immobilizzazioni immateriali** solo se:

- sostenuti specificatamente per un contratto di vendita;
- l'ottenimento del contratto è ragionevolmente certo; e
- tali costi sono recuperabili tramite il contratto di vendita.

Tuttavia, se si tratta di **costi ricorrenti o di importo irrilevante gli stessi possono essere rilevati come costo direttamente a conto economico quando sostenuti.**

I costi che saranno recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti sono rilevati a conto economico.

I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto sono contabilizzati a conto economico.



OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

ESEMPIO

Una società al 30/4/24 conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per euro 25.000. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni.

Esaminato il contratto sono individuate due distinte unità elementari di contabilizzazione:

- vendita del bene, e
- prestazione del servizio (4 tagliandi)

Dopo l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione, è necessario procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

Il corrispettivo è unitario, si procede con la valorizzazione delle singole componenti tenendo conto del listino prezzi:

- valore di un singolo tagliando 500 euro
- valore dell'automobile 23.000 euro

OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

ESEMPIO

Rilevazione contabile bilancio ordinario (prescindendo dall'iva)

AL 30/4/2024 (momento del trasferimento dei rischi e dei benefici)

Clients	25.000	
Ricavi		23.000
Risconti passivi		2.000

Successivamente, al 31/12 di ogni anno, assestamento per i ricavi dei tagliandi

Risconti passivi	500	
Ricavi		500



OIC 34 – Unità elementari di contabilizzazione

ESEMPIO

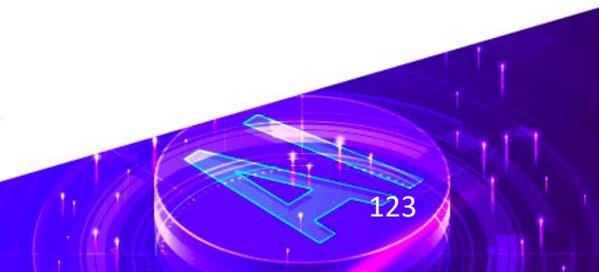
Rilevazione contabile bilancio abbreviato e micro (prescindendo dall'iva)

Trattandosi di un unico contratto non si procede all'individuazione delle singole UEC

Al 30/4/2024 (momento del trasferimento dei rischi e dei benefici)

Clients	25.000	
Ricavi		25.000

Acc.to f.do oneri	2.000	
Fondo oneri		2.000



OIC 34 – Esempio concorsi a premio

Al raggiungimento del *target* la società per l'anno successivo propone ai propri clienti uno sconto, ovvero un buono acquisto in un centro commerciale (10% del ricavo).

Contabilizzazione stima sconti anno n (tutti optano per lo sconto)

Clients	100.000	
Ricavi		100.00
Ricavi	10.000	
Fondo oneri		10.000

Contabilizzazione sconti anno n+1

Fondo oneri	10.000	
Ricavi		10.000

OIC 34 – Esempio concorsi a premio

Al raggiungimento del *target* la società per l'anno successivo propone ai propri clienti uno sconto, ovvero un buono acquisto in un centro commerciale (10% del ricavo).

Contabilizzazione stima buoni acquisto anno n (tutti optano per i buoni acquisto)

Clients	100.000	
Ricavi da vendite		100.00
Accantonamento	10.000	
Fondo oneri		10.000

Contabilizzazione acquisto buoni acquisto anno n+1

Fondo oneri	10.000	
Banca		10.000

OIC 34 – Esempio vendite con garanzie ex lege

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 300 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220.

La società, per disposizioni di legge, concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente.

OIC 34 – Esempio vendite con garanzie ex lege

Per quanto attiene i rischi, la società ha mantenuto unicamente il rischio relativo all'assistenza gratuita ex lege da fornire, e perciò rileva i ricavi interamente.

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

Di seguito si riportano le scritture (per semplicità non si considera effetto fiscale):

Ricavi		30.000
Cassa	30.000	
Accantonamento fondo rischi ed oneri	2.200	
Fondo rischi ed oneri		2.200

OIC 34 – Esempio vendite con garanzie ex lege

Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.

La società, ai sensi dei paragrafi 10-11, nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente **è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.**

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR

IN TOUR



Informativa di bilancio per cpb e regime del ravvedimento



Informativa per cpb e regime del ravvedimento

Gli organi amministrativi delle società di capitali che hanno aderito al patto con il fisco rappresentato dal concordato preventivo biennale, nonché, eventualmente, anche al regime del ravvedimento, ai fini di una compiuta informazione ai soci ed agli altri destinatari del bilancio di esercizio, **se rilevante** dovranno farne menzione nei bilanci.

Dove collocare l'informativa.

- Relazione sulla gestione
- Nota integrativa (in caso di esonero dalla relativa predisposizione)
- In calce al bilancio (micro imprese)

Informativa per cpb e regime del ravvedimento

L'OIC 25 imposte sul reddito prescrive che, **qualora rilevante**, la nota integrativa indichi

- il rapporto tra l'onere fiscale corrente e il risultato civilistico mediante una o entrambi le seguenti modalità:
 - una riconciliazione numerica, con le relative motivazioni, fra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico, quando la differenza è significativa;
 - una riconciliazione numerica, con le relative motivazioni, tra l'aliquota fiscale applicabile (o aliquota teorica) e l'aliquota fiscale media effettiva, quando la differenza è significativa;
- l'ammontare e la natura di singoli crediti o debiti tributari di importo rilevante con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio abbia conoscenza

In caso di importanti effetti sul risultato di bilancio dell'avvenuta adesione allo strumento concordatario si ritiene che il prospetto di raccordo vada predisposto.

Informativa per cpb e regime del ravvedimento

- In ipotesi di adesione al regime del ravvedimento entro il 31 dicembre 2024, inoltre, andrebbe illustrato anche il debito tributario conseguente e l'eventuale opzione per il pagamento rateale, con conseguente possibile articolazione del dovuto tra i debiti tributari scadenti oltre l'esercizio successivo.
- L'imposta dovuta, quale imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, va collocata nella voce 20 del conto economico.
- Gli eventuali interessi dovuti nel caso di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva sono rilevati per competenza quando matureranno e imputati al conto economico.
- L'avvenuto perfezionamento del regime del ravvedimento, se manifestatosi tra la chiusura dell'esercizio 2024 e la data di predisposizione del relativo progetto di bilancio, potrebbe costituire un fatto di rilievo intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio

FISCAL FOCUS[®]
IN TOUR



RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO TRA VALORI CONTABILI E FISCALI

*Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, art. 9
(Revisione del regime impositivo dei redditi IRPEF-IRES)*

Riduzione doppio binario: contributi in conto capitale

- Contributi in conto capitale che hanno natura di sopravvenienze attive (art. 88, co. 3, lett. b), TUIR): contributi, diversi dai contributi in denaro o in natura spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (art. 85 co. 1 lett. g) del TUIR), dai contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (art. 85 co. 1 lett. h) del TUIR) e dai contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili (c.d. contributi in conto impianti).
- Sono iscritti in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento degli stessi siano state soddisfatte. Solitamente ciò avviene all'atto della formale delibera da parte dell'ente erogante. Il **contributo è imputato interamente a conto economico.**

Riduzione doppio binario: contributi in conto capitale

- **Disciplina fiscale ante modifica:** concorrono a formare il reddito d'impresa secondo un principio di cassa con la **facoltà di tassare questi componenti di reddito in un numero massimo di cinque quote di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta del relativo incasso.**
- Iscrizione fiscalità differita.
- **Disciplina post modifica: tassazione in un'unica soluzione secondo un criterio di cassa** (possibile disallineamento rispetto all'iscrizione in bilancio al momento della delibera).

Riduzione doppio binario: contributi in conto capitale

- La modifica, implicitamente, ha effetto anche sui contributi per i costi di studi e ricerche che, ai sensi dell'art. 108, comma 3, del TUIR, per effetto del rinvio all'articolo 88, comma 3, del TUIR, sono tassati come sopravvenienze attive di cui sopra.
- **Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (2024 per i soggetti solari).**

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

- **A differenza del sistema vigente, è prevista la possibilità di una perfetta coincidenza tra i criteri di valutazione civilistici e quelli fiscali.**
- I lavori in corso su ordinazione (OIC 23), scaturiscono da un contratto «*per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale*». Deve trattarsi di esecuzioni su commessa del cliente, sulla base delle specifiche tecniche da questi richieste. Ne consegue che la produzione per il proprio magazzino con finalità di successiva rivendita non rientra nel perimetro della casistica in esame.

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

CRITERI DI VALUTAZIONE CODICE CIVILE

Ai fini della loro rappresentazione in bilancio, i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti, alternativamente, con uno dei seguenti criteri:

- secondo il minore tra il costo di produzione che comprende tutti i costi direttamente imputabili all'opera ed il valore di realizzazione (articolo 2426, comma 1, n. 9; cd. criterio della **commessa completata**);
- secondo i corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza (articolo 2426, comma 1, n. 11; cd. **criterio della percentuale di completamento**).

Il codice civile non effettua alcuna distinzione in ordine alla durata dei lavori.

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

CRITERI DI VALUTAZIONE OIC 23

- Il **criterio della percentuale di completamento** dev'essere utilizzato per la valutazione delle **commesse ultrannuali** (OIC 23, se ne sussistono i presupposti di cui ai prg. 43 - 46, altrimenti criterio della commessa completata).
- In caso di **commesse infrannuali** la valutazione può essere eseguita con **entrambi i metodi**.

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

DISCIPLINA FISCALE ANTE MODIFICHE

- Articolo 92, comma 6, del TUIR: le **commesse infrannuali**, rectius i beni in corso di produzione e i servizi in corso di esecuzione a fine esercizio non di durata ultrannuale, sono valutate in base ai costi sostenuti nell'esercizio (criterio della **commessa completata**).
- Interpello n. 93, 19/1/2023 relativo ad un caso in cui l'istante aveva rappresentato in bilancio i lavori in corso su ordinazione (qualificati come commesse infrannuali) utilizzando il metodo della percentuale di completamento: **prevalenza della disposizione dell'articolo 92, comma 6, del TUIR sul principio di derivazione rafforzata, con la conseguente necessità di operare le eventuali variazioni in diminuzione del reddito imponibile necessarie al fine di adeguare l'importo contabilizzato al relativo valore fiscale.**

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

DISCIPLINA FISCALE ANTE MODIFICHE

- Articolo 93 TUIR: le **commesse ultrannuali** sono valutate esclusivamente secondo il criterio della **percentuale di completamento**.
- Telefisco 2018: ipotesi di valutazione civilistica delle commesse ultrannuali secondo il criterio della commessa completata. L'Agenzia ha affermato **l'irrilevanza del principio di derivazione rafforzata, pertanto al termine del periodo di imposta, è necessario procedere ad una variazione in aumento ai fini reddituali** per ricondurre il valore di bilancio a quello determinabile in applicazione dell'articolo 93 del TUIR (in tal senso la risoluzione n. 129/E, 3/4/2008).

Riduzione doppio binario: lavori in corso su ordinazione

DISCIPLINA FISCALE POST MODIFICHE

- Articolo 92, comma 6, del TUIR: per le **commesse infrannuali**, rectius i beni in corso di produzione e i servizi in corso di esecuzione a fine esercizio non di durata ultrannuale, è previsto riconoscimento fiscale anche del criterio della percentuale di completamento, ove utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili, facendo **venire meno la necessità di operare le descritte variazioni in dichiarazione dei redditi**.
- Articolo 93 TUIR: Con la nuova norma, indicata alla lettera c) del comma 1, si riconosce la **rilevanza fiscale anche del criterio della commessa completata** laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili (eliminando in tal modo il descritto doppio binario).
- **Decorrenza: per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui agli articoli 92, comma 6, e 93 del TUIR, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo previgente alle modifiche di cui alla riforma.**

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

IL DOPPIO BINARIO E' STATO ELIMINATO PER EFFETTO DELL'ABROGAZIONE DEL COMMA 3 DELL'ARTICOLO 110 TUIR

- ~~La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.~~
- Eliminata l'irrilevanza fiscale degli adeguamenti effettuati in applicazione dell'articolo 2426, co. 1, n. 8), c.c.: **le attività e passività monetarie in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.**

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

- Rilevazione iniziale delle operazioni in valuta: «per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; tuttavia i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera, percepiti o effettivamente sostenuti in data precedente, si valutano con riferimento a tale data».

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

In pratica,

- per i beni mobili, del cambio del giorno in cui avviene la consegna o spedizione;
- per i beni immobili e le aziende, del giorno in cui è stipulato l'atto;
- per i servizi, del giorno in cui le prestazioni sono ultimate (con le eccezioni previste per una serie di contratti - es. la locazione - per i quali si guarda alla data di maturazione dei corrispettivi).

Attenzione: in caso di incassi o pagamenti anticipati, si applica il cambio del giorno in cui avviene l'operazione.

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

- **Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (2024 per i soggetti solari).**
- La valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell'articolo 110, comma 3, TUIR, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al decreto di riforma, **concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023: la nuova disciplina si applica anche agli adeguamenti pregressi.**

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

EFFETTI SUL BILANCIO 2024

- Eliminazione della fiscalità differita iscritta in applicazione della precedente disciplina e non ancora assorbita. L'impatto dell'eliminazione va rilevato nella voce 20 del conto economico.
- Viene meno la possibilità di rilevare la fiscalità differita (conseguenza dell'abolizione del doppio binario).

Riduzione doppio binario: differenze di cambio

L'OIC 26 NON E' STATO MODIFICATO

LA RISERVA A FRONTE DI UTILI SU CAMBI

44. Il primo comma dell'articolo 2426, numero 8-bis, codice civile stabilisce che, una volta convertite le attività e le passività in valuta, *“l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo”*.
45. Tale disciplina si applica all'utile netto (saldo positivo tra utili e perdite non ancora realizzati) derivante dalla conversione di attività e passività monetarie in valuta al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio.
46. *L'importo dell'eventuale utile netto concorre alla formazione del risultato d'esercizio per poi essere accantonato, in sede di destinazione dell'utile d'esercizio, in un'apposita riserva non distribuibile denominata “Riserva utili su cambi”*.
47. Qualora il risultato netto dell'esercizio sia inferiore all'utile netto non realizzato sulle poste in valuta, l'importo iscritto nella riserva non distribuibile è pari al risultato economico dell'esercizio.

FISCALFOCUS[®]
IN TOUR

AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

*Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, art. 14
(Revisione del regime impositivo dei redditi IRPEF-IRES)*

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

- **I saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati, in tutto o in parte.**
- Con decreto MEF, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del richiamato decreto delegato, possono essere dettate le relative disposizioni di attuazione

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

Possono, ad esempio, essere affrancate i saldi attivi di rivalutazione monetaria derivanti dalle seguenti norme:

- art. 1, commi da 889 a 896, Legge n. 208/2015 (Finanziaria 2016);
- art. 1, commi da 556 a 562, Legge n. 232/2016 (Finanziaria 2017);
- art. 1, commi da 940 a 946, Legge n. 145/2018 (Finanziaria 2019);
- art. 1, commi da 696 a 703, Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020);
- artt. 6-bis e 12-ter, DL n. 23/2020;
- art. 110, DL n. 104/2020 (se la rivalutazione è stata sia ai fini civilistici che fiscali).

L'opzione per l'affrancamento non riguarda le riserve da rivalutazione solo civilistica in quanto non sono in sospensione di imposta, bensì costituiscono ordinarie riserve di utili.

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

- Normativa di riferimento: articoli da 10 a 16 della L. 342/2000.
- **Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni monetarie deve essere imputato al capitale, ovvero accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge istitutiva, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.**
- Se non imputati al capitale, i saldi attivi di rivalutazione possono essere ridotti soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile.
- **In caso di utilizzo per la copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile.**

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

- Se il saldo attivo da rivalutazione monetaria viene distribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva in parola, ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti.
- Al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'IRPEF e dell'IRES pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.
- **In conseguenza dell'affrancamento, le riserve derivanti dalle rivalutazioni monetarie effettuate ai fini fiscali, cessano lo status di "sospensione di imposta".**

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

- L'affrancamento sconta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del **10%**. L'imposta sostitutiva è **liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024** ed è versata **obbligatoriamente in quattro rate** di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. Se imputata al conto economico l'imposta è indeducibile.
- La **base imponibile dell'imposta sostitutiva è rappresentata dall'importo del saldo attivo di rivalutazione monetaria risultante dal bilancio, quindi al netto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione a suo tempo versata** (v. circolare n.6/E, 1/3/2022, in recepimento di Cassazione sentenza 22 settembre 2020, n. 19772 e ordinanza 18 aprile 2018, n. 9509).



Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

- **Relazione illustrativa: «l'affrancamento si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi contenente i dati e gli elementi per la determinazione del relativo tributo».**
- **Gli effetti retroagiscono al 1° gennaio 2025 (circolare n. 33/E, 15/7/2005). Ne consegue che potranno essere affrancate anche le riserve distribuite prima dell'esercizio dell'opzione.**

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

OIC 25 (prg. 64 – 65)

- Il regime di sospensione d'imposta della riserva determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della riserva e il suo valore fiscale che richiede l'iscrizione di imposte differite alla data della rivalutazione (rilevazione iniziale). Tuttavia, **le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.**
- La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci è effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:
 - l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;
 - la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato.

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

OIC 25 (prg. 56)

- Le eventuali imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto non sono rilevate al conto economico ma contabilizzate inizialmente nella voce B2 fondi "per imposte, anche differite" tramite riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto (ad esempio, in caso di rivalutazione di attività iscritte in bilancio, correzione di errori commessi in esercizi precedenti e di cambiamenti di principi contabili). Dopo la rilevazione iniziale, le variazioni nelle imposte differite sono riversate al conto economico alla voce 20 **"imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate"** coerentemente con l'annullamento negli esercizi successivi delle differenze temporanee alle quali si riferiscono.

Affrancamento straordinario riserve in sospensione d'imposta

BILANCI 2024 – CONTABILIZZAZIONE OPZIONE AFFRANCAMENTO

Assenza di indicazioni OIC

Caso 1: iscrizione fiscalità differita al momento della rivalutazione

- storno della fiscalità differita dalla riserva per l'iscrizione del debito per l'imposta sostitutiva, la differenza imputata al conto economico voce 20 (imposte).

Caso 2: nessuna iscrizione di fiscalità differita al momento della rivalutazione

- storno della riserva per l'iscrizione del debito per l'imposta sostitutiva.

Non è chiaro il momento della rilevazione: bilancio 2024 (analogamente alle imposte da SC 2025) o bilancio 2025 in quanto l'opzione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione SC 2025.



FISCAL FOCUS
IN TOUR

NOVITÀ SOCIETÀ NON OPERATIVE

*Decreto legislativo 13 dicembre 2024 n. 192, articolo 20
(Revisione del regime impositivo dei redditi IRPEF-IRES)*

RIFORMA IRES – Società non operative

IMPATTO SUL BILANCIO 2024

- Accantonamento imposte (previa verifica del superamento del test di operatività per l'individuazione dell'aliquota – eventuale maggiorazione IRES). La riduzione delle aliquote si applica alla media del triennio 2022 – 2024 (in tal senso Assonime circolare n. 43, 27/7/2007, in occasione dell'aumento delle aliquote a partire dal 2006).
- Verifica riporto credito IVA.

DIMEZZATE (ALCUNE) PERCENTUALI PRESUNTIVE

- A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 le percentuali da applicare per l'individuazione dei ricavi minimi sono le seguenti:
 - l'1%, in luogo del 2%, sul valore delle partecipazioni, titoli e crediti finanziari (art. 85 comma 1 lett. c), d) ed e) del TUIR);
 - il 3%, invece del 6%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing;
 - il 2,5%, invece del 5%, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
 - il 2%, invece del 4%, per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
 - lo 0,5%, invece dell'1%, per tutti gli immobili situati in piccoli Comuni.
- Non subiscono modifiche le seguenti presunzioni:
 - 6% per le navi di cui all'articolo 8-bis, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972;
 - 15% per le altre immobilizzazioni.

DIMEZZATE (ALCUNE) PERCENTUALI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

- Qualora la società non dovesse superare il test di operatività applicando le nuove percentuali, il reddito minimo è determinato con le seguenti nuove aliquote:
 - ❖ lo 0,75%, al posto dell'1,5%, sul valore di partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
 - ❖ il 2,38%, in luogo del 4,75%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing;
 - ❖ il 2%, al posto del 4%, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
 - ❖ l'1,5%, al posto del 3%, per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
 - ❖ lo 0,45%, al posto dello 0,9%, per tutti gli immobili situati in piccoli Comuni.
- Restano ferme la percentuale del 4,75% per le navi e del 12% per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

- Per le società e gli enti non operativi, **l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione orizzontale, o di cessione.**
- Qualora per **tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali presuntive, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile** a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi (divieto di compensazione verticale, in pratica perdita del credito IVA).
- **Le limitazioni si applicano anche se la società di comodo adegua in dichiarazione il proprio reddito al minimo previsto** (circolare 14/5/2014, n. 10, prg. 3.1).
- **Effetti delle nuove aliquote presuntive già a partire dalla dichiarazione IVA 2025.**

LA DISCIPLINA NAZIONALE E' IN CONTRASTO CON QUELLA COMUNITARIA CIO' NONOSTANTE LA RIFORMA IRES NON L'HA MODIFICATA

Corte di Giustizia 7/3/2024 causa C-341/22

- Gli artt. 9 e 167 della direttiva 2006/112/CE non consentono, rispettivamente, di negare la qualifica di soggetto passivo e il diritto alla detrazione dell'IVA, nel caso in cui l'importo delle operazioni effettuate, rilevanti ai fini dell'imposta, sia inferiore ad un importo minimo fissato da una normativa nazionale sulla base delle attività patrimoniali di cui il soggetto dispone.
- Il caso esaminato riguarda una società agricola, a cui l'Agenzia delle Entrate ha negato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti nel 2009. Per tre periodi d'imposta consecutivi (2006, 2007 e 2008), infatti, tale soggetto aveva effettuato operazioni rilevanti ai fini IVA per un importo inferiore all'ammontare al di sotto del quale le società sono ritenute non operative.

LA CASSAZIONE, ANTICIPANDO IL LEGISLATORE, SI E' ADEGUATA ALLA DECISIONE UE

Cassazione 11/9/2024, ord. n. 24442

In materia di società non operative, la **qualità di soggetto passivo, ai fini della detrazione IVA, è riconosciuta**, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/CE ed in conformità ai principi espressi dalla CGUE nella sentenza n. 341 del 7 marzo 2024 in causa C-341/222, **anche a colui che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettua operazioni soggette a detta imposta, il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata dalla normativa nazionale, corrispondente ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui dispone, in quanto nessuna disposizione della direttiva subordina il diritto a detrazione a detto requisito**, per cui, ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994, rileva esclusivamente l'esercizio effettivo di un'attività economica in un determinato periodo d'imposta, ponendosi detta disposizione in contrasto con l'art. 167 della citata direttiva nella parte in cui, invece, prevede la perdita del diritto a detrazione al mancato raggiungimento di determinate soglie di ricavi (in senso conforme sent. 11/9/2024, n. 24426; sent. n. 4151 e 4157, 18/2/2025).