

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
di Cassino

CIRCONDARIO TRIBUNALE DI CASSINO



Dal Bilancio al Reddito d'impresa: Novità Fiscali e Strategie Operative

MERCOLEDI' 7 MAGGIO 2025

ORE 09:00 – 13:00

DOCENTE:

Gianluca ROSSI

Commercialista e Revisore legale, ODCEC Massa Carrara

SEDE:

SALA RESTAGNO c/o Comune di Cassino

Piazza Alcide De Gasperi, 03043 Cassino (FR)

Convegno CFP Gratuito

-PROGRAMMA-

CONTENUTI

- Il Procedimento di approvazione del Bilancio di Esercizio 2024/2025.
- Nuove criticità per il controllo societario e responsabilità di organi e consulenti.
- Dal Bilancio di Esercizio al Reddito d'impresa 2024: come applicare le novità della Delega Fiscale?
- Vecchi e nuovi adempimenti nei Dichiarativi fiscali 2025.
- Redditi da lavoro dipendente e assimilati fra nuove detrazioni e deduzioni.
- Le novità in materia di reddito da lavoro autonomo e di impresa.
- Quadro RW ed il nuovo regime di tassazione delle cryptoattività e gli adempimenti conseguenti agli investimenti online.
- Come correggere gli errori in dichiarazione.
- Gli indici sintetici di affidabilità per il periodo d'imposta 2024 (ISA).
- Il nuovo Concordato Preventivo Biennale per il biennio 2025/2026.
- Il nuovo quadro CP e la gestione corrente dell'adesione 2024/2025.
- Altre novità di periodo.





Bilancio di esercizio, Reddito di impresa ed IRAP: le novità per l'esercizio 2024

L'appuntamento con la redazione del **Bilancio 2024** rappresenta un importante momento di aggiornamento di approfondimento: delle **novità introdotte negli OIC**, di analisi delle **modifiche apportate dalla Riforma fiscale**, alle **nuove norme** in tema di **Reddito d'impresa**.

Gli effetti dell'attuazione della Riforma fiscale

Sul piano normativo, il **2024** è stato importante per **diverse ragioni**.

Da un lato si è entrati nel **vivo** della **riforma fiscale** che, pur **non essendo ancora ultimata**, ha cominciato a produrre **i primi effetti**.

Dall'altro l'adozione della **CSRD** in tema di **informazioni ESG** e del **D.Lgs. n. 125/2024** che l'ha recepita, apre (o meglio: avrebbe voluto aprire) a nuovi adempimenti per le imprese di maggiori dimensioni, ma anche per le **PMI** a seguito della necessità, anche per queste ultime, di soddisfare le **richieste informative di banche e clienti** (c.d. *value chain*).

Nondimeno il 26 febbraio 2025 la Commissione europea ha adottato un nuovo pacchetto di proposte per semplificare le stesse norme dell'UE in ambito semplificazioni per le PMI con il c.d. "Pacchetto Omnibus", che interesserà CSRD, CSDDD, Tassonomia e CBAM.

In tema di Bilancio, l'esercizio **2024** è stato il **primo di adozione** dell'**OIC 34** che ha rappresentato una **novità importante** rispetto all'impostazione contabile passata **in tema di rilevazione dei ricavi**.



Bilancio di esercizio, Reddito di impresa ed IRAP: le novità per l'esercizio 2024

Si è poi cominciato a parlare di **semplificazioni per le PMI** con riferimento alla **procedura di redazione del Bilancio**, e, nel contempo, di **deposito del Bilancio anche per le società di persone**.

Sembra comunque esserci una **contraddizione** con quanto sta avvenendo.

Si parla di **semplificazione per le PMI**, per cui sembra che si vada verso un'ulteriore **semplificazione delle procedure contabili per la predisposizione del Bilancio** (rispetto a quanto già avviene in tema di **bilancio abbreviato** e per le **microimprese**).

D'altro canto, la **CSRD** (**salvo la recente regressione da Green Deal a Clean Deal**) impone(-va?) alle **grandi imprese** di **descrivere la sostenibilità ambientale e sociale** anche della **catena di fornitura**, quasi sempre costituita da **PMI**, che già si **vedono, oggi, recapitare questionari dai propri clienti per raccogliere informazioni sul loro livello di sostenibilità**.



Il Programma dell'incontro di oggi

Si apre, quindi, dopo un ***cenno alle principali novità di periodo***, con la descrizione ***dell'iter di approvazione del Bilancio d'esercizio***, con un richiamo al ***Principio di derivazione rafforzata*** e con l'analisi delle **principali novità introdotte dalla Fondazione OIC**.

Nel prosieguo, si affrontano i primi effetti della ***riforma fiscale*** attraverso ***l'esame delle norme di avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili in tema di reddito d'impresa*** e, poi, approfondendo le principali novità relative al ***riporto delle perdite***, alla ***deducibilità delle spese delle trasferte*** e della c.d. ***IRES premiale***.

La riforma fiscale ha inoltre introdotto modifiche ad alcune ***operazioni straordinarie*** che vengono pertanto approfondite con il richiamo al ***DLGS 192/2024***.

Infine, si approfondisce il contenuto della ***CSRD*** e del ***D.Lgs. n. 125/2024*** anche attraverso la descrizione dei ***Principi per la rendicontazione della sostenibilità – ESRS***, in attesa delle attuazione delle modifiche introdotte dal citato ***Pacchetto Omnibus***.



Bilancio di esercizio, Reddito di impresa ed IRAP: le novità per l'esercizio 2024

La sintesi ed alcuni dei vari argomenti e spunti di riflessioni di oggi

- **Sospensione degli ammortamenti**
- **Tardiva regolarizzazione del magazzino**
- **Titoli iscritti nell'attivo circolante**
- **Fondi ed oneri di smantellamento e ripristino**
- **Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali**
- **Fondi per contratti onerosi**
- **Ricavi ai sensi OIC 34**
- **Perdite di capitale**
- **Continuità aziendale**
- **Riduzione del doppio binario civile e fiscale**
- **Nuovo regime civil-tributario in materia di operazioni straordinarie**
- **Bilancio abbreviato e bilancio delle micro imprese**
- **Bilanci intermedi**
- **Bilanci di liquidazione e carry back delle perdite**
- **Informativa sulle erogazioni pubbliche**
- **Rendicontazione di sostenibilità**
- **Nomina dell'Organo di controllo**
- **Norme di comportamento del Collegio sindacale**
- **Revisione legale**
- **Questi on Time e Tavola rotonda**



ULTIMISSIME IN MATERIA DI BILANCIO 2024/25, FISCALITA' E REDDITO DI IMPRESA





Concorso nell'illecito dei professionisti: linea dura della Cassazione

Prosegue il **divergente orientamento** in seno alla sezione tributaria della Cassazione sulle condizioni che determinano la **responsabilità in concorso del professionista**, rispetto alle **violazioni fiscali commesse dal proprio cliente**.

Con la recente sentenza **7948/2025** del 25 marzo la Corte infatti ha nuovamente espresso un orientamento **molto rigoroso** che sembrava parzialmente mitigato dagli ultimi pronunciamenti.

Secondo tale pronuncia il **concorso del commercialista** è **sanzionabile per il contributo materiale e psicologico, offerto nella realizzazione dell'illecito, e prescinde dal conseguimento di un personale effettivo vantaggio economico**.

La Cassazione fino al **2024**, aveva, infatti, escluso il concorso del professionista per le violazioni tributarie commesse dalla società (di capitali) sua cliente.





Concorso nell'illecito dei professionisti: linea dura della Cassazione

Ciò perché, come noto, l'art. 7 del DI 269/2003, disponeva che **le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.**

La norma era stata interpretata nel senso di escludere, senza alcuna deroga, la responsabilità di terzi nelle sanzioni irrogate alle persone giuridiche (ex multis Cassazione 13232/2022, 5924/2017, 25284/2017; 5924/2017; 10975/2019; 9448/2020; 24805/2021).

Per inciso, con il **DLGS 87/2024** tale **Principio** è stato **esteso anche alle società semplici e di persone** (articolo 5 del Tuir).

A legislazione immutata, nel **2024**, i Giudici di legittimità hanno **ribaltato il Principio** ritenendo che:

- 1) lo **scudo dell'articolo 7** si applichi solo ai soggetti interni (e non ai terzi estranei) alla società,
- 2) il professionista possa essere **sanzionato in concorso per le violazioni commesse dall'Ente.**



Concorso nell'illecito dei professionisti: linea dura della Cassazione

Secondo questo orientamento la **disciplina del concorso nelle sanzioni tributarie** (art. 9 DLGS 472/97) comporterebbe il **coinvolgimento**, in **concorso**, di **tutti coloro che hanno comunque dato un contributo causale, anche se esclusivamente sul piano psicologico**.

È sufficiente cioè la **coscienza e volontà di apportare un contributo materiale e psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario** (così Cassazione 20823/2024, 21222/2024).

Il **concorrente esterno** risponde quindi, sul **piano oggettivo**, per il **contributo anche solo agevolativo offerto, sul piano soggettivo, in funzione del criterio della coscienza e volontà, dolosa o colposa** (Sen. Cass. 21092/2024).

Successivamente la Cassazione (23229/2024) ha parzialmente **ridimensionato tale orientamento** evidenziando la **necessità**, per la **configurazione del concorso**, che il **professionista persegua suoi specifici vantaggi, distinti da quelli della società cliente**.

In altre parole il **beneficio**, nel caso del consulente, **non può identificarsi nel compenso professionale percepito, ma deve trattarsi di un quid pluris, cioè di benefici che vadano oltre il corrispettivo della propria prestazione**.





Concorso nell'illecito dei professionisti: linea dura della Cassazione

Di conseguenza, il consulente, attraverso le sue capacità tecniche, deve aver condiviso, o coinvolto, la società nel compimento di condotte illecite, tese a ottenere **vantaggi economici non spettanti**.

Ora, con la recente sentenza 7948/2025, si **esclude**, invece, nuovamente la necessità di provare un vantaggio od un profitto personale (oltre al compenso professionale) da parte del consulente nel conseguimento di **illeciti fiscali**, in quanto tale circostanza non costituisce elemento costitutivo della fattispecie ma può valere soltanto quale elemento indiziario, ma non unico, comprovante il concorso.

Con l'ordinanza interlocutoria 31062/2024 la Corte aveva, infatti, disposto la **pubblica udienza in contraddittorio** per esaminare la **questione del concorso del terzo**, non ritenendo **opportuna** la **trattazione in Camera di consiglio** stante il **divergente orientamento** formatosi in seno alla sezione.

Non è noto se l'udienza si sia nel frattempo svolta, ma stante l'evidente contrasto interpretativo l'augurio è che vengano interessate le Sezioni Unite.

In ogni caso, al di là dei prossimi pronunciamenti giurisprudenziali, **sarebbe necessario un intervento del legislatore volto a ben chiarire i confini del concorso del professionista**.



**Dal 12 aprile limitata la responsabilità dei sindaci
Pubblicata in Gazzetta Ufficiale la L. 14 marzo 2025 n. 35,
che riscrive l'art. 2407 cod.civ.**





È stata pubblicata sulla **G.U. n. 73 L. 14 marzo 2025 n. 35**, che sostituisce l'art. 2409 **civ.** in tema di **responsabilità civile dei sindaci**.

La nuova disciplina stabilisce quanto segue: « ***i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio** ».*

Al di fuori delle ipotesi in cui hanno **agito con dolo**, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata dal collegio sindacale a norma dell'art. **2409-bis cod. civ.**, secondo comma, i sindaci che **violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società** che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un **multiplo del compenso annuo percepito**, secondo i seguenti scaglioni:

- per i compensi fino a **10.000 euro**, **quindici volte** il compenso;
- per i compensi da **10.000 a 50.000 euro**, **dodici volte** il compenso;
- per i compensi maggiori di **50.000 euro**, **dieci volte** il compenso.

All'**azione di responsabilità contro i sindaci** si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.

«L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della relazione di cui all'art. 2429 concernente l'esercizio in cui si è verificato il danno».



Tale metodica a “**scaglioni assoluti**”, si applicherebbe il moltiplicatore relativo all’intero con cui in base allo scaglione in cui esso ricade.

Ad esempio, un compenso di **11.000 euro** rientrerebbe nello scaglione intermedio, dando luogo a una responsabilità massima pari a **11.000 × 12 = 132.000 euro**.

Questa lettura genera una evidente **incongruenza**: un sindaco con un compenso inferiore, si ipotizzi, ad esempio, di **9.000 euro**, risulterebbe responsabile fino a **135.000 euro (×15)**.

In pratica, da un **minor compenso** potrebbe scaturire, in certe situazioni, una **maggiore responsabilità**.

Sempre sulla base di tale **teoria**, inoltre, deve poi osservarsi che il limite dei **10.000 euro** di compensi è inserito sia nella parte terminale del primo scaglione (“Fino a”, che prevede il tetto al danno sulla base della moltiplicazione del compenso per 15), sia come base al secondo scaglione (“Da 10.000”, con moltiplicazione del compenso per 12) creando, nel caso di tale compenso puntuale in capo a un sindaco, il **dubbio** su quale dei due moltiplicatori debba applicarsi (?!).

Ciò premesso, un’**interpretazione sistematica**, maggiormente conforme allo spirito della norma e ai **criteri di equità**, potrebbe essere quella definibile per “**scaglioni progressivi**” (come nel caso dell’IRPEF).

Ipotizzando un compenso di **40.000 euro**, secondo la lettura tradizionale, la responsabilità massima sarebbe pari a **40.000 euro × 12 = 480.000 euro**.

Con l’interpretazione progressiva, invece, la responsabilità sarebbe calcolata come segue:

- per i primi **10.000 euro**: **10.000 euro × 15 = 150.000 euro**;
- per i successivi **30.000** (da 10.001 a 40.000): **30.000 euro × 12 = 360.000 euro** con un massimale totale pari a **510.000 euro**.



La nuova disciplina, che sarà in vigore dal **12 aprile**, in assenza di differenti indicazioni espresse, è soggetta al principio generale secondo il quale **“la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo?”** (art. 11 delle **“disposizioni sulla legge in generale”**).

Nel caso specifico, infatti, si contrappongono **due interessi**:

- da un lato, quello dei **sindaci** a vedere **limitata la propria responsabilità risarcitoria ai sensi della nuova norma** (e di avvalersi della nuova previsione in ordine alla decorrenza dei termini di prescrizione);
- dall'altro, **l'interesse del danneggiato a conseguire il risarcimento del danno subito.**

ATTENZIONE

Intendere la norma in modo **retroattivo** significherebbe privilegiare il primo interesse a scapito del secondo.

Soluzione che, seppure dovesse essere imposta normativamente, dovrebbe superare una **valutazione di costituzionalità**.

Si tenga presente, peraltro, che l'**Ordine del giorno G/1155/1/2** (testo 2), **“accolto”** dalla Commissione Giustizia del Senato, impegna il Governo a ragionare proprio in questi termini, dovendo valutare l'opportunità di **dettare una disciplina transitoria in relazione ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della L. 35/2025.**



RISPARMIO FISCALE O ABUSO DEL DIRITTO?



Mai indebito il vantaggio fiscale da una singola operazione meno onerosa di un'altra

In caso di *pluralità di operazioni*, può essere opportuno riferirsi, oltre che alla *ratio* delle norme applicate, ai *Principi dell'ordinamento tributario*.

Il ***vantaggio fiscale non illecito***, in quanto conseguito mediante condotte che non violano disposizioni dell'ordinamento, è ***indebito***, anziché ***lecito***, se si pone in ***“contrasto alle finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”***.

Così con l'***atto di indirizzo del MEF 27 febbraio 2025 sull'abuso del diritto***, si conferma quanto già osservato da autorevole dottrina in merito al fatto che il richiamo dei ***“Principi dell'ordinamento tributario”*** a fianco delle ***“Finalità delle norme fiscali”***, quale parametro rispetto al quale valutare l'eventuale contrarietà e la conseguente ***natura indebita del risparmio fiscale***, va considerato come ***subordinato*** e ***non come alternativo***, nel senso che ***entra in gioco soltanto quando la difficoltà nel ricostruire in modo preciso la finalità delle norme fiscali applicate è tale da rendere non sufficiente questo Principale elemento di raffronto***.



Mai indebito il vantaggio fiscale da una singola operazione meno onerosa di un'altra

Ciò premesso, l'*atto di indirizzo* evidenzia il *differente approccio*, che deve caratterizzare la valutazione della eventuale natura indebita del vantaggio fiscale, a seconda che il *vantaggio fiscale* medesimo derivi da *condotte* che consistono nel compimento:

- di un *singolo fatto, atto o contratto* (c.d. "*operazioni singole*");
- di una *pluralità di fatti, atti e/o contratti tra loro collegati e riconducibili al perseguimento e all'attuazione di un determinato interesse del contribuente* (c.d. "*operazioni complesse*").

Nel caso di condotte che si risolvono nel compimento di una *singola operazione*, l'atto di indirizzo del MEF indica quale criterio sistematicamente preferibile, in quanto giudicato idoneo a garantire maggior certezza applicativa, quello di "*guardare alla ratio della norma applicata dal contribuente*" (al fine di verificare se tale *ratio* sia stata rispettata) e, in caso di *esito favorevole*, considerare *esaurita ogni altra verifica*.



Mai indebito il vantaggio fiscale da una singola operazione meno onerosa di un'altra

Ciò comporta, ad esempio, che **non** possa essere considerato come **indebito** il vantaggio fiscale che deriva:

- dalla **scelta di estinguere una società mediante ricorso a una fusione per incorporazione della società** (operazione fiscalmente neutrale), anziché mediante la messa in liquidazione della società (operazione fiscalmente onerosa);
- dal **cedere a terzi l'intero patrimonio di una società mediante cessione della partecipazione totalitaria posseduta nella società medesima** (con plusvalenza su partecipazione), anziché mediante **cessione "diretta" di tutti gli asset aziendali e/o patrimoniali da parte della società** (con plusvalenza su azienda o su singoli beni, immobili o mobili, materiali o immateriali);
- dall'effettuare **un'operazione finalizzata a creare i presupposti per poter rientrare nel perimetro applicativo di una norma di maggior favore fiscale** (alla quale, senza il compimento di quell'operazione, non si potrebbe accedere), purché detti presupposti vengano **integrati nel rispetto non solo formale**, ma anche **sostanziale** della *ratio* delle norme di favore fiscale cui si va ad accedere (c.d. "operazioni propedeutiche" a beneficiare di agevolazioni fiscali).





Mai indebito il vantaggio fiscale da una singola operazione meno onerosa di un'altra

Nel caso di vantaggi fiscali che derivano non già dal compimento di una singola operazione, bensì da una **pluralità di operazioni** che concorrono al suo raggiungimento, l'atto di indirizzo sull'abuso del diritto evidenzia come possa risultare meno efficace la valutazione della eventuale natura indebita del vantaggio fiscale sulla sola base del rispetto della *ratio* delle norme fiscali applicate, perché in questi casi **“il vantaggio fiscale indebito non va ricercato necessariamente in capo al risultato dei singoli atti, fatti e contratti posti in essere, ma nel risultato del collegamento dei singoli atti, fatti o contratti attraverso i quali si è esplicato o attuato il disegno unitario perseguito dal contribuente”**.

Proprio per questo, l'atto di indirizzo sull'**abuso del diritto** conclude affermando che **“sono questi i casi in cui, per verificare la natura indebita del vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente, può essere opportuno riferirsi, oltre che alla ratio delle norme applicate dal contribuente, ai Principi dell'ordinamento tributario”**.

Tra detti principi, a titolo esemplificativo, l'atto di indirizzo MEF 27 febbraio 2025 sull'abuso del diritto richiama espressamente **“il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, il divieto di doppia deduzione, il divieto di salti d'imposta”**.

***PRINCIPIO DI CONTINUITA' DEI VALORI DI BILANCIO,
CAPACITA' CONTRIBUTIVA ED ADESIONE
ALL'ACCERTAMENTO NELLA STABILITA' DEL
RAPPORTO TRIBUTARIO***



L'adesione relativa a un costo deducibile in più anni consente la successiva istanza di rimborso

La Corte di Cassazione, con le sentenze n. 7751 e 7753/2025 depositate il 24/03/2025, ha statuito che *la richiesta di rimborso riferita a un componente pluriennale di reddito oggetto di un accertamento con adesione non necessariamente costituisce una surrettizia forma di impugnazione della medesima adesione, ma, al contrario, risulta una conseguenza naturale, e pertanto deve essere ammessa.*

La vicenda sottoposta all'attenzione della Suprema Corte riguarda una società che aveva dedotto integralmente alcuni costi in una annualità.

L'Ufficio li aveva riqualificati come spese di manutenzione, deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili e, per l'eccedenza, nel corso dei successivi cinque periodi di imposta: la società **aveva accettato tale riqualificazione e le parti avevano sottoscritto un accertamento con adesione.**

La società aveva quindi **proposto istanza di rimborso per i (cinque) periodi successivi, volta ad ottenere il riconoscimento del diritto a dedurre (negli stessi periodi) la quota di competenza secondo le disposizioni dell'articolo 102, comma 6, del Tuir.**

L'istanza era stata respinta dall'Agenzia delle entrate, la quale aveva sostenuto che **il perfezionamento dell'accordo non consentisse la deduzione "per quinti" nei periodi successivi.**



La società era risultata **vittoriosa** in **primo grado** ma **soccombente in appello**, proprio in virtù del (presunto) **effetto preclusivo dell'accordo con l'Ufficio**.

La Cassazione ha accolto il primo motivo di impugnazione della società, basato sulla **violazione delle norme in tema di accertamento con adesione** (articoli 2 e 5-bis del Dlgs. 218/1997) e di **rimborso** (articoli 38 del Dpr 602/1973 e 21, comma 2, del Dlgs. 546/1992), dichiarando assorbito un secondo motivo con il quale si era invocato il **giudicato favorevole che la società aveva ottenuto in relazione ad analoga istanza di rimborso, proposta per un altro anno d'imposta**.

La Corte premette, innanzitutto, che l'accertamento con adesione non è **in linea di massima impugnabile**, dato che ammetterne l'impugnazione (espressamente vietata dall'articolo 2 del Dlgs. n. 218/1997) frustrerebbe la **ratio deflattiva dell'istituto**.

Allo stesso modo, precisa la Corte, **non possono rilevare nemmeno eventuali "riserve di impugnazione" del contribuente**.

Ciò premesso in linea di principio, la Cassazione ha però rilevato che tutto ciò non preclude **«la possibilità di dedurre l'eccedenza in quote costanti negli anni successivi a quello in cui i costi sono stati sostenuti»**, sia perché il contenuto dell'accordo **«è limitato alla qualificazione delle spese, al loro importo ed all'impossibilità di dedurle in una unica soluzione, sia perché la previsione normativa che autorizza la deduzione dell'eccedenza in quote costanti è esterna all'accordo e non può ricadere nell'effetto preclusivo che ne deriva»**.



La società era risultata **vittoriosa** in **primo grado** ma **soccombente in appello**, proprio in virtù del (presunto) **effetto preclusivo dell'accordo con l'Ufficio**.

La Cassazione ha accolto il primo motivo di impugnazione della società, basato sulla **violazione delle norme in tema di accertamento con adesione** (articoli 2 e 5-bis del Dlgs. 218/1997) e di **rimborso** (articoli 38 del Dpr 602/1973 e 21, comma 2, del Dlgs. 546/1992), dichiarando assorbito un secondo motivo con il quale si era invocato il **giudicato favorevole che la società aveva ottenuto in relazione ad analoga istanza di rimborso, proposta per un altro anno d'imposta**.

La Corte premette, innanzitutto, che l'accertamento con adesione non è **in linea di massima impugnabile**, dato che ammetterne l'impugnazione (espressamente vietata dall'articolo 2 del Dlgs. n. 218/1997) frustrerebbe la **ratio** deflattiva dell'istituto.

Allo stesso modo, precisa la Corte, **non possono rilevare nemmeno eventuali "riserve di impugnazione" del contribuente**.

Ciò premesso in linea di principio, la Cassazione ha però rilevato che tutto ciò non preclude «**la possibilità di dedurre l'eccedenza in quote costanti negli anni successivi a quello in cui i costi sono stati sostenuti**», sia perché il contenuto dell'accordo «**è limitato alla qualificazione delle spese, al loro importo ed all'impossibilità di dedurle in una unica soluzione, sia perché la previsione normativa che autorizza la deduzione dell'eccedenza in quote costanti è esterna all'accordo e non può ricadere nell'effetto preclusivo che ne deriva**».



Nel caso di specie, ***l'accertamento con adesione*** aveva il solo effetto di ripristinare lo ***status quo ante***, cioè la situazione che si **sarebbe verificata qualora la società correttamente qualificato le spese e, quindi, avesse rispettato i limiti di deduzione previsti dal Tuir.**

L'accertamento dell'Agenzia, sebbene divenuto ***intangibile***, non poteva però precludere la possibilità di ottenere la **deduzione dell'eccedenza in quote costanti negli esercizi successivi**, «*trattandosi di un effetto che dipende dalla legge*», ovvero dall'articolo 106, comma 2 del Tuir, «*e che non è nella disponibilità dell'Ufficio accertatore*». **Il rimborso di tale eccedenza, conclude la Corte, ben lungi dal costituire un inammissibile "ripensamento" del contribuente, «deriva proprio da quanto accertato dall'Ufficio e dalla ripresa a tassazione delle somme non correttamente dedotte per l'anno 2003».**

La soluzione della Corte non può che essere condivisa, e si presta a molteplici applicazioni.

Non di rado, infatti, l'Amministrazione Finanziaria formula dei ***rilievi di competenza*** (talvolta, dimenticando di applicare la *sanzione "attenuata"* di cui all'articolo 1, comma 4, del Dlgs. n. 471/1997), così stabilendo che **determinate spese sono deducibili in un periodo e non in un altro, o che non possono essere dedotte per intero ma sottoposte ad ammortamento, o, ancora, che il contribuente non si è attenuto ai coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. del 31/12/1988.**



Art. 1.

Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal **centoventi al duecentoquaranta e cento** dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni. Essa puo' essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.
2. Se nella dichiarazione e' indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, **si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito**. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.
3. Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.
4. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.



In tutti questi casi, **l'accettazione in adesione da parte del contribuente** del rilievo, fondato o meno che sia, **non può comportare la perdita del diritto di dedurre il costo secondo le regole corrette**: negare *in toto* la deduzione di un **costo effettivo ed inerente**, solo perché dedotto in maniera errata sotto il profilo "quantitativo", comporterebbe un'inammissibile tassazione di un reddito "lordo", in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'**articolo 53 della Costituzione**.

La sentenza in commento riconosce ai contribuenti, quindi, la possibilità di presentare dichiarazioni integrative al fine di far valere i costi inizialmente non dedotti, o in alternativa, come avvenuto nel caso di specie, di presentare istanza di rimborso.



I RIFLESSI A BILANCIO 2024 del CPB

CPB
-2024/2025-
Concordato
preventivo biennale



L'**OIC 25** definisce i criteri per la **rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito dell'esercizio**, che devono essere contabilizzate nel rispetto del **Principio di competenza**.



Pertanto, le **imposte devono essere rilevate nel periodo amministrativo in cui emergono i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle stesse.**

Detto principio definisce:

- il **reddito imponibile** come l'utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti (dovute);
- le **imposte correnti**, che rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio. L'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto, per effetto delle diversità tra le **norme civilistiche e fiscali**, i valori attribuiti ad un'attività o passività secondo criteri civilistici possono differire dai valori riconosciuti a tali elementi ai fini fiscali. Le imposte correnti che accoglie le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio. Queste imposte sono allocate in bilancio nella voce 20 del **Conto economico**, comprendendo anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità). Inoltre, in detta **voce 20**, si indicano le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) che possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla **voce B2** fondi "per imposte, anche differite" o dalla **voce D12** "debiti tributari", a seconda delle caratteristiche della passività. La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti;
- la **voce D12 "debiti tributari"**, che accoglie le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e di quelli precedenti (IRES, IRAP ed eventuali imposte sostitutive delle stesse) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo. La voce accoglie, altresì, le ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio.



Il concordato preventivo biennale

In merito agli **aspetti contabili**, è necessario considerare che il **DLGS 13/2024**, ha previsto che il reddito d'impresa proposto al contribuente (nel nostro caso la società di capitali) ai fini del concordato, sia rettificato in aumento e in diminuzione di alcuni componenti quali, a titolo di esempio, le **plusvalenze**, le **minusvalenze**, le **sopravvenienze attive e passive**, le **perdite su crediti**. Una volta rettificato, il reddito d'impresa concordato viene **assoggettato a tassazione nei modi ordinari**.

Tuttavia, l'**art. 20-bis** del citato decreto, prevede la possibilità di usufruire di un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i **soggetti che applicano gli ISA**.

Infatti, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'**Agenzia delle entrate** possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli **articoli 15 e 16** del richiamato decreto, a **una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando le seguenti aliquote**.



Si applicano le seguenti aliquote:

- del **10%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;
- del **12%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8
- del **15%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6.

Nel determinare le imposte correnti relative all'**esercizio 2024**, quindi, occorre tenere presente di quanto suddetto.

Esempio

Supponiamo il reddito d'impresa 2023 pari ad euro 15.800,00 con punteggio ISA 8,5, per l'anno 2024 si ipotizzi un reddito di impresa concordato e già rettificato pari a euro 28.070,00 (già ridotto al 50% ai sensi dell'art. 7 DM 14 giugno 2024) ed un valore della produzione IRAP per euro 30.047,00, l'IRES è pari a euro 6.736,80 ($28.070,00 * 24\%$) e l'IRAP pari a euro 1.171,83 ($30.047,00 * 3,9\%$).

NOVITA' DEL BILANCIO 2024

I riflessi a Bilancio 2024 del CPB



Così in **contabilità**:

Imposte correnti (voce 20 CE)	a	Debiti tributari (D12 SP)	7.908,63
--------------------------------------	----------	----------------------------------	-----------------

In caso di opzione per l'imposta sostitutiva: $28.070,00 - 15.800,00 = 12.270,00 * 10\% = 1.227,00$.

L'importo di euro 15.800,00 sarà tassato con regole ordinarie e quindi: $15.800,00 * 24\% = 3.792,00$.

L'IRAP rimane dello stesso importo.

In contabilità ($1.227,00 + 3.792,00 + 1.171,83 = 6.190,83$):

Imposte correnti (voce 20 CE)	a	Debiti tributari (D12 SP)	6.190,83
--------------------------------------	----------	----------------------------------	-----------------

La nota integrativa

L'**OIC 15**, in merito alle imposte sui redditi, prevede che, nella nota integrativa, le società che redigono il bilancio in forma ordinaria indichino 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.

Ne consegue che, sembra opportuno descrivere **le motivazioni che hanno indotto gli amministratori a determinare le imposte correnti dell'esercizio nel modo suddetto**.

Anche se non previsto per le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** e per le **micro-imprese** è consigliabile, per gli **amministratori**, indicare nella **nota integrativa**, per i **bilanci abbreviati**, e in calce allo stato patrimoniale, per le **micro-imprese**, le **giustificazioni e le modalità di calcolo delle imposte correnti dell'esercizio**.

L'ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2024/25



L'iter di approvazione del Bilancio 2024**Quali sono i principali adempimenti connessi al procedimento di formazione e di approvazione del bilancio di esercizio?**

L'atto costitutivo con lo **Statuto** determina i **modi di convocazione dell'assemblea dei soci**, tali comunque da assicurare la **tempestiva informazione sugli argomenti da trattare**.

In mancanza, la convocazione è effettuata mediante **lettera raccomandata** (o *strumento analogo*), spedita **ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza nel domicilio risultante dal Registro delle Imprese** (art. 2479-bis c.c.).

Gli amministratori provvedono alla redazione del **Progetto di bilancio** composto da:

- Stato patrimoniale;
- Conto economico;
- Nota integrativa;
- Rendiconto finanziario (se obbligatorio);
- Relazione sulla gestione (se obbligatoria).

il Prospetto contabile

ATTENZIONE

L'art. 2435-bis, co. 2, e l'art. 2435-ter cod. civ. prevedono l'**esonero** dalla redazione del **Rendiconto finanziario** per le società che redigono il Bilancio in **forma abbreviata** e il Bilancio delle **microimprese**.

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

Successivamente si procede alla **comunicazione al Collegio sindacale** (od all'*Organo di revisione*), se istituito, **entro i 30 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea**.

Il Bilancio deve restare **depositato nella sede della società durante i 15 giorni che precedono l'assemblea**, e fino a che sia approvato.

L'assemblea di approvazione del bilancio deve tenersi **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**.

L'approvazione può avvenire **entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se previsto dallo Statuto**, nel caso di società tenute alla redazione del **Bilancio consolidato**, ovvero quando lo richiedono **particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società**.

ATTENZIONE

Lo **Statuto**, può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante **consultazione scritta**, o sulla base del **consenso espresso per iscritto**.

Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio deve avvenire il **deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle imprese** (in via telematica secondo lo *standard Xbrl*).

ATTENZIONE

La dichiarazione dei redditi, infine, andrà presentata **entro l'ultimo giorno del 9° (o 10°) mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta salvo deroghe**.

Entro **3 mesi** dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi avviene l'annotazione e sottoscrizione del Bilancio nel **Libro degli inventari**.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

LE TEMPISTICHE

Domanda: quando e come l'Organo amministrativo deve formare e consegnare per l'istruttoria il Progetto di Bilancio?

La normativa **non prevede esplicitamente un termine** entro il quale l'organo amministrativo debba **redigere il Progetto di bilancio**, per dare, poi, inizio alla relativa **sequenza degli adempimenti**.

Nella prassi si **procede**, quindi, **con un calcolo a ritroso**, avendosi a data certa il termine previsto dal Codice civile per la **convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci** (ed eventuale) per l'approvazione del bilancio, ai sensi art. 2364, comma 2, c.c., e, pertanto, ai canonici **120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, andranno sottratti gli **almeno 30 giorni**, previsti a sensi **art. 2429 c.c.**, per l'eventuale *comunicazione del Progetto* al Collegio sindacale (e/o se il caso, al soggetto incaricato della *Revisione legale dei conti*).

Quindi: nel caso all'esame entro il 31 marzo, o, nel caso alternativo, entro il 31 maggio 2025.

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

La redazione della c.d. *Relazione degli amministratori*

Ai sensi art. 2428, comma 1, ed al verificarsi delle condizioni, il Bilancio deve essere, poi, dotato della c.d. ***Relazione degli amministratori***, avente ad oggetto la ***situazione della società*** e l'***andamento della sua gestione***.

Questo importante allegato **non è, però, presente in ogni caso**; infatti, in caso di ***bilancio redatto in forma abbreviata***, a sensi art. 2435-bis, co. 7, c.c., ove le informazioni richieste dall'art. 2428, co. 3 e 4, c.c. sono riportate (in buona parte) in ***Nota integrativa***.

In questo caso l'Organo amministrativo, è **esonero** dalla redazione della ***Relazione sulla gestione***.

ATTENZIONE

Secondo *consolidata giurisprudenza* (ex multis Trib. Milano, sentt. 7.11.2003 e 7.1.2020) la **omissione della redazione** (e quindi l'approvazione di un bilancio privo) **della Relazione sulla gestione, comporta l'annullabilità della delibera di approvazione del bilancio per vizio del procedimento**.

Come ritenuto in dottrina e giurisprudenza (Trib. Milano, sent. n. 11595/2015 e Trib. Trento 28.9.1999) **il mancato rispetto del termine preventivo di 30 giorni per la comunicazione del Progetto di bilancio al Collegio sindacale** (ed al Revisore legale) dalla data fissata per la celebrazione dell'assemblea che deve esaminarlo, **non comporta ex se un vizio della deliberazione assembleare di approvazione del bilancio, a differenza, invece, della fattispecie in cui, il ritardo determini, quale conseguenza, il mancato deposito della Relazione del Collegio sindacale** (o, per analogia, dell'Organo di revisione contabile).

L'iter di approvazione del Bilancio 2024***La Relazione dei sindaci e del revisore***

Ove l'incarico di revisione legale sia **collegiale**, il **giudizio sul bilancio** potrà essere inserito nella stessa Relazione che contiene anche le **altre attestazioni richieste** (ovvero quelle relative all'*attività di vigilanza svolta*) o, alternativamente, in un **documento separato** (vedi qui *infra* il **nuovo fascicolo di relazione unitaria** CNDCEC del 11 marzo 2025).

Le Relazioni, una volta predisposte, sono trasmesse all'Organo amministrativo, per la successiva confezione in *fascicolo unico del documento di Bilancio* da depositarsi, a sensi di Legge, presso la sede sociale per l'esame dell'assemblea all'uopo convocata.

I tempi di emissione della relazione di Revisore con focus sul modus operandi in caso di slittamento dell'approvazione di bilancio oltre i termini ordinari

L'articolo 2429, comma 1, cod. civ., stabilisce che gli amministratori, almeno **30 giorni prima** dell'assemblea dei soci, hanno l'**obbligo di comunicare al collegio sindacale e/o ai revisori il Progetto di bilancio**.

L'*organo di controllo e/o il revisore*, ha **15 giorni di tempo** per **effettuare le verifiche e gli accertamenti del caso e redigere la Relazione sul bilancio**.

Il **giudizio sul bilancio** sopracitato, si riferisce al caso in cui la società dovesse avere il **revisore** (o società di revisione) nonché al riferimento **ex articolo 14, D.Lgs. 39/2010**.

La **Relazione del Collegio sindacale** e/o quella del **Revisore** devono essere depositate presso la sede della società; il deposito deve avvenire nei **15 giorni antecedenti la data dell'assemblea** e costituirà un **vero e proprio Allegato al bilancio**.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

Il **Progetto di bilancio** per il Revisore è un documento di fondamentale importanza affinché possa, realmente prendere contezza, perlopiù **definitiva**, di tutti i suoi documenti, ovvero: Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa, e laddove previsti Rendiconto finanziario e Relazione sulla gestione.

Che succede se non si riesce a rispettare i termini di rilascio del Progetto di Bilancio agli Organi di controllo?

Se la società intenderà approvare il Bilancio entro il 30 aprile 2025, è necessario che prima dell'approvazione, e, quindi, **non oltre il 31 marzo 2025**, sia inviato il **Progetto di bilancio al revisore per ultimare i lavori di revisione**.

In caso contrario, si invia dalla società un documento di c.d. *Rinuncia ai termini* (di seguito un *fac simile*) e occorre comunicare al *revisore* e al suo *team*, la data entro la quale si intende approvare il bilancio chiuso al 31 dicembre 2024, invitandoli a ottemperare alle norme del codice civile, nonché provvedere comunque e sempre, all'invio del progetto di bilancio al revisore almeno 30 giorni prima dell'effettiva approvazione.

Si precisa che, quanto all'invio del *progetto di bilancio* al revisore, a ***seguito di rinuncia a termini*** tutti i documenti **non dovranno più subire alcuna modifica**, se non prima aver ***avvisato*** il revisore, il quale **può riservarsi la facoltà di integrare altre verifiche funzionali alla revisione stessa**, prima ovviamente di portare il Bilancio in approvazione.

L'iter di approvazione del Bilancio 2024



(Città e Data)
Spettabile

(indirizzo)

alla c.a. del Presidente del consiglio di amministrazione e dell'amministratore delegato

Oggetto: Termini di cui all'art. 2429 c.c.

Egregi Signori,

con riferimento all'incarico di revisione legale dei conti conferito al collegio-revisore dalla società _____,

riteniamo opportuno fare presente che in data ____ si è svolta la riunione del consiglio di amministrazione della società, nel corso della quale è stato approvato il progetto di bilancio d'esercizio al _____, e che conseguentemente è stata convocata l'assemblea per l'esame e l'approvazione del medesimo per il giorno _____]

OPPURE

[di avere avuto conoscenza che per il giorno _____ è stata convocata l'assemblea per l'esame e l'approvazione del bilancio d'esercizio al _____]

OPPURE

[che è decorso il termine di 3 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, entro il quale avrebbe dovuto tenersi la riunione del consiglio di amministrazione per l'esame del progetto di bilancio d'esercizio della società al _____]

Nonostante quanto sopra, lo scrivente soggetto incaricato della revisione legale non ha ricevuto la documentazione relativa al progetto di bilancio anzidetto, che dovrebbe essere presentato in sede assembleare.

Dal momento che, ai fini dello svolgimento della nostra attività di revisione legale, abbiamo necessità di procedere, secondo i termini di legge previsti dall'art. 2429 c.c. allo svolgimento delle nostre verifiche ed analisi, Vi richiediamo formalmente di provvedere all'immediato invio alla nostra attenzione della documentazione relativa al progetto di bilancio della società al _____.

Restando in attesa di Vostro sollecito riscontro, inviamo cordiali saluti.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

ATTENZIONE!

Il mancato deposito della bozza di bilancio e dei *documenti integrativi* costituisce un **vizio** che **rende annullabile la delibera di approvazione del bilancio**, in quanto i singoli soci vengono così privati della possibilità di conoscere preventivamente l'oggetto su cui sono chiamati a deliberare, ed impedisce che gli stessi abbiano piena notizia della situazione patrimoniale.

ESEMPIO 1 – Esempio di rinuncia ai termini

Spett.le società X,

la presente per comunicarvi che qualora non venisse rispettata la tempistica prevista dal codice civile circa la comunicazione del progetto di bilancio al soggetto incaricato della revisione legale, alleghiamo anche la rinuncia ai termini di cui all'articolo 2429, cod. civ. che deve essere compilata, firmata e rimandata indietro a noi Revisori/Società di revisione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

La Relazione dei sindaci e del revisore

Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, co. 3, c.c.

Nel presente allegato viene proposto uno schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, co. 3, c.c. da parte dei soci.

Al Collegio Sindacale [Sindaco unico] della Società ...

Oggetto: Rinuncia ai termini di cui all'art. 2429 del c.c.

Il sottoscritto [Nome e Cognome del socio/del legale rappresentante della Società socia] [in qualità di legale rappresentante della Società ... con sede legale in ... iscritta al Registro delle imprese al numero ... e con codice fiscale ...]

rinuncia

- ***espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c., per il deposito della relazione unitaria del Collegio Sindacale [Sindaco unico] al bilancio relativo all'esercizio chiuso in data 31 dicembre 2024;***
- ***a sollevare qualsiasi contestazione nei confronti del Collegio Sindacale [Sindaco unico], che viene conseguentemente dalla scrivente Società manlevato da qualsiasi responsabilità e conseguenza derivante dalla mancata osservazione dei termini menzionati.***

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

- *Da redigere su carta intestata della società*

Alla società di revisione legale (o Revisore)

Oggetto: Rinuncia ai termini di cui all'art. 2429 c.c.

Il sottoscritto (Nome e Cognome del socio/del legale rappresentante della società/soci) [in qualità di legale rappresentante della Società ... con sede legale in ... iscritta al Registro delle imprese al numero ... e con codice fiscale ...]

rinuncia

- espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c., per il deposito della relazione della società di revisione legale;
- a sollevare qualsiasi contestazione nei confronti della società di revisione legale, che viene conseguentemente dalla scrivente società menlevato da qualsiasi responsabilità e conseguenza derivante dalla mancata osservazione dei termini menzionati.

(firma)

Deposito in sede del progetto di bilancio e controlli dei soci di srl con funzioni diverse

Il **Tribunale imprese di Napoli**, nella sentenza **n. 5315/2023**, ha precisato che la **violazione del diritto di controllo riconosciuto ai soci non amministratori di srl** dall' art. 2476 comma 2 cod. civ. **non determina un vizio del procedimento di approvazione del bilancio in quanto tra gli atti di cui si compone tale iter, a pena di invalidità della relativa delibera di approvazione, non rientra la messa a disposizione e la consultazione di tutta la documentazione sociale, ma il solo deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio** (e dei prescritti allegati) nei **quindici giorni precedenti l'assemblea** convocata per deliberare sull'approvazione del bilancio (ex art. 2429 comma 3 c.c.).

Peraltro, tale adempimento può essere espletato anche tramite l'invio della documentazione ai soci via PEC. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2476 comma 2 c.c., **i soci di srl che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione.**

Il terzo co. dell'art. 2429 c.c., invece, stabilisce che il (*fascicolo di-*) Bilancio, con le **copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate** ed un **prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate**, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le **relazioni degli amministratori, dei Sindaci e/o del Revisore legale**, durante i **quindici giorni** che precedono l'assemblea, e finché sia approvato.

I soci possono così prenderne visione.

Deposito in sede del progetto di bilancio e controlli dei soci di srl con funzioni diverse

Nelle srl, quindi, l'art. 2476 co. 2 c.c. garantisce al socio che **non partecipi all'amministrazione della società**, l'accesso a tutti i documenti inerenti alla gestione sociale, prevedendo un preciso ***obbligo di ostensione*** degli stessi da parte degli amministratori per assicurare ***l'effettività del potere di controllo del socio***. L'art. 2429 c.c., invece, richiede (pena l'***annullabilità*** della delibera di approvazione del bilancio) il deposito presso la sede sociale ***unicamente del Progetto di bilancio e dei documenti correlati***.

Entrambe le disposizioni attengono al ***potere di controllo dei soci non amministratori sull'andamento della gestione societaria***, riconoscendo loro uno strumento prodromico e indefettibile per la partecipazione consapevole alle deliberazioni assembleari; esse, tuttavia, presentano un ***oggetto diverso*** e perseguono una ***differente funzione***.

L'art. 2476 co. 2 c.c. riconosce al ***socio non amministratore*** un ***diritto potestativo*** su tutta la ***documentazione sociale strumentale*** rispetto alla ***tutela giurisdizionale*** del socio che intenda ***agire*** nei confronti degli amministratori per accertarne eventuali profili di ***mala gestio***; il diritto è quindi riconosciuto in funzione sia della ***responsabilità sociale degli amministratori***, in ragione della ***legittimazione attiva*** di ***ciascun socio ex art. 2476 comma 3 c.c.***, sia del ***risarcimento di un pregiudizio*** dallo stesso direttamente subito nella propria sfera giuridica ***ex art. 2476 comma 7 c.c.***

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

Deposito in sede del progetto di bilancio e controlli dei soci di srl con funzioni diverse

L'eventuale violazione di tale diritto da parte degli amministratori **non determina un vizio del procedimento assembleare di approvazione del bilancio** in quanto tra gli atti di cui si compone l'iter di approvazione del bilancio, a pena di invalidità della delibera stessa, **non rientra la messa a disposizione e la consultazione di tutta la documentazione sociale, MA il solo deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio** (e dei prescritti allegati) **nei quindici giorni precedenti l'assemblea convocata per deliberare sull'approvazione del bilancio ex art. 2429 comma 3 c.c.**

La **violazione del diritto** di cui all'art. 2476 comma 2 c.c. può determinare una **responsabilità degli amministratori**.

Il mancato deposito del progetto di bilancio e dei documenti integrativi, invece, costituisce **un vizio che rende annullabile la delibera di approvazione del bilancio**, perché priva i singoli soci della possibilità di **conoscere preventivamente** l'oggetto su cui sono chiamati a deliberare e **impedisce** loro l'acquisizione di una **informazione piena** della situazione della società secondo i **criteri legali prescritti in materia di bilancio**.

Deposito in sede del progetto di bilancio e controlli dei soci di srl con funzioni diverse
Pertanto, seppure l'amministratore non dovesse consentire al socio di esercitare il diritto di controllo ex art. 2476 co. 2 c.c., **non si verificherebbe alcun vizio del procedimento di approvazione del bilancio una volta che l'organo gestorio abbia nei tempi richiesti messo a disposizione dei soci il progetto di bilancio e la documentazione correlata.**

Quest'ultimo adempimento, peraltro, potrebbe anche essere eseguito attraverso l'invio della documentazione ai soci **tramite PEC.**

Tale modalità, infatti, consente il *raggiungimento dello scopo* previsto dalla norma; scopo costituito dal **rendere i soci adeguatamente edotti circa la decisione di approvazione del progetto di bilancio in modo da poter esprimere un voto consapevole e informato.**

L'invio **tramite PEC**, conclude il Tribunale di Napoli, basta per ritenere pienamente adempiuti gli incombeni di cui all'**art. 2429 co. 3 c.c.**

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

La mancata convocazione dell'assemblea, **la mancata nomina obbligatoria del revisore e le sanzioni**

L'articolo 2631, cod. civ.- "**Omessa convocazione dell'assemblea**" – dispone quanto segue:

"Gli amministratori e i sindaci che omettono di convocare l'assemblea dei soci nei casi previsti dalla legge o dallo statuto, nei termini ivi previsti, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.032 a 6.197 euro".

Tema: Primo bilancio da revisionare, carenza nella nomina e intervento del Tribunale

Il **primo bilancio soggetto a revisione** sarà quello chiuso al **31 dicembre 2024 (!?)**: è molto importante prepararsi adeguatamente per questo processo.

La **mancata nomina**, obbligatoria, del **Revisore**, per tutte quelle società che **superano i parametri del D.Lgs. 14/2019**, può portare a **segnalazioni di carenza** da parte dei Conservatori dei Registri Imprese.

In seguito, il **Tribunale competente** può intervenire, **decidendo il tipo di controlli da imporre alla società e nominando il revisore**; la decisione include anche la **determinazione del professionista da nominare e del relativo compenso**.

Possibilità di ravvedimento

Gli uffici del Registro Imprese stanno inviando **lettere di sollecito** alle Srl che **non hanno ancora provveduto alla nomina**. Questo rappresenta **un'ultima opportunità per adeguarsi prima che venga segnalata la carenza ai Tribunali**.

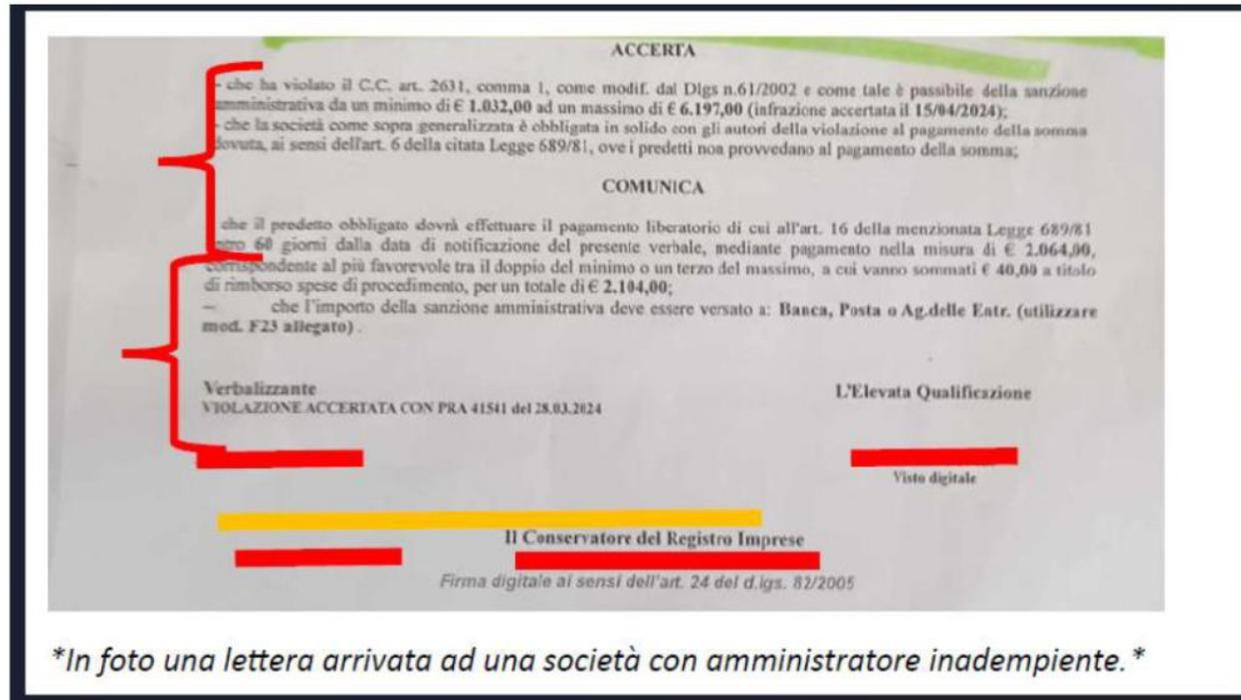
È fondamentale per le società **rispondere prontamente** a questo sollecito per **evitare sanzioni**.

Obbligo di mantenimento e termini di esenzione

L'obbligo di mantenere l'Organo di controllo o il Revisore cessa **se per 3 esercizi consecutivi la società non supera alcuno dei limiti dimensionali**; questa condizione offre un **periodo di esenzione**, ma è **essenziale monitorare attentamente la conformità per evitare conseguenze legali**.

L'iter di approvazione del Bilancio 2024

La mancata convocazione dell'assemblea, la mancata nomina obbligatoria del revisore e le **sanzioni**



L'iter di approvazione del Bilancio 2024

La mancata convocazione dell'assemblea, la mancata nomina obbligatoria del revisore e le *sanzioni*

Da: cameracommerciorino@certpec.camcom.it <cameracommerciorino@certpec.camcom.it>

Inviato: lunedì 24 marzo 2025 11:43

A: pincopallo.pec.it

Oggetto: 2477 c.c. – Comunicazione relativa all'obbligo di nomina organo di controllo

Spettabile PINCOPALLO S.R.L.

L'articolo 2477 c.c. dispone che le società che per due esercizi consecutivi (allo stato occorre fare riferimento agli esercizi 2022 e 2023) hanno superato i limiti indicati nella previsione stessa debbano nominare l'organo di controllo o il revisore.

In particolare, la nomina è obbligatoria se la società ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

In caso di mancata nomina da parte dell'assemblea, l'art. 2477, c. 5 c.c. stabilisce che alla nomina provveda il **Tribunale** su richiesta di qualsiasi soggetto interessato (amministratori, soci, istituti di credito finanziatori, ecc.) o su **segnalazione del Conservatore del Registro delle Imprese**.

Da un controllo automatizzato e massivo al 18/02/2025 in base alla documentazione agli atti del Registro delle Imprese risulta che l'impresa ha superato i parametri sopra indicati e che a tale data non risulta presentata domanda per l'iscrizione della nomina dell'organo di controllo.

Si invita pertanto l'impresa a provvedere nel più breve tempo possibile alla nomina dell'organo di controllo o del revisore e alla sua iscrizione nel registro delle imprese, con la precisazione che qualora nelle more dei controlli l'impresa abbia provveduto alla nomina è invitata ad iscrivere la relativa notizia al Registro Imprese poiché trattasi di pubblicità obbligatoria (o tipicità allargata) e a darne comunicazione all'indirizzo ufficio.conservatore@to.legalmail.camcom.it. Allo stesso indirizzo potrà scrivere per avere eventuali ulteriori informazioni.

Si fa presente che il controllo è basato sulle risultanze presenti in archiviazione ottica a seguito del deposito dei bilanci 2022 e 2023 nel Registro delle imprese; pertanto, qualora si ritenga che i documenti depositati contengano inesattezze occorre presentare un'ulteriore istanza Comunica per la rettifica/rideposito del documento errato, seguendo le indicazioni reperibili alla pagina <https://www.to.camcom.it/avvertenze-deposito-bilancio-di-esercizio-srl>.

Prossimamente, a seguito di controlli puntuali effettuati su ogni posizione verrà avviato il procedimento volto alla segnalazione dell'inadempimento al Tribunale per la nomina di competenza.

Distinti saluti

Il Registro delle Imprese di Torino

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024



ADEMPIMENTO	SCADENZA	TERMINE MASSIMO PER ESERCIZI CHIUSI AL 31.12.2024	
		ORDINARIO	PROROGATO
Publicazione dell'avviso di convocazione	Almeno 15 giorni prima del giorno fissato per l'assemblea ordinaria	15.04.2025	15.06.2025
Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi	Ricevimento della convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea, nelle Srl deve essere spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza (Cassazione, n. 23218 del 14.10.2013)	21.04.2025	21.06.2025
Assemblea dei soci per approvazione del bilancio	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, proroga a 180 giorni	30.04.2025	30.06.2025
Se vi è delibera distribuzione dividendi, registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle Entrate	Entro 20 giorni dalla data di approvazione (R.M. n. 174/E del 22.11.2000)	20.05.2025	20.07.2025
Deposito bilancio e allegati al Registro imprese	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	30.05.2025	30.07.2025

Con sentenza 30.6.2014 della Cassazione si specifica che per i termini che richiedono il rispetto di un intervallo di tempo minimo prima del quale deve essere compiuta una determinata attività, per cui devono essere computati a ritroso, la scadenza del termine in un **giorno festivo** determina lo slittamento della medesima scadenza al **giorno non festivo cronologicamente antecedente**.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione e controlli del Revisore e del Collegio sindacale

fase	Descrizione	Tempistiche	Responsabile
Redazione del progetto di bilancio	Gli amministratori redigono il progetto di bilancio e la relazione sulla gestione	Entro 90 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale	Amministratori
Deposito del progetto di bilancio	Il progetto di bilancio e la relazione sulla gestione vengono depositati presso la sede sociale	15 giorni prima dell'assemblea di approvazione del bilancio	Amministratori
Convocazione assemblea	Gli amministratori convocano l'assemblea per l'approvazione del bilancio	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale	Amministratori
Emissione del giudizio di revisione (o relazione del collegio sindacale)	Il revisore (o il collegio sindacale) redige la propria relazione sul bilancio	15 giorni prima dell'assemblea di approvazione del bilancio	Revisore (collegio sindacale)
Assemblea di approvazione del bilancio	L'assemblea discute e approva il bilancio	In data fissata nella convocazione	Soci
Deposito del bilancio approvato	Il bilancio approvato viene depositato presso il Registro Imprese	Entro 30 giorni dall'approvazione	Amministratori

Post deposito: il revisore dovrà richiedere copia della ricevuta e inserirla nella verifica contabile trimestrale successiva alla competenza temporale in cui è avvenuto il deposito affinché ci siano elementi probativi validi a supporto del lavoro di revisione per l'anno successivo. In caso di distribuzione di utili tra i soci dovrà altresì richiedere copia della delibera e copia della manifestazione finanziaria andata realmente a buon fine. Trattandosi sostanzialmente di un'uscita di danaro dalla società a favore dei soci, va innanzitutto verificato che ciò può essere fatto senza ledere gli interessi degli aventi diritto. Inoltre, va verificato che lo statuto sia conforme all'eventuale distribuzione e che la relativa scrittura contabile sia stata inserita correttamente nel mastro. Il controllo della corretta compilazione del modello 770 quadri SI e SK.

- quadro SI relativo al riparto degli utili e dei proventi equiparati pagati nell'anno 20xx;

- quadro SK relativo alla comunicazione degli utili e altri proventi equiparati corrisposti da soggetti residenti e non residenti.



ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati

Il **D.Lgs. 6.9.2024, n. 125** innalza i limiti dimensionali per i bilanci abbreviati, *microimprese* e *consolidati*.

L'art. 16 D.Lgs. 125/2024 interviene su diversi fronti:

- per quanto riguarda il ***bilancio abbreviato***, l'art. 2435-bis, c. 1 c.c. viene modificato, innalzando le soglie per la sua redazione;
- le società ***non quotate*** potranno ora optare per questa ***forma semplificata*** se **NON superano per 2 esercizi consecutivi almeno 2 dei seguenti limiti**: un totale dell'attivo dello Stato patrimoniale di **5,5 milioni di euro** (precedentemente 4,4 milioni), **ricavi delle vendite e delle prestazioni per 11 milioni di euro** (in precedenza 8,8 milioni) e una **media di 50 dipendenti durante l'esercizio**;
- anche l'art. 2435-ter, c. 1 c.c., che definisce i criteri per le ***microimprese***, subisce un aggiornamento, così le soglie per questa categoria vengono elevate a **220.000 euro** per il **totale dell'attivo** (prima 175.000 euro), **440.000 euro per i ricavi** (precedentemente 350.000 euro), mantenendo **invariato il limite di 5 dipendenti**;
- così il limite per il **bilancio consolidato**, l'art. 27, c. 1 D.Lgs. 127/1991 **viene modificato**, esonero dall'obbligo di redazione le imprese controllanti che, insieme alle controllate, NON superino - su base consolidata - 2 dei seguenti parametri: **totale degli attivi di 25 milioni di euro** (prima 20 milioni), **ricavi totali di 50 milioni di euro** (precedentemente 40 milioni), e una **media di 250 dipendenti**.

ATTENZIONE

Le soglie relative all'attivo e ai ricavi sono state aumentate del **25%**, mentre il **limite relativo al numero dei dipendenti è rimasto invariato** di modo da **bilanciare l'esigenza di semplificazione con la necessità di mantenere un adeguato livello di trasparenza e controllo, soprattutto per le imprese con un impatto occupazionale significativo.**

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
Il **D.Lgs. 6.9.2024, n. 125** innalza i limiti dimensionali per i per bilanci abbreviati, *microimprese* e *consolidati*.

Art. 2435-bis c.c.

Bilancio in forma abbreviata (vecchi limiti)

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: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

[...]

Art. 2435-bis c.c.

Bilancio in forma abbreviata (nuovi limiti)

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**;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: **11.000.000 euro**;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **50 unità**.

[...]

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
Il D.Lgs. 6.9.2024, n. 125 innalza i limiti dimensionali per i per bilanci abbreviati, *microimprese* e *consolidati*.

Art. 2435-ter c.c.

Bilancio delle micro-imprese (vecchi limiti)

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: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

[...]

Art. 2435-ter c.c.

Bilancio delle micro-imprese (nuovi limiti)

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**;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: **440.000 euro**;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

[...]

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
Il D.Lgs. 6.9.2024, n. 125 innalza i limiti dimensionali per i per bilanci abbreviati, *microimprese* e *consolidati*.

Art. 27 d.lgs. n. 127/1991

Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato

1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;**
- b) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;**
- c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.**

Art. 27 d.lgs. n. 127/1991

Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato

1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a) 25.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;**
- b) 50.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;**
- c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.**

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
Il **D.Lgs. 6.9.2024, n. 125** innalza i limiti dimensionali per i bilanci abbreviati, *microimprese* e *consolidati*.

Art. 27 d.lgs. n. 127/1991

Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato

4. L'esonero previsto dal comma 3 è subordinato alle seguenti condizioni:

a) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro dell'Unione europea, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo il presente decreto ovvero secondo il diritto di altro Stato membro dell'Unione europea o in conformità ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea;

b) che l'impresa controllata non abbia emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea.

Art. 27 d.lgs. n. 127/1991

Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato

4. L'esonero previsto dal comma 3 è subordinato alle seguenti condizioni:

a) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro dell'Unione europea, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo il presente decreto ovvero secondo il diritto di altro Stato membro dell'Unione europea o in conformità ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea, fermi restando gli obblighi di cui all'articolo 4 del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15;

b) che l'impresa controllata non abbia emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati

Esempio

Per valutare l'*effetto pratico* di queste modifiche, consideriamo alcuni **esempi**.

Un'*impresa manifatturiera* con un fatturato di **10 milioni di euro**, un **attivo di 5 milioni e 45 dipendenti**, che **prima** era obbligata a redigere un bilancio *in forma completa* (ref. Ordinario), potrà ora **optare** per il **bilancio abbreviato**, semplificando notevolmente il *proprio processo di rendicontazione* (domanda: in meglio o peggio?).

Similmente, una *piccola impresa artigiana* con **ricavi di 400.000 euro**, un **attivo di 200.000 euro** e **4 dipendenti**, precedentemente **esclusa** dal *regime delle microimprese*, potrà ora beneficiare di questa classificazione e delle relative semplificazioni (domanda: in meglio o peggio?).

È fondamentale sottolineare che il D.Lgs. 125/2024 è **entrato in vigore il 25.09.2024**.

Tuttavia, **non è stata specificata una norma di decorrenza per l'incremento delle soglie**.

Basandosi sulla direttiva europea **2023/2775/UE**, si può **presumere** che queste disposizioni si applicheranno agli **esercizi contabili che iniziano il 1.01.2024**, o, successivamente.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

*L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
Tabella di sintesi dei nuovi limiti dimensionali*

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	≤ 220.000 euro	≤ 5,5 milioni di euro	> 5,5 milioni di euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 440.000 euro	≤ 11 milioni di euro	> 11 milioni di euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati
I dubbi applicativi: come verificare la ricorrenza delle condizioni dimensionali

Non si pongono particolari problematiche **con riferimento alle società di nuova costituzione**, per le quali il possesso dei requisiti deve essere rispettato **nel primo esercizio di attività**, in quanto la **facoltà** di redigere il **bilancio in forma abbreviata**, ovvero di applicare le semplificazioni previste per le **microimprese**, sussiste già per il bilancio relativo al primo esercizio in cui non sono superati due dei limiti indicati.

In altre parole, le **società costituite nel 2024**, che **non superano i nuovi limiti maggiorati possono**, dunque, adottare il bilancio d'esercizio 2024 in **forma abbreviata**, **ovvero accedere alle semplificazioni riconosciute alle microimprese**.

Verifica dei limiti dimensionali per società in attività

Invece, la **verifica dei limiti dimensionali per le società in attività**, per le quali i parametri quantitativi devono essere rispettati **per due esercizi consecutivi**, una soluzione al problema, arriva **dalla prassi professionale e dalla dottrina aziendalistica**.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione

L'iter di approvazione del Bilancio 2024: le nuove soglie per bilanci micro, abbreviati e consolidati

I dubbi applicativi: come verificare la ricorrenza delle condizioni dimensionali

Applicazione retroattiva dei nuovi parametri

Un primo aspetto attiene alla possibilità di dare rilievo, ai fini del **computo dei limiti dimensionali**, anche agli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della norma, analogamente a quanto accaduto in passato in occasione all'innalzamento dei limiti dimensionali per la redazione del bilancio in forma abbreviata operato dal D.Lgs. 173/2008 a decorrere dai bilanci 2009, in relazione al quale **si è ritenuta corretta la possibilità di applicare retroattivamente i nuovi parametri** (documento CNDCEC 14.1.2009 e documento CNDCEC 15.4.2009).

Si ritiene in Dottrina di **ammettere la possibilità di applicare i più recenti parametri maggiorati** (ex D.L. 125/2024), **anche agli esercizi precedenti al 2024** (data entrata in vigore delle disposizioni ex D.L. 125/2024).

Sempre con riferimento al precedente innalzamento dei limiti dimensionali, **Assonime** (circolare n. 9/2009) ha prospettato, però, **una diversa soluzione** che **escludeva la possibilità di applicare retroattivamente detti limiti maggiorati**.

Aderendo all'interpretazione di Assonime, avuto riguardo alle novità introdotte dal D.Lgs. 125/2024, si **dovrebbero considerare**, ai fini del superamento dei parametri dimensionali, **soltanto l'esercizio 2024 e i successivi**.

Il maggior termine di 180 giorni

Le condizioni per beneficiare del maggior termine

Presenza di apposita previsione statutaria

+

**Presenza circostanze che giustificano la dilazione
oppure**

Redazione Bilancio consolidato



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

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Termini di approvazione



Il maggior termine di 180 giorni

PROCEDURA DA SEGUIRE

1. Verificare se lo statuto prevede la possibilità di beneficiare del maggior termine.
2. Gli amministratori deliberano il rinvio.
3. Gli amministratori indicano nella relazione sulla gestione i motivi della dilazione.
4. Il collegio sindacale verifica i motivi.
5. I soci approveranno i motivi della dilazione nell'assemblea che approva il Bilancio.

Il maggior termine di 180 giorni

Si riportano esemplificazioni delle **particolari esigenze** relative alla struttura e all'oggetto della società che consentono di approvare il bilancio **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio anziché entro 120.

Sul tema, la dottrina ha enucleato diverse ipotesi di "**rinvio**" come, ad esempio:

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

Il **maggior termine di 180 giorni**

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

Assemblea a distanza anche per il 2025

Cosa ha previsto il decreto Milleproroghe 2025?

Il DDL di conversione in legge del c.d. **Decreto MILLEPROROGHE** (D.L. n.ro 202/2024), ha ulteriormente prorogato, al **31 dicembre 2025**, il termine per lo **svolgimento a distanza delle assemblee societarie** **anche** in **assenza di una clausola statutaria**.

Entro tale data i soggetti interessati potranno:

- svolgere le assemblee in **videoconferenza** o in altre **modalità telematiche**;
- esprimere il voto in assemblea in **forma elettronica, previa identificazione del votante**.

Le modalità telematiche per lo svolgimento delle assemblee sono diventate oramai la prassi, in quanto presentano diversi **vantaggi**:

- possibilità di partecipare alle assemblee pur trovandosi in un **luogo diverso** dalla **sede sociale**: questo **permette ai soci di partecipare alle assemblee pur non essendo fisicamente presenti sul posto, a vantaggio di chi, per esempio, è sempre fuori sede o semplicemente risiede in un Comune diverso da quello della società**;
- favorisce la **partecipazione** di **soci** che, per motivi di tempo o di distanza, non avrebbero partecipato ad un'assemblea in sede;
- ottimizza i tempi, potendo organizzare l'assemblea in modo più **efficiente e produttivo**;
- possibilità di **registrare** l'assemblea e creare un **archivio informatico**.

Assemblea a distanza anche per il 2025

Cosa ha previsto il decreto Milleproroghe 2025

DOMANDA: ma questa è la soluzione?

In effetti ci sono anche gli **svantaggi**:

- si **riduce** la **socialità**: l'assemblea si limita ai punti all'ordine del giorno, senza, o comunque riducendo di molto, i momenti di "convivialità";
- difficoltà nell'**uso** della **tecnologia** in generale, che potrebbe creare problemi in utenti poco esperti;
- problemi dovuti ad una **connessione internet non ottimale**, che potrebbe compromettere la diretta;
- **problemi tecnici** delle piattaforme usate per le videoconferenze;
- **facilità a distrarsi** dovuta dall'ambiente circostante.

Sicuramente la tecnologia ci aiuta e ci agevola nella vita quotidiana; siamo un po' tutti diventati "smart", per esigenza o per piacere, ma come in tutti i cambiamenti ci sono sempre i lati positivi e i lati negativi.

La possibilità di svolgere le assemblee a distanza con modalità telematiche, dovrebbe diventare una **regola generale**, in quanto si dovrebbe dare la possibilità alle società di decidere e scegliere, in base alle proprie esigenze e a quelle dei propri soci, se convocare le assemblee in presenza, a distanza o in **foma mista**.

ITER APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Sintesi modalità e Termini di approvazione

Adempimento	Termine	Scadenza ordinaria	Approvazione a 180 gg
Redazione progetto di bilancio e relazione sulla gestione	Almeno 30 gg prima della convocazione dell'assemblea (15 gg se non dev'essere trasmessa all'organo di controllo)	31 marzo 2025 (15 aprile 2025)	30 maggio 2025 (15 giugno 2025)
Trasmissione del progetto di bilancio e della relazione al collegio sindacale e all'organo di revisione	Almeno 30 gg prima della convocazione dell'assemblea	31 marzo 2025	30 maggio 2025
Trasmissione della relazione del collegio sindacale e dell'organo di revisione agli amministratori	Almeno 15 gg prima della convocazione dell'assemblea	15 aprile 2025	15 giugno 2025
Deposito del bilancio e delle relazioni presso la sede sociale	Almeno 15 gg prima della convocazione dell'assemblea	15 aprile 2025	15 giugno 2025
Approvazione del bilancio da parte dell'assemblea	Entro 120 gg dalla chiusura dell'esercizio sociale (180 nei casi in cui sia possibile applicare il maggior termine)	30 aprile 2025	30 giugno 2025
Deposito del bilancio presso il Registro delle imprese	Entro 30 gg dall'approvazione	30 maggio 2025	30 luglio 2025
Registrazione della delibera di distribuzione degli utili	Entro 30 gg dall'approvazione	30 maggio 2025	30 luglio 2025

Obbligo di nomina dell'organo di controllo: le verifiche in sede di bilancio 2025

In sede di approvazione del **Bilancio 2024** le S.r.l. **prive dell'organo di controllo/revisore** devono prestare attenzione alla verifica del rispetto dei limiti dimensionali previsti dall'**art. 379 del D.Lgs. n. 14/2019** e, in caso di *superamento*, provvedere alla nomina di tale organo **entro i successivi 30 giorni**.

Come noto, la norma ha modificato l'**art. 2477 cod. civ.** prevedendo la **nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore** qualora la società, alternativamente:

- risulti tenuta alla **redazione del bilancio consolidato**;
- controlli una **società obbligata alla revisione legale** dei conti;
- **abbia superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno** dei seguenti limiti:
 - totale dell'attivo dello Stato patrimoniale, **4 milioni di euro**;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni, **4 milioni di euro**;
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio, **20 unità** (ULA).



Obbligo di nomina dell'organo di controllo: le verifiche in sede di bilancio 2025

L'articolo 379 del D. Lgs. 14/2019, CCII, sancisce espressamente l'obbligo in capo alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative, al verificarsi delle "disposizioni" previste dall'articolo 2477, commi 2,3, c.c., (come modificati dal medesimo art. 379, CCII) di provvedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Le medesime società, già costituite alla data di entrata in vigore del CCII (15 luglio 2022), se necessario, devono uniformare l'atto costitutivo e lo statuto entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022.

L'art. 2477 cod. civ. prevede quanto segue: *L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo.*

Obbligo di nomina dell'organo di controllo: le verifiche in sede di bilancio 2025

In sede di approvazione del bilancio d'esercizio relativo all'esercizio **2024**, l'assemblea, verificato il **superamento di uno dei limiti indicati al secondo comma dell' art. 2477 cod. civ.**, **deve nominare l'organo di controllo o il revisore.**

La nomina dell'*Organo di controllo* o del *Revisore* si innesca a seguito del superamento anche **solo di uno di questi limiti** ma **viene meno se per tre esercizi consecutivi non è superato alcuno dei predetti limiti.**

Nel caso in cui una società dovesse risultare *inadempiente*, non avendo provveduto alla nomina prevista dal nuovo disposto normativo, occorre ricordare che **il Tribunale può provvedere, in via sostitutiva**, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, non solo su proposta di qualsiasi interessato, **ma anche su segnalazione del Conservatore del Registro delle Imprese.**

Inoltre, secondo il *Comitato Triveneto dei Notai* in assenza di nomina di un organo di controllo obbligatorio ai sensi dell' art. 2477 cod. civ., “ ... **non sarà possibile adottare con piena efficacia quelle delibere che presuppongono una qualche attività da parte di tale organo ...**”: tra queste, ovviamente, vi rientra anche la **delibera di approvazione del bilancio.**

Rassegna Giurisprudenza in materia di assemblea e Bilancio

Approvazione del progetto di bilancio (Cass. 23.2.2024 n. 7874)

Spetta all'**Organo amministrativo**, nel suo complesso, la paternità di alcuni specifici atti, come l'approvazione del Progetto di bilancio, perché ritenuti dal legislatore di particolare rilevanza (cfr. l'art. 2475 co. 5 c.c.) anche in funzione delle correlate **responsabilità solidali** dagli stessi derivanti.

Pertanto **non può ritenersi abusivo il voto contrario di uno dei due soci (amministratori) al 50% di una srl il quale, non avendo preventivamente condiviso l'approvazione del progetto di bilancio, esprimeva in assemblea il proprio voto contrario impedendo l'adozione della relativa delibera.**

Ciò non significa negare ad un amministratore **doveri di impulso** (magari a fronte dell'inerzia dell'organo amministrativo complessivamente inteso), ma solo **rimarcare che quei doveri non possono tradursi nella possibilità di surrogarsi, in via unilaterale, all'organo amministrativo.** Né (come nel caso di specie) **la redazione del progetto di bilancio e l'approvazione dello stesso in assemblea si sarebbero risolti in un "atto unitario".** Tale affermazione, infatti, si pone in contrasto con il **Principio di separazione tra attività gestoria** (affidata all'organo amministrativo) e **deliberativa** (propria dell'assemblea), trattandosi di **Organi diversi, con funzioni distinte e tipizzate per legge.**

Veniva **cassata** la decisione dei Giudici di merito che avevano **annullato la delibera di non approvazione del bilancio d'esercizio, perché ritenuta conseguenza di un comportamento abusivo del socio amministratore che aveva votato contro, senza, peraltro, ritenere possibile una sostituzione giudiziale della delibera negativa con una positiva, poiché, anche eliminando il voto viziato, non si sarebbe raggiunto il quorum del 51% per addivenire alla relativa approvazione.**

Insoddisfatta richiesta di consultazione documentale - Possibili ricadute sulla delibera di approvazione del bilancio (App. Firenze 27.2.2024 n. 415)

A fronte dell'invocata correlazione tra *l'insoddisfatta richiesta di consultazione documentale e l'impossibilità di dare evidenza a errori di contabilizzazione*, occorre considerare come, da un lato, *la richiesta di consultazione documentale non incontri limiti di natura oggettiva e, dall'altro, come l'informativa strettamente inerente all'approvazione del bilancio riguardi il progetto di bilancio e i relativi allegati come soli documenti di sintesi*. Di conseguenza, quanto prospettato dal socio necessiterebbe di un oggettivo rapporto di strumentalità fra l'oggetto della richiesta di consultazione documentale e la censura mossa mediante l'impugnativa del bilancio.

In altri termini, in questi casi il *socio non può "lamentare che non sia stata puramente e semplicemente soddisfatta la sua richiesta di consultazione documentale, occorrendo, invece, che detta insoddisfazione abbia al contempo impedito il diritto all'informazione su ben evidenziate poste di bilancio*. Ration per cui *non è a priori possibile individuare quali siano quei documenti relativi all'attività amministrativa la cui conoscenza sia necessaria ad avere piena contezza circa la legittimità di non ancora ben individuate poste di bilancio ... il diritto alla consultazione documentale deve coordinarsi con il diritto di informazione come più strettamente inerente al bilancio (nei termini sopra esposti) e, se del caso, con il diritto all'impugnativa del medesimo"*.

Violazione del diritto di controllo ex art. 2476 co. 2 c.c. - Riflessi sull'approvazione del bilancio - Comunicazione del progetto di bilancio tramite PEC (Trib. Napoli 23.5.2023 n. 5315)

Il Tribunale di Napoli, nella sentenza 23.5.2023 n. 5315, ha precisato che la **violazione del diritto di controllo** riconosciuto ai **soci non amministratori di srl** dall'art. 2476 co. 2 c.c. non determina un vizio del procedimento di approvazione del bilancio in quanto tra gli atti di cui si compone tale *iter*, a pena di invalidità della relativa delibera di approvazione, **non rientra la messa a disposizione e la consultazione di tutta la documentazione sociale, ma il solo deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio** (e dei prescritti allegati) nei quindici giorni precedenti l'assemblea convocata per deliberare sull'approvazione del bilancio (ex art. 2429 co. 3 c.c.).

La violazione del diritto di cui all'art. 2476 co. 2 c.c. può determinare una **responsabilità degli amministratori**.

Il mancato deposito del progetto di bilancio e dei documenti integrativi, invece, *costituisce un vizio che rende annullabile la delibera di approvazione del bilancio perché priva i singoli soci della possibilità di conoscere preventivamente l'oggetto su cui sono chiamati a deliberare e impedisce loro l'acquisizione di una informazione piena della situazione della società secondo i criteri legali prescritti in materia di bilancio.*

Peraltro, tale ultimo adempimento può essere espletato anche tramite l'invio della documentazione ai soci via PEC".

Come di convoca l'Assemblea dei Soci? Come si scrive l'avviso di convocazione e relativo ODG?

Quanto al contenuto dell'**avviso di convocazione**, nel silenzio della legge in tema di S.r.l. è da ritenere applicabile per analogia il disposto dell'art. 2366, comma 1 c.c. in tema di S.p.A., secondo cui tale avviso deve almeno contenere l'indicazione del **giorno**, dell'**ora** e del **luogo dell'adunanza** e l'elenco delle **materie da trattare**.

L'avviso di convocazione dell'assemblea deve indicare le materie da discutere con **sufficiente chiarezza ed univocità**, non essendo sufficienti **indicazioni sommarie o generiche**.

L'elenco delle materie da trattare in assemblea dei soci deve essere infatti **chiaramente indicate nell'ordine del giorno**, per consentire che i soci partecipino all'assemblea con una **preparazione adeguata**, senza sorprese sugli argomenti oggetto di discussione di delibera.

Questo non significa che l'ordine del giorno debba contenere una descrizione particolareggiata delle materie che verranno trattate, essendo sufficiente un'**indicazione sintetica, ma non generica e non ambigua**.

Avendosi la validità delle deliberazioni assembleari trova la sua conferma nella pacifica possibilità dell'assemblea di deliberare su **argomenti accessori e consequenziali rispetto a quelli indicati nell'ordine del giorno**.

Come di convoca l'Assemblea dei Soci? Come si scrive l'avviso di convocazione e relativo ODG?

ATTENZIONE

Una deliberazione adottata su un argomento introdotto a **sorpresa**, senza alcun **preavviso nell'avviso di convocazione**, ed alla cui discussione il socio si sia opposto è **impugnabile**.

In particolare, la voce "**varie ed eventuali**" non può essere utilizzata abusivamente, non potendo comprendere qualsiasi argomento non indicato nell'ordine del giorno.

Tale voce deve essere **limitata a mere comunicazioni** o prospettazioni di problemi da istruire, ma **non può comprendere argomenti nuovi, su cui l'assemblea sia chiamata a deliberare**.



LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI





Sospensione degli ammortamenti: *fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023*

Per il Bilancio 2024, attualmente in chiusura, **NON operano più** le **deroghe** ex art. 60 co. 7-bis e ssg. DL 14.08.2020 n.ro 104 (conv. L. 13.10.2020 n.ro 126).

ATTENZIONE

Quando l'impresa avesse aderito al **regime derogatorio** occorre tuttavia considerare gli effetti sul **Bilancio 2024** inquanto **la sospensione implica la rideterminazione delle quote di ammortamento degli esercizi successivi.**

Inoltre, sempre negli **esercizi successivi alla sospensione**, occorre procedere, al verificarsi delle condizioni di Legge, alla **liberazione della riserva indisponibile** costituita, a fronte della sospensione, ed al **riassorbimento della relativa fiscalità differita.**

ATTENZIONE

Senz'altro opportuno dare evidenza delle **operazioni di ri-allineamento in Nota integrativa** ed anche nei c.d. **micro-bilanci** nelle **Note in calce** di commento al **Rendiconto.**



Sospensione degli ammortamenti: *fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023*

Occorre, tuttavia, considerare gli effetti che si producono sui bilanci attualmente in chiusura qualora l'impresa abbia, in passato, aderito al *regime derogatorio*.

La sospensione implica la **rideterminazione** delle **quote di ammortamento**.

Dalle indicazioni fornite dal documento interpretativo **OIC 9** (§ 11) si desume che, a tal fine, occorre, in primo luogo, **rideterminare la vita utile del bene** (che, in alcuni casi, può essere estesa in associazione al minor ammortamento del bene, mentre, in altri casi, a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi, rimane inalterata) e, poi, **suddividere il valore netto contabile** per la **vita utile residua aggiornata**.

A seconda che la **sospensione** sia stata **totale** o **parziale** e a seconda che la vita utile sia **estesa** o **no**, la quota di ammortamento sarà **minore**, **uguale** o **superiore** a quella imputata in bilancio prima della sospensione.

In ogni caso, occorre **salvaguardare la sistematicità**, che costituisce caratteristica essenziale dell'ammortamento secondo quanto previsto dall' art, 2426 co. 1 n. 2 c.c. e dai documenti OIC 16 (§ 56 e 62) e OIC 24 (§ 60 e 62).

La sospensione degli ammortamenti



Sospensione degli ammortamenti: *fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023*

Negli **esercizi successivi alla sospensione** occorre, poi, procedere, al verificarsi dei relativi presupposti, ***alla liberazione della riserva indisponibile costituita a fronte della sospensione.***

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell' art. 60 comma 7-ter del DL 104/2020:

- i soggetti che si avvalevano della norma derogatoria dovevano destinare a una ***riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata;***
- - in caso di utili di esercizio di ***importo inferiore*** a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva era ***integrata*** utilizzando **riserve di utili** o altre riserve patrimoniali disponibili;
- - in mancanza, la riserva avrebbe dovuto essere integrata, per la differenza, **accantonando gli utili degli esercizi successivi.**

La liberazione della riserva indisponibile può avvenire, a seconda dei casi, nel **corso del normale processo di ammortamento** oppure nel **momento in cui l'immobilizzazione fuoriesce dall'attività d'impresa attraverso la vendita.**



Sospensione degli ammortamenti: ***fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023***

Sotto il ***profilo temporale***, la ***liberazione della riserva*** avviene in sede di approvazione del ***bilancio*** e di ***destinazione degli utili***, con ***registrazione della relativa scrittura contabile nell'esercizio successivo a quello in cui maturano i presupposti per la liberazione*** (il quale dovrebbe, comunque, riportare apposita informativa).

Altro aspetto da considerare negli esercizi successivi alla sospensione è quello che attiene al riassorbimento della ***fiscalità differita***.

A tal riguardo, si ricorda che la ***deduzione extra-contabile*** della quota di ammortamento sospesa (“ammessa”, a prescindere dall'imputazione a Conto economico, dall'art. 60 comma 7-*quinquies* del DL 104/2020) determinava un ***disallineamento*** tra ***valore contabile*** (maggiore) e ***valore fiscale*** (minore) del bene e la necessità di rilevare (nello stesso esercizio in cui gli ammortamenti erano sospesi) una ***passività per imposte differite***.

Negli ***esercizi successivi alla sospensione***, il ***riassorbimento della fiscalità differita passiva*** avviene nel corso del processo di ammortamento, in ***corrispondenza del riallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene***, oppure al momento del realizzo del cespite.

NOVITA' DEL BILANCIO 2024

La sospensione degli ammortamenti

Sospensione degli ammortamenti: *fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023*



In linea generale, la **liberazione** può avvenire nel corso del **normale processo di ammortamento** oppure nel momento in cui l'**immobilizzazione** esce **dall'attività d'impresa attraverso la vendita**.

Nel primo caso, la liberazione avviene parallelamente alla rilevazione in bilancio delle quote di ammortamento sospese.

Ove la sospensione sia accompagnata all'**estensione della vita utile** del bene, tale rilevazione avviene negli **esercizi successivi al termine del periodo di ammortamento originario** ed è, quindi, in **tali esercizi che la riserva deve essere liberata**.

Si consideri, ad esempio, il caso di un bene acquisito a **inizio 2021**, con costo storico pari a **10.000 euro** e **vita utile originaria di 5 anni** (il periodo di ammortamento originario si conclude, quindi, nel 2025).

Supponendo che gli ammortamenti **siano stati sospesi soltanto nel 2023** e che la **vita utile del bene sia stata estesa di un anno**, la riserva dovrebbe essere liberata per il suo intero importo (2.000) nell'esercizio (2026) successivo al **termine del periodo di ammortamento originario**.

Ove, invece, la sospensione **non sia accompagnata all'estensione della vita utile del bene**, le quote di **ammortamento sospese** sono **rilevate in bilancio negli esercizi successivi alla sospensione**.

In tale fattispecie, secondo il documento di ricerca FNC e CNDCEC di marzo 2021 e l'orientamento prevalente in dottrina, la parte della riserva da liberare dovrebbe essere determinata, in ciascun esercizio, **come differenza tra la quota di ammortamento rilevata in bilancio a seguito della sospensione e la quota di ammortamento che sarebbe stata rilevata a Conto economico in assenza di deroga**.

Aderendo a tale orientamento, nell'esempio sopra riportato, sempre supponendo che gli ammortamenti siano stati sospesi **soltanto nel 2023**, la riserva potrebbe essere **liberata in parte** (1.000) nell'esercizio **2024** e per la **parte residua** (1.000) nell'esercizio **2025**.

Esercizio	Estensione della vita utile			Impossibilità di estensione della vita utile			
	Piano di ammortamento originario	Piano di ammortamento rideterminato	Riserva indisponibile	Piano di ammortamento originario	Piano di ammortamento rideterminato	Riserva indisponibile (orientamento prevalente)	Riserva indisponibile (orientamento prudente)
2021	2000	2000		2000	2000		
2022	2000	2000		2000	2000		
2023	2000	-	2000	2000	-	2000	2000
2024	2000	2000	2000	2000	3000	1000	2000
2025	2000	2000	2000	2000	3000	-	-
2026		2000	-				
	100000	10000		10000	10000		

Sospensione degli ammortamenti: *fine del regime straordinario degli esercizi 2020 – 2023*



ATTENZIONE alla corretta INFORMATIVA di BILANCIO

Con riferimento agli *esercizi successivi alla sospensione*, sembrerebbe corretto, ancorché in mancanza di indicazioni normative o di prassi, fornire **apposita informativa** in Nota integrativa.

In particolare, sembrerebbe corretto evidenziare:

- il **ricorso alla deroga nel precedente o nei precedenti esercizi**;
- le **modalità di determinazione delle quote di ammortamento conseguenti alla sospensione**;
- l'**importo della riserva indisponibile**, con la **proposta di liberazione** oppure l'**importo liberato nell'esercizio**, nonché l'eventuale **obbligo di integrazione** tramite **accantonamento degli utili degli esercizi successivi alla sospensione**.



LA REGOLARIZZAZIONE TARDIVA DEL MAGAZZINO



**La "rottamazione del magazzino"
nel bilancio 2023**

La regolarizzazione tardiva del magazzino



COME OPERARE LA REGOLARIZZAZIONE



ELIMINAZIONE DI ESISTENZA INIZIALI DI
QUANTITA' E/O VALORE SUPERIORE A
QUELLO EFFETTIVO



COMPORAMENTO ILLEGITTIMO
RIGONFIAMENTO DEL MAGAZZINO

- 1) POSSIBILE OCCULTAMENTO DI PERDITE
- 2) POSSIBILE CESSIONE NON CONTABILIZZATA

ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI IN
PRECEDENZA OMESSE



COMPORAMENTO ILLEGITTIMO

- 1) POSSIBILE OCCULTAMENTO DI IMPONIBILE
- 2) POSSIBILE OCCULTAMENTO DI COSTI DI ACQUISTO



La tardiva regolarizzazione del magazzino nel Bilancio 2024

L'art. 1 co. 78 – 85 L. 30.12.2023 (Legge di Bilancio 2024) consentiva, al verificarsi di certe condizioni, ai soggetti esercenti attività d'impresa che adottano i Principi contabili nazionali, la **regolarizzazione delle rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva**.

L'art. 7 co. 1 e 2 del D.L. 9.8.2024 n. 113 (c.d. DL *Omnibus*) ha, poi, consentito una **proroga al 30.9.2024** del termine per il **versamento della prima rata delle imposte dovute per l'adeguamento**, consentendo, altresì, ai soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 30.9.2023 (il 2023 per i *soggetti solari*) era in scadenza entro il **30.9.2024**, di adeguare, sempre **entro il 30.9.2024**, le **esistenze iniziali oggetto di regolarizzazione nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo** (quindi: il **2024 per i soggetti solari**).

ATTENZIONE

Pertanto, per i *soggetti solari* che avevano approvato il Bilancio relativo al 2023, all'atto dell'adesione alla regolarizzazione, **gli effetti di quest'ultima sono recepiti nel bilancio di esercizio chiuso al 31.12.2024.**

La regolarizzazione tardiva del magazzino

La tardiva regolarizzazione del magazzino nel Bilancio 2024



La **regolarizzazione**, dal punto di vista *pratico*:

- avviene entro i termini di presentazione della prima dichiarazione utile (è tale il modello REDDITI 2022);
- in via eccezionale, avviene presentando il modello REDDITI 2021, e non il modello REDDITI 2022, in quanto in quest'ultimo non è possibile indicare i dati delle operazioni agevolate con **l'imposta del 3%**.

In precedenza, la stessa Agenzia aveva ammesso la possibilità di **regolarizzare ex post**:

- **l'omessa compilazione del prospetto per riallineamento dei valori civili e fiscali**, ex art. 15 commi 1 - 9 del DL 185/2008 (circ. 4 marzo 2010 n. 8, § 1);
- **l'omessa compilazione del prospetto per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale** (ris. 18 agosto 2009 n 228).

In tale ottica, in riferimento all'**opzione per il consolidato fiscale** (ma il principio dovrebbe avere valenza generale), è stato chiarito che la **mancata** od **irregolare opzione** può essere sanata, **senza remissione in bonis**, mediante **integrativa** presentata nei 90 giorni dal termine (risposta interpello Agenzia delle Entrate 15 novembre 2019 n. 488).

Traslando tali principi al caso di specie, considerata l'**analoga natura** dell'**omissione**, appare possibile aderire **tardivamente** alla **regolarizzazione del magazzino** inviando una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dal 31 ottobre 2024 (vale a dire, entro il **29 gennaio 2025**), indicando i dati mancanti nella dichiarazione originaria all'interno della sezione XXVII del quadro RQ. A fini meramente prudenziali, si potrebbe valutare di versare la sanzione prevista dall' art. 8 comma 1 del DLgs. 471/97, con la riduzione a 1/9 del minimo (quindi, a 1/9 di 250 euro pari a **27,78 euro**).



Novità in materia di Revisione legale e Vigilanza Sindacale

Ispettorato Generale di Finanza – Ufficio XIV
 Registro dei revisori legali | Registro del tirocinio



Ragioneria
 Generale
 dello Stato

Alcuni numeri

7k

TIROCINANTI
 ISCRITTI
 al 30.4.2023

45%
 DONNE
 55%
 UOMINI

60%

TIROCINANTI
 UNDER-30
 90% UNDER-40
 ETÀ MAX: 68

60%
 MAGISTRALE
 30%
 TRIENNALE

119k revisori

30% 70%

IL GAP DI GENERE SI
 RIDUCE PER GLI UNDER-40

701
 società

40mila
 revisori in Sezione A
 di cui 25mila
 con incarichi in corso



revisori
 titolari
 di 1
 solo
 incarico



market
 share
 (€)
 società
 di rev.

364
 società
 di
 revisione
 titolari di
 incarichi

5k dominus

il 25% dei tirocinanti ha come
 tutor una società di revisione
 che 3 volte su 4 è una Big-Four

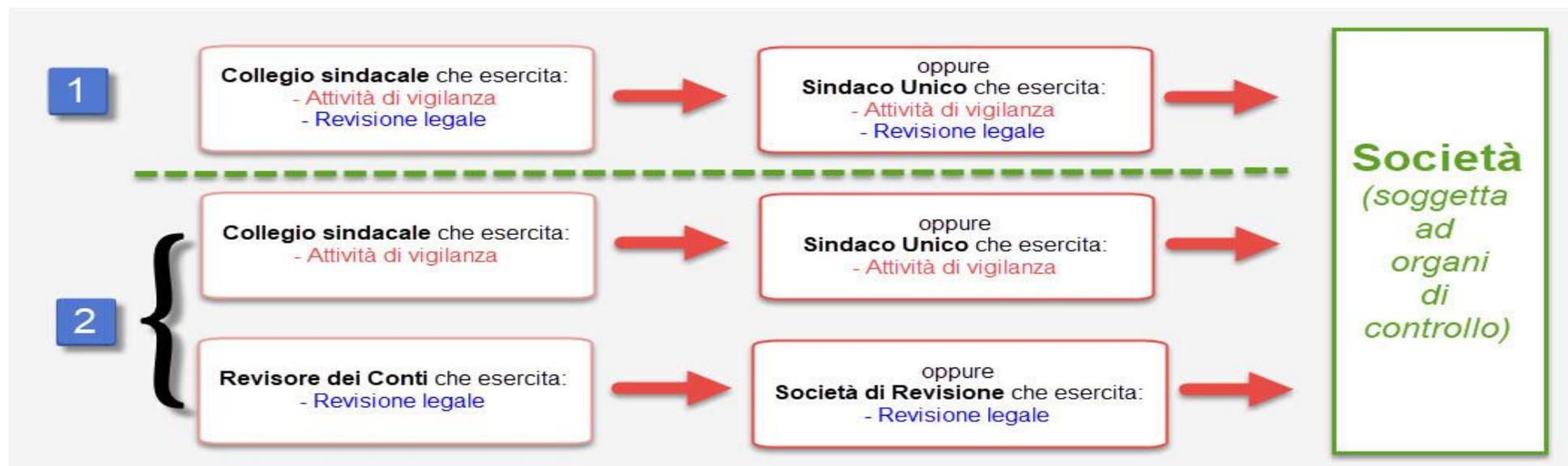
2,5 media incarichi
 pro capite/revisore
 incarichi svolti da revisori



Le dimensioni anagrafiche e il numero di iscritti si riferiscono al 30 aprile 2023 (valori approssimati per esigenze grafiche).
 I dati su incarichi e corrispettivi sono aggiornati al 30/06/2023, così come comunicati al Registro dagli iscritti. Per maggiori dettagli si rinvia al testo completo dell'analisi statistica.



Novità in materia di Revisione legale e Vigilanza Sindacale





Novità in materia di Revisione legale

In materia di **Revisione legale**, in concomitanza con la stesura del **Bilancio 2024**, si segnala :

- l'introduzione, con il **DLGS 125/20224**, della figura del **Revisore della sostenibilità**, ovvero del *professionista incaricato di esprimersi circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformità all'obbligo di marcatura, nonché la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa;*
- l'estensione ai Revisori legali, in base al DLGS 136/2024 (c.d. *Correttivo ter*) degli **obblighi di segnalazione nell'ambito della Crisi di impresa;**
- l'applicazione da parte degli Iscritti al Registro dei Revisori legali dei **Principi professionali sulla Qualità** a decorrere dal **1.1.2025**.

Chi è il revisore della sostenibilità?

Chi è e cosa fa il revisore della sostenibilità?

Nel concreto, il **revisore della sostenibilità** analizza i dati relativi agli impatti ambientali, sociali e di governance riportati dall'azienda e verifica che questi siano in linea con le normative vigenti.



Novità in materia di Vigilanza sindacale

Per quanto attiene all'attività dei sindaci, si segnala che il 21.12.2024, il CNDCEC ha reso disponibile la versione aggiornata delle **Norme di comportamento del Collegio sindacale**, che sostituisce la versione del 2023, per tenere conto delle novità normativa che hanno riguardato la *Corporate governance* e le funzioni svolte dagli Organi societari nell'ambito dell'Organizzazione delle società di capitali.

In particolare, l'adeguamento si è reso necessario in relazione alle modifiche apportate al DLGS 14/2019 (c.d. Codice della Crisi di impresa) dal DLGS 136/2024 (c.d. *Correttivo ter*) ed al DLGS 125/2024 sulla *Rendicontazione di sostenibilità*.

Le nuove Norme si applicano dal **1.1.2025**.



Novità in materia di Revisione Legale e Vigilanza sindacale – CNDCEC del 10 marzo 2024

LA RELAZIONE UNITARIA DI CONTROLLO SOCIETARIO DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

NORME TECNICHE PER L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE
La relazione unitaria di controllo societario del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti



Prefazione

Il presente documento fornisce una tipizzazione, ormai consolidata nel tempo, della struttura, della forma e del contenuto della relazione unitaria di controllo Societario del Collegio sindacale che svolge sia la vigilanza ai sensi dell'art. 2429 del c.c. che la revisione legale ai sensi del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Questo strumento ed il set documentale in esso contenuto, rappresenta un utile e ormai apprezzato supporto di riferimento per una platea di professionisti italiani sempre più ampia. Nell'ottica di contribuire al miglioramento della tecnica professionale e al raggiungimento della qualità degli incarichi di revisione legale affidati al Collegio sindacale, inoltre, il Consiglio Nazionale ha realizzato uno strumento automatizzato per la gestione degli incarichi di revisione legale e si appresta ad aggiornare la propria metodologia di lavoro alla luce dei recenti cambiamenti nei principi internazionali di revisione e di gestione della qualità della revisione legale.

Siano convinti che così dotandosi di metodologie comuni continuamente aggiornate e di procedure automatizzate che migliorano l'efficienza del lavoro si riuscirà a migliorare ulteriormente la qualità del controllo e della revisione e a vincere la sfida che la categoria sarà chiamata ad affrontare rispetto al tema dei controlli di qualità degli incarichi di revisione da parte dell'Autorità di vigilanza ai sensi degli artt. 20 e seguenti del d.lgs. n. 39/2010.

VERSIONE AGGIORNATA PER LE REVISIONI DEI BILANCI CHIUSI AL 31 DICEMBRE 2024

MARZO 2025



L'Agenzia delle Entrate chiarisce come correggere gli errori contabili

Nella *Risposta* n. 63 del 4 marzo 2025, è stato illustrato il corretto trattamento fiscale relativo alla **correzione di un errore contabile** scaturente dalla registrazione, “*per negligenza dell'operatore*”, di una fattura di acquisto di un bene strumentale; nello specifico, il costo del bene era erroneamente ed interamente confluito, quale **costo di esercizio**, nella **voce B6 del conto economico**, piuttosto che essere annoverato tra quelli relativi a “*beni strumentali ammortizzabili*” ed essere assoggettato ad **ammortamento**.

Si tratta di un errore che comporta una differente classificazione del costo in esame, che era da considerare, in origine, **costo pluriennale** e da addebitare, nel tempo, al risultato economico di esercizio attraverso l'imputazione delle relative **quote di ammortamento**.

Come ha risposto l'Agenzia delle Entrate?

In altri termini, **se al bilancio ci si intende affidare per correggere errori fiscali che derivano da errori contabili, ci si deve affidare senza riserve.**

Un chiarimento di cui, francamente, si sentiva l'esigenza, tanto più se si considera che **le disposizioni in esame valgono anche ai fini IRAP**, come espressamente previsto dal comma 1-bis dell'articolo 8 del citato DL n. 73/2022.



L'Agenzia delle Entrate chiarisce come correggere gli errori contabili

Vediamo come ADE ha sviluppato la Risposta al Quesito del Contribuente.

L'Agenzia delle Entrate richiama, condivisibilmente, la **circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011** in cui era stato precisato che, sotto il **profilo contabile**, le **«qualificazioni attengono alla “sostanziale” individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le “classificazioni”, invece, costituiscono il passo successivo: infatti, una volta individuato il “modello” giuridico-negoziale di riferimento e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale occorre definirne gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali)»**.

Tanto premesso, la **risposta n. 63** conferma come in ipotesi di **«correzione di un errore di classificazione che ha comportato una a sua volta errata imputazione temporale di componenti negativi»** siano applicabili, ai fini IRES, le disposizioni dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del Tuir (introdotte dall'articolo 8 del DL n. 73/2022), **le quali attribuiscono rilevanza fiscale ai criteri di imputazione temporale adottati in bilancio «anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili»** **(la disposizione vale solo per i soggetti che sottopongono a revisione il bilancio)**.



L'Agenzia delle Entrate chiarisce come correggere gli errori contabili

Tale affermazione scioglie dunque un importante nodo interpretativo (mai affrontato nella precedente prassi ministeriale) laddove **chiarisce che i componenti contabilizzati a correzione di errori sono fiscalmente rilevanti** – nell'esercizio (ovvero nel periodo d'imposta) in cui sono **iscritti in bilancio**, anche se la correzione in parola opera in ordine ai criteri (errati) di qualificazione e classificazione dei componenti patrimoniali e reddituali.

Se ne deduce che la formulazione letterale delle citate disposizioni del quarto periodo del **comma 1 dell'articolo 83 del Tuir** (che fa riferimento ai soli criteri di imputazione temporale) **debba implicitamente riferirsi anche ai fenomeni qualificatori e classificatori che sottendono alla corretta rilevazione delle poste di bilancio** (e, dunque, con una portata non limitata ai soli "errori di competenza" ovvero di *imputazione*); può così pacificamente ritenersi che, in ordine alla correzione degli errori contabili, **l'imputazione temporale sia la fase terminale di un più elaborato processo di rielaborazione delle operazioni oggetto di correzione che, inevitabilmente, interessa tutti i profili** (compresi quelli qualificatori e classificatori) che, nel complesso, **concretizzano il Principio di derivazione (rafforzata) dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio.**

NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO





Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo

Gli **obblighi di nomina** dell'**Organo di controllo** possono essere influenzati da specifiche disposizioni che attengono alle società a responsabilità limitata ed alle **società che percepiscono contributi pubblici**.

Quanto alle **SRL** si richiamano le norme che prevedono la nomina dell'Organo di controllo o del Revisore legale sulla base dei *nuovi parametri dimensionali* di cui all'art. **2477 co. 2 lett. c) cod. civ.** che avrebbe dovuto essere effettuata entro la data di approvazione dei bilancio relativi all'esercizio 2022, sulla base dei dati emergenti dagli esercizi 2021 e 2022.

Per le **srl inadempienti sono iniziate le segnalazioni da parte dei Conservatori dei registri delle Imprese**.

ATTENZIONE!

A quale tipo di controllo saranno sottoposte quelle società?

Come saranno determinati i compensi dei relativi Organi?

Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo



Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo

Società che percepiscono contributi pubblici

L'***incauta proposta*** di imporre la presenza di ***un rappresentante del MEF*** nei "***collegi di revisione o sindacali***" di società, enti, organismi e fondazioni che **ricevano, anche in modo indiretto e sotto qualsiasi forma, contributi a carico dello Stato di entità significativa** (contenuta in quello che era l'art. 112 della prima versione del Ddl. di bilancio 2025) **non ha avuto lunga vita.**

In base alla **reformulazione della disposizione** (ora collocata nel comma 857 dell'articolo unico della Legge di Bilancio 2025), infatti, nello svolgimento dei propri compiti, e secondo le responsabilità ad essi attribuite dalla vigente disciplina, gli **organi di controllo**, anche **monocratici**, di società, enti, organismi e fondazioni che **percepiscano, anche in modo indiretto e sotto qualsiasi forma, un contributo di entità significativa da parte dello Stato** sono tenuti a: ***effettuare apposite attività di verifiche tese ad accertare che l'utilizzo dei predetti contributi sia avvenuto nel rispetto delle finalità per le quali sono stati concessi; inviare annualmente al MEF una relazione contenente le risultanze delle verifiche effettuate.***

Per conoscere quale sia l'**entità significativa** del **contributo a carico dello Stato**, peraltro, sarà necessario attendere un **DPCM, predisposto su proposta del Ministro dell'Economia**, da adottare entro il **31 marzo 2025** (90 giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio 2025).

Ciò analogamente all'idea originaria della disposizione, che, però, fissava un **livello di significatività** iniziale pari a **100.000 euro annui**.

ATTENZIONE: tale disposizione che **dovrebbe applicarsi** ai contributi ricevuti dal **1.1.2025**, comporta **rilevanti implicazioni, perché, nell'introdurre obblighi di verifica e di relazione, rende obbligatoria la presenza dell'Organo di controllo nelle società in genere** (anche nelle srl NON tenute alla nomina a sensi art. 2477 cod. civ.?!), **oppure nelle srl che hanno già nominato un Revisore legale, che percepiscano contributi pubblici significativi (!?).**

Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo



Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo

Società che percepiscono contributi pubblici

Quanto alla **determinazione** del contributo di **entità significativa** è stata rimessa a un DPCM da adottare entro la fine di marzo, stando alla bozza in circolazione, sono considerate di entità significativa i contributi a carico dello Stato, erogati da amministrazioni centrali dello Stato o da società da queste direttamente possedute, in misura maggioritaria, con esclusione delle società quotate e loro controllate, o da enti pubblici non economici vigilati dalle predette amministrazioni centrali, che, **“cumulativamente”**:

- hanno dato luogo a erogazioni di somme di denaro destinate alla realizzazione di finalità o di specifici **progetti di interesse pubblico**, con irrilevanza delle erogazioni di contributi destinati a una generalità di soggetti, di quelli aventi natura corrispettiva, retributiva, indennitaria o risarcitoria, di quelli concessi sotto /forma di credito di imposta, nonché di quelli erogati agli enti del Terzo settore di cui al DLgs. 117/2017;
- sono di **importo pari o superiore a un milione di euro annui ovvero di ammontare pari al 50% del totale delle entrate, dei ricavi o del valore della produzione del soggetto beneficiario** (rilevano i contributi comunque percepiti, anche in forma disgiunta).

Quindi: da un lato, **rilevano solo i contributi di importo pari o superiore ad un milione di euro annui o minori, ma di ammontare pari al 50% del totale delle entrate, dei ricavi o del valore della produzione del soggetto beneficiario, dall'altro, tali contributi devono essere destinati alla realizzazione di finalità o di specifici progetti di interesse pubblico** (N.d.a. ipotesi difficile da riscontrare nel contesto di società di capitali).

La **“percezione” dei contributi** rileva a partire dal **1° gennaio 2025**, ferma restando la possibilità di rinuncia.

I soggetti erogatori dei contributi saranno tenuti a comunicare alla Presidenza del Consiglio dei ministri e al MEF, entro il **28 febbraio** di ciascun anno, gli esiti dell'attività di ricognizione dei soggetti a favore dei quali risultano essere stati assegnati, nel corso del precedente esercizio finanziario, contributi di entità significativa (così dispone l'art. 2).

Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo



Novità in materia di nomina dell'Organo di controllo

Società che percepiscono contributi pubblici

Il successivo art. 3, poi, attiene allo **svolgimento di apposite attività di verifica** tese ad **accertare che l'utilizzo dei predetti contributi di entità significativa** sia avvenuto nel **rispetto delle finalità** per i quali i **medesimi sono stati concessi** ovvero **abbia dato luogo alla realizzazione dei progetti previsti**.

I destinatari di tale obbligo di verifica **non sono individuati negli organi di controllo delle società, degli enti, degli organismi e delle fondazioni che ricevono tali contributi a carico dello Stato**, secondo quanto dispone la norma primaria, ma in non meglio definiti **“collegi di revisione”** e nei collegi sindacali; **“collegi”** che, incomprensibilmente, potrebbero assumere anche la forma **“monocratica”**.

Che si tratti di una imprecisione da sostituire con il riferimento agli organi di controllo, comunque, emerge già dal periodo successivo, che a questi organi **impone di inviare al MEF, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui i contributi sono stati erogati, una relazione contenente le risultanze delle verifiche effettuate** (una direttiva del MEF stabilirà le modalità per la trasmissione in via telematica della relazione).

Dalla considerazione dei contributi percepiti a partire dal **1° gennaio 2025** consegue che la prima relazione dovrà essere inviata **entro il 30 aprile 2026**.

Al fine di assicurare lo svolgimento dei prescritti adempimenti, gli **organi di controllo, ove non già esistenti**, sono da nominare, anche in forma **monocratica**, previa **approvazione delle occorrenti modifiche statutarie, regolamentari e organizzative** (modifiche che non appaiono strettamente necessarie).

Ad ogni modo, al fine di consentire l'adeguato svolgimento dei controlli in questione, sembrerebbe opportuna **una nomina entro la fine del 2025 o agli inizi del 2026**.

Si precisa, infine, che il **mancato invio** della relazione, così come la comunicazione di mancata esecuzione del progetto o di mancato rispetto delle finalità per le quali il contributo era stato concesso, sono circostanze valutate ai fini dell'eventuale ammissione alla erogazione di contributi pubblici o del medesimo contributo, qualora previsto, nella successiva annualità.

Domanda: Sindaco e Revisore sono equiparabili?



Domanda: Sindaco e Revisore sono equiparabili?

Srl, non sono equiparabili le figure di sindaco e revisore.

In tema di organo di controllo, una Srl, nel proprio statuto, si limita, in due sole righe, a prevedere che l'organo sia monocratico, richiamando l'articolo 2477 del Codice civile, il quale pure prevede che il sindaco o il revisore sia un **singolo**. Al superamento dei limiti dimensionali (nella fattispecie, la società aveva abbondantemente superato sia quello per l'attivo dello stato patrimoniale, sia quello dei ricavi), anni fa, la Srl aveva provveduto alla nomina del **revisore unico**. **Ferma la facoltà di cumulare nel medesimo professionista entrambe le cariche, la Srl aveva, nello stesso momento, anche l'obbligo di nominare il sindaco? E che cosa accade se si è limitata a nominare il revisore?**

Per rispondere al quesito, occorre ripercorrere la *genesì interpretativa* della norma (articolo 2477, terzo comma, del Codice civile), la cui formulazione letterale ha prestato il fianco a dubbi rimasti in parte irrisolti.

La norma individua, infatti, i casi per i quali è **obbligatoria la nomina di un organo di controllo "o"** di un **revisore legale**.

L'utilizzo della congiunzione **"o"** nel testo di legge ha indotto alcuni a porre il **Revisore legale** sullo stesso piano del **Collegio sindacale**.

L'errore consiste nell'avvalorare l'**equivalenza**, **contraria all'ordinamento** e ai **principi professionali**, tra funzioni di **vigilanza ex ante del sindaco** e di **controllo ex post del revisore legale**.

Un errore divenuto **strutturale** in seguito alla riscrittura dell'articolo 2477, terzo comma, del Codice civile a opera del **Dlgs 83/2022**.

Si tratta di **funzioni completamente diverse**; la **vigilanza** è, infatti, **prerogativa del collegio sindacale**, che è un **organo societario** e che, per questo motivo, in determinate situazioni, assume **competenze sostitutive** di quelle degli altri organi sociali, mentre il **revisore**, invece, è un **prestatore di servizi**, che si limita all'espressione di un **parere professionale sulla correttezza del bilancio**.

Domanda: Sindaco e Revisore sono equiparabili?



Domanda: Sindaco e Revisore sono equiparabili?

In particolare, il **revisore**:

- **non partecipa** alle riunioni del consiglio di amministrazione;
- **non può chiedere la redazione di budget** e di **piani** (sulla cui base possono essere verificate le condizioni di cui agli articoli 2 e 3 del CCII, Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, Dlgs 14/2019);
- **non vigila sulla gestione e non ha il potere di chiedere l'adozione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili** (si veda il documento di ricerca della Fondazione nazionale dei commercialisti, diffuso il 7 luglio 2023);
- **non può esprimere pareri sulle situazioni contabili infra-annuali** (Assirevi 173 e 196), se non espressamente richiesto, con incarico professionale aggiuntivo e facoltativo, e con tempi del tutto incompatibili con la finalità della norma.

L'equiparazione tra le **due figure** (quella del sindaco e quella del revisore), benché ampiamente diffusa e praticata, risulta pertanto:

- in **contrasto con i richiami alla disciplina della vigilanza** (articoli 2357, 2365, primo comma, 2378, quarto comma, 2386, 2389, 2426, numeri 5 e 6, 2437-ter, 2441, 2446, 2447, 2482-bis del Codice civile);
- in **conflitto con i codici di autoregolamentazione della revisione legale** (che vieta l'assunzione della vigilanza da parte del revisore; si vedano gli articoli 14 e 16 del Dlgs 39/2010 e gli articoli 1 e 51 della direttiva 78/660/Ue).

La **vigilanza** è un'esclusiva del collegio sindacale, che è un **organo societario** e che, in determinati casi, assume **competenze sostitutive di quelle di amministratori e assemblea dei soci**, situazione **inammissibile** per il **revisore legale**, che **non è un soggetto organico al governo dell'impresa**, bensì un **prestatore di servizi** che cura **l'affidabilità delle rilevazioni contabili**. L'unica interpretazione plausibile è che, in caso di obbligo di nomina dell'**organo di controllo**, **non è ammessa l'attribuzione della vigilanza al revisore legale** (mentre è sicuramente ammesso il contrario); viceversa, **solo in caso di nomina facoltativa dell'organo di controllo, è ammessa anche l'attribuzione della vigilanza al revisore legale**.

PERDITE DI CAPITALE E CONTINUITA' AZIENDALE

NORMATIVA EMERGENZIALE E SOCIETA' DI CAPITALI

SOSPENSIONE DELLA DISCIPLINA
SULLA RIDUZIONE OBBLIGATORIA
DEL CAPITALE A COPERTURA DI
PERDITE

STOP

PRESERVARE LA CONTINUITÀ
AZIENDALE ED AGEVOLARE LO
SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE

An infographic on a blue background. On the left, a red hand icon with radiating lines. In the center, a red octagonal stop sign on a white post. On the right, a red circular warning sign with a white exclamation mark.



La gestione delle perdite di capitale

La **disciplina speciale** di cui all'art. 6 del DL 8.4.2000 n.ro 23 (conv. Legge 5.6..2020 n.ro 40) la c.d. **Liquidità**) ha consentito di **sterilizzare le perdite di capitale emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2022 ed esercizi precedenti**.

In particolare la norma stabilisce che, per **tali perdite** (co. 1):

- **non si applicano** gli artt. 2446 co. 2 e 31, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter cod. civ.;
- **non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita di capitale sociale** di cui agli artt.2484 co. 1 n.4 e 2454-duodecies cod. civ.,

Inoltre il termine entro il quale **la perdita deve risultare diminuita di meno di un terzo del C.S.** (o P.N: ?), ex artt. 2446 co. 2 e 2482-bis co. 4 cod. civ. **è posticipato al quinto esercizio successivo (il 2025?).**

L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate (co. 2).

Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter cod. civ. l'assemblea **convocata senza indugio dal amministratori**, in alternativa all'immediata riduzione del capitale ed al contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra **non inferiore al minimo legale**, può **deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo.**



La gestione delle perdite di capitale

L'assemblea che approva il Bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482 ter cod. civ.

In relazione a tale fattispecie, **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.ro 4 e 2445-duodecies (co. 3).**

ATTENZIONE

LE PERDITE IN QUESTIONE DEVONO ESSERE DISTINTAMENTE INDICATE IN NOTA INTEGRATIVA CON SPECIFICAZIONE, IN APPOSITI PROSPETTI, DELLA LORO ORIGINE NONCHÉ MOVIMENTAZIONI INTERVENUTE NELL'ESERCIZIO (CO. 4).

ATTENZIONE

LA DISCIPLINA GENERALE RIEPILOGATA **NON E' APPLICABILE CON RIGUARDO ALLE PERDITE EMERSE NEL CORSO DELL'ESERCIZIO 2024** (COSI' COME ALLE PERDITE EMERSE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE 2023) CON RIFERIMENTO ALLE QUALI TROVA APPLICAZIONE LA **DISCIPLINA ORDINARIA**.

ATTENZIONE

PERMANGONO **SPECIFICI OBBLIGHI INFORMATIVI** RELATIVAMENTE ALLE PERDITE **COPERTE** DALLA DISCIPLINA.



La gestione della continuità aziendale

Le **norme transitorie** sulla c.d. **continuità aziendale**, introdotte dagli artt. 7 del DL 23/2020 (con. Legge 40/2020) e 38-quater del DL 34/2020 (conv. Legge 77/2020), e finalizzate a **neutralizzare** nei Bilanci 2019 e 2020, gli effetti derivanti dalla **crisi economica** conseguente all'**emergenza COVID** **non sono state riproposte in riferimento agli esercizi successivi ed in particolare quanto al 2024.**

Per tanto nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura occorre fare riferimento alle **disposizioni ordinarie** di cui agli artt. 2423-bis co.1 n. 1 e ssg. cod. civ. ed al documento **OIC 11**.

In particolare la **Direzione aziendale DEVE** effettuare una **valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costruire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro**, relativo ad un periodo di **almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del Bilancio, considerando **ANCHE** i **fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.**

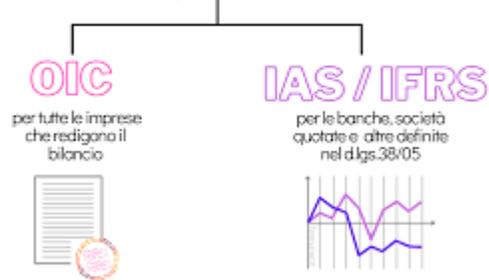
ATTENZIONE

Particolare attenzione deve essere dedicata alla **redazione dell'informativa** da fornire in **Nota Integrativa** e/o nella **Relazione sulla gestione.**

LE PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA CONTABILE



Principi contabili



LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Bilanci 2025: i nuovi Principi contabili tutte le novità

Nei **Bilanci 2025**, relativo all' **Esercizio 2024**, si applicano per la **prima volta** le novità introdotte dagli aggiornamenti degli **OIC 16, 31 e 34**.

SINTESI DELLE NOVITÀ

Prima applicazione OIC 34 (n.b. per una più approfondita trattazione si rimanda all'Appendice)

A partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal **1° gennaio 2024**, trovano applicazione **i nuovi criteri per la rilevazione e valutazione dei ricavi** contenute nell'**OIC 34**.

Ogni transazione che genera **ricavi** richiede l'**esecuzione** dei seguenti **passaggi**:

- 1) **analisi del contratto di vendita**, del **prezzo complessivo** e dei **corrispettivi variabili**;
- 2) **identificazione e valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione**;
- 3) **allocazione del prezzo complessivo** in presenza di **più unità elementari**;
- 4) **rilevazione del ricavo**.

In fase di **prima applicazione**, gli eventuali effetti derivanti dalle **nuove regole** sono rilevati secondo le previsioni dell'**OIC 29**; quindi la **società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso**.

Viene, altresì, consentita l'**applicazione prospettica**, prevedendo che, quanto stabilito dall'**OIC 34**, si possa applicare **solo ai contratti di vendita stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio in cui è adottato lo stesso OIC**.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Bilanci 2025: tutte le novità

SINTESI DELLE NOVITÀ

Valutazione titoli non immobilizzati

La possibilità di valutare i **titoli non destinati a permanere durevolmente nel patrimonio** in base al loro **valore d'iscrizione**, anziché al **valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato**, è applicabile anche ai bilanci relativi all'esercizio 2024, a seguito della proroga disposta dal DM MEF 22 settembre 2024.

Tale facoltà, concessa ai soggetti che **non adottano i Principi contabili internazionali**, è stata introdotta dall'art. 45 c. 3-octies, 3-novies e 3-decies DL 73/2022 (c.d. Decreto semplificazioni).

Come illustrato dal **Doc. Interpretativo n. 11**, aggiornato dall'OIC il 31 gennaio 2025, le società che **non adottano i Principi contabili internazionali** applicano la facoltà prevista dal citato art. 45, **valutano i titoli non immobilizzati in base al valore d'iscrizione**, così come risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato, ovvero, per i titoli non presenti nel portafoglio in tale bilancio, al **costo d'acquisizione**, **fatta eccezione per le perdite di carattere durevole**.

È necessario, inoltre, destinare a **riserva indisponibile** (eventuali) **utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti nell'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato** (o il costo d'acquisizione per i titoli acquistati nell'esercizio 2024) ed i valori di mercato rilevati alla data di riferimento del bilancio, al **netto del relativo onere fiscale**.

Qualora la perdita sia di carattere durevole e si manifesti solo dopo la chiusura dell'esercizio, si dovrà tener conto delle disposizioni dell'OIC 29, l'emersione della perdita tra il 31 dicembre e la data di redazione del progetto di bilancio obbliga il redattore del bilancio a tenerla in debita considerazione adeguando (svalutando) i titoli non immobilizzati.

SINTESI DELLE NOVITÀ

Costi di smantellamento e ripristino

Ulteriore novità che interessa i **Bilanci 2024** riguarda la **contabilizzazione** dei **costi di smantellamento e ripristino**.

Tali costi si riferiscono alle **spese sostenute dall'impresa al termine dell'utilizzo di un cespite**, in virtù di un **obbligo legale o contrattuale**, per la **rimozione dello stesso** e per **la bonifica del sito su cui tale cespite insiste**.

Con la modifica degli **OIC 16 e 31**, sono state introdotte **specifiche regole di rilevazione contabile** dei suindicati costi, **applicabili ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024**.

I **costi di smantellamento e ripristino** rientrano tra i **costi capitalizzabili** e l'ammortamento è parametrato alla **vita utile del cespite** cui si riferiscono.

Tali costi, **sono iscritti nel momento in cui è assunta l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato, in contropartita ad un Fondo rischi e oneri**.

La **stima** e l'**aggiornamento** degli stessi sono operati ai sensi delle disposizioni dell'**OIC 31**.

SINTESI DELLE NOVITÀ'

Adeguamento rimanenze di magazzino

Gli esercenti attività d'impresa, a seguito delle disposizioni previste dall'art. 1 c. 78-85 L. 213/2023, hanno avuto la possibilità di **regolarizzare le rimanenze di magazzino** relative al **periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023**.

Tuttavia, l'art. 7 c. 2 DL 113/2024, ha stabilito che ai fini dell'adeguamento delle esistenze iniziali in esame, per i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 2023 scade entro la data del 29 settembre 2024, **l'adeguamento delle esistenze iniziali possa essere effettuato entro il 30 settembre 2024 nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo**.

Pertanto, in tal caso, l'adeguamento può essere attuato nell'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 2023, quindi: **il 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile**.

Informativa adesione al CPB

Nell'ambito dell'**informativa in nota integrativa**, sarebbe **opportuno** dare evidenza anche **dell'adesione alla proposta di concordato preventivo biennale** di cui al D.Lgs. 13/2024.

In tal modo, si potrà segnalare che il **calcolo delle imposte risultanti in bilancio è stato eseguito sulla base del reddito concordato e non sul risultato d'esercizio civilistico**.



SINTESI DELLE NOVITA'

Obblighi di rendicontazione della sostenibilità

Con l'obiettivo di **rafforzare**, nonché di rendere più **attendibile** e **trasparente** l'informativa sulla sostenibilità, il D.Lgs. 125/2024 che ha recepito la Dir. 2022/2464/UE (c.d. **Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD**), ha (**-AVEVA**) istituito l'**obbligo di rendicontazione di sostenibilità, individuale o consolidata**.

Le disposizioni del suindicato Decreto, si applicano (-vano), **per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024:**

- alle **imprese di grandi dimensioni** che costituiscono **Enti di interesse pubblico** (EIP) che, alla data di chiusura del bilancio, **superano il numero medio di 500 (ora 1000) dipendenti occupati durante l'esercizio;**
- agli **Enti d'interesse pubblico - EIP** (art. 16 c. 1 D.Lgs. 39/2010) che sono, altresì, **società madri di un gruppo di grandi dimensioni** e che, su base consolidata, alla **data di chiusura del bilancio superano il criterio del numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio.**

Quali sono i cambiamenti proposti dal pacchetto Omnibus del 28 febbraio 2025?

Le **previsioni del primo pacchetto Omnibus** rilasciato in **ambito comunitario**, si concentrano principalmente sulla **semplificazione e riduzione del carico normativo per le imprese, mantenendo comunque gli obiettivi climatici e di sostenibilità.**

I documenti pubblicati suggeriscono una **significativa attenuazione** di alcuni **requisiti e protocolli CSRD.**

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino – OIC 16 e 31

Nel corso del 2023, l'OIC ha ricevuto una **richiesta di chiarimento** relativa alla **contabilizzazione dei fondi di smantellamento e ripristino**, e, nello specifico, se la **contropartita dell'iscrizione del fondo può essere portata a incremento del costo del cespite per il quale la società ha un'obbligazione allo smantellamento e ripristino**.

A tale quesito è stato risposto in **via definitiva** nel 2024.

È stato osservato che le disposizioni attualmente contenute nei principi contabili potrebbero portare a **diversi Modelli di contabilizzazione** della fattispecie:

- 1) **l'iscrizione immediata** (tramite CE) di un **fondo oneri** pari all'**intera passività** da **sostenere in futuro**, ai sensi dei **Principi generali contenuti nell'OIC 31** (*pro e contro*: questo modello contabile dà maggior rilievo all'informazione patrimoniale segnalando per intero nel passivo della società il costo futuro di smantellamento e ripristino MA grava eccessivamente sul CE violando sostanzialmente il Principio di competenza ed utilità);
- 2) **l'iscrizione graduale del fondo** applicando il **paragrafo 62 dell'OIC 16** (*pro e contro*: questa tecnica contabile privilegia l'informazione di Conto economico relativo alla ripartizione del costo futuro di smantellamento e ripristino negli esercizi che intercorrono tra l'insorgenza dell'obbligazione e il sostenimento finanziario del costo MA viola la *corretta prospettazione patrimoniale* del Rischio smantellamento e ripristino che è CERTO al momento dell'imputazione).

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche OIC 16 e 31 in tema di costi di smantellamento e ripristino

Con gli emendamenti ai documenti **OIC 16** e **31**, pubblicati in via definitiva dall'OIC il **18 marzo 2024**, si è intervenuti in materia di **costi di smantellamento e ripristino**.

E' stato modificato l'**OIC 16**, in particolare, nel **par. 32** chiarendosi che il **valore di iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali deve includere anche i costi di smantellamento e rimozione del cespite e quelli di ripristino del sito**, nel **momento in cui tali obbligazioni sono sorte**.

Inoltre si precisa che, in tema di **impairment test**, il **confronto** con il **valore recuperabile** va fatto **previa deduzione del fondo per smantellamento e ripristino**.

Con il **nuovo par. 40 A** che specifica che **"i costi di smantellamento e ripristino rientrano tra i costi capitalizzabili. Tali costi sono iscritti nel momento in cui sorge l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato in contropartita ad un fondo rischi e oneri. La stima di tali costi e l'aggiornamento successivo sono operati ai sensi delle disposizioni dell'OIC 31. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al par. 34 dell'OIC 31 sono imputati a conto economico. L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono."**

Al fine di completare l'emendamento, nell'**OIC 31** (a cui si rimanda) è stato introdotto un **esempio** per meglio chiarire sul piano tecnico contabile la rilevazione di tale fattispecie.

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

La rilevazione dei costi di smantellamento e ripristino: come comportarsi?

L'OIC aveva, infatti, ricevuto una **richiesta di chiarimenti** proprio in merito alla contabilizzazione dei **Fondi di smantellamento e/o ripristino**; il **punto centrale della questione** era sostanzialmente quello di comprendere se **la contropartita dell'iscrizione del fondo** potesse o meno essere imputata a **incremento del costo del cespite** per il quale la società si trova ad avere l'obbligo di dover provvedere allo smantellamento e/o al suo ripristino.

La *prassi delle imprese*, infatti, aveva sinora portato a sviluppare **due diversi modelli contabili** circa la **rappresentazione in bilancio** di questa fattispecie:

1. da una parte, le imprese che, al **momento in cui sorgeva l'obbligazione** in questione, provvedevano ad **iscrivere l'intero ammontare del fondo per oneri e spese future**, con **contropartita diretta imputata al conto economico dell'esercizio di insorgenza dell'obbligo**;
2. dall'altra parte, le imprese che, invece, procedevano alla **formazione del fondo al passivo** in modo **progressivo**, ossia accantonando al conto economico di ciascun esercizio la **quota di costo assunta come di competenza dell'esercizio stesso**, **sino ad arrivare per accumulo alla iscrizione del fondo al passivo per l'ammontare stimato** come **adeguato** rispetto all'assolvimento dell'**obbligo** posto a loro carico.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

La rilevazione dei costi di smantellamento e ripristino: come comportarsi?

Entrambi i **modelli contabili** presentavano **pregi e difetti**.

Il **primo modello**, privilegiava l'informazione patrimoniale, perché esprimeva **da subito** la stima della **passività potenziale a carico dell'impresa**; dall'altra parte, però, **sacrificava** in modo eccessivo il **conto economico** dell'esercizio di insorgenza dell'obbligazione di smantellamento o ripristino, a beneficio degli esercizi seguenti in cui il cespite veniva impiegato concorrendo alla formazione del reddito dell'impresa.

Il **secondo modello**, era più fedele al **postulato della competenza economica**, a sacrificio, però, dell'**informativa patrimoniale**, dato che la **passività potenziale non veniva esposta in bilancio** per la sua **interezza**, ma solo in **forma progressiva e crescente nel tempo**.

Il **modello contabile unico indicato dall'OIC** si propone, perciò, di tenere conto di **entrambe le esigenze informative**: da una parte, quella di dover esprimere, **da subito**, il costo **complessivo dell'investimento** che deve dare conto anche della quota che afferisce all'**obbligazione di smantellamento o ripristino**, in quanto anche questa parte di spesa è **imprescindibile per impiegare il bene nel processo produttivo dell'impresa**; dall'altra parte, quella di far **concorrere i relativi costi** alla formazione del **risultato economico di ciascun esercizio** nel corso del quale il cespite viene impiegato, secondo il principio della **competenza economica**.

La rilevazione dei costi di smantellamento e ripristino: come comportarsi?

Entrambe le informazioni sono **rilevanti** per il **lettore del bilancio**.

L'iscrizione della passività per l'intero costo che sarà sostenuto rappresenta un indicatore **rilevante sotto il profilo della solvibilità**, mentre la ripartizione del costo lungo la durata della vita utile del bene è **rilevante** per la **valutazione della performance** e, riducendo la **volatilità dei risultati**, per la **comparabilità dei bilanci da un esercizio ad un altro**.

In conclusione: **entrambi i contenuti informativi andrebbero perseguiti**.

Così: il **Modello contabile** oggetto della richiesta di chiarimento (quello che prevede l'incremento del costo del cespite in contropartita al fondo oneri per smantellamento e ripristino) **consente di fornire contemporaneamente entrambe le informazioni**.

Così: **l'informazione relativa alla passività per l'obbligazione assunta** è fornita dall'iscrizione del **Fondo oneri**; mentre **l'informazione** circa la **ripartizione del costo nel tempo** è garantita dagli **ammortamenti del cespite** il cui costo iniziale è stato **incrementato per effetto dell'iscrizione del corrispondente fondo oneri**.

La Fondazione OIC ha proposto di introdurre il c.d. **modello contabile unico** che andrebbe applicato in queste circostanze, che è quello della **contestuale iscrizione di un fondo di smantellamento e ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce**.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

La rilevazione dei costi di smantellamento e ripristino: come comportarsi?

A tale scopo, il **modello contabile unico approvato dall'OIC**, che ha richiesto *emendamenti* agli **OIC 16** e **31**, prevede:

- **l'incremento del costo del cespite**, con **contropartita** l'iscrizione del **fondo oneri per smantellamento e/o ripristino**, per **l'intero importo stimato della passività in oggetto**, sin dall'esercizio di insorgenza dell'obbligazione di smantellamento e/o ripristino; l'ammortamento nel corso della **vita utile** del cespite del suo **costo complessivo iscritto all'attivo immobilizzato**, comprendente perciò **anche la porzione riferita alla iscrizione del fondo per oneri futuri di smantellamento e/o ripristino.**

Domanda: Che succede se l'impresa si trova **obbligata a dover provvedere allo smantellamento e/o al ripristino** di un **bene che non è iscritto all'attivo del proprio bilancio**? Perché, ad esempio, è **condotto in locazione** o in **concessione** (si pensi, ad esempio, al caso di una stazione di rifornimento); in questo caso, la **contropartita alla iscrizione del fondo per oneri di smantellamento cespite e/o ripristino del sito** sarà **un'attività immateriale**, iscritta, perciò, tra le **Altre Immobilizzazioni Immateriali** (OIC 24), la quale, tenuto conto della sua **recuperabilità**, sarà **ammortizzata lungo la prevista durata di utilizzo del cespite stesso.**



LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

*La rilevazione dei costi di smantellamento e ripristino **con restituzione**: come comportarsi?*

E', invece, **diverso** il caso in cui l'**obbligo dell'impresa** si sostanzia nel dover **ripristinare il bene per restituirlo** al **concedente** o al **proprietario** in **perfette condizioni di funzionamento**.

In questi casi si applica quanto previsto per i **Fondi di manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili**, o per i beni facenti parte di un **compendio aziendale in affitto**.

Il Fondo viene formato con **accantonamenti** che vengono **ripartiti sistematicamente** lungo la durata della **concessione** o dell'**affitto**.

Infine, per quanto concerne la **prima applicazione** del **nuovo modello contabile unico**, in considerazione del fatto che rappresenta un'**innovazione**, che in alcune circostanze può assumere una **rilevanza significativa**, ne è **consentita l'applicazione prospettica**, in modo di **alleggerire gli oneri di prima applicazione**.

ATTENZIONE!

*Posto che gli emendamenti entrano in vigore per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal **1° gennaio 2024** o da data successiva, in relazione alle operazioni ancora in corso a tale data l'OIC **consente** di effettuare un'**applicazione retrospettica** delle nuove regole, imputando gli effetti cumulati che ne derivano a rettifica dei saldi di apertura del 2024.*

*In tale ipotesi, ad avviso di **Assonime**, sembra corretto ritenere che si sia in presenza di **operazioni pregresse** soggette al **regime transitorio** di cui all'art. 10 co. 2 del DLgs. 192/2024, recante riforma dell'IRPEF e dell'IRES in attuazione della L. 111/2023 (Legge Delega). **In alternativa, è consentito applicare le nuove regole contabili solo in via prospettica, senza operare alcuna rettifica patrimoniale per il passato.***



LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

FINALITÀ DEL PRINCIPIO OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

1. Il principio contabile **OIC 29** disciplina il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa degli eventi che riguardano:

- i cambiamenti di principi contabili;
- i cambiamenti di stime contabili;
- la correzione di errori;
- i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo *"I cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, le correzioni di errori, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio nella legislazione civilistica"*.

3. Vanno osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative ai cambiamenti di principi contabili, ai cambiamenti di stime contabili, alla correzione di errori, ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

DEFINIZIONI

4. I *principi contabili* sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio.

5. I criteri di valutazione sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato. Ad esempio, il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.

6. Si ha *applicazione retroattiva* quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.

7. Si ha *applicazione prospettica* quando il nuovo principio viene applicato solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile.

Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

In particolare, i *paragrafi 47-56* del Principio contabile della suddetta sezione, erano e sono dedicati a tali Fondi; con l'emendamento del **2024** si introduce **la rilevazione contabile dei fondi per oneri di smantellamento e ripristino**, tramite la modifica dei **paragrafi 57-60**.

Entrando nello specifico delle modifiche apportate all'OIC 31, nell'elenco dei possibili fondi per rischi ed oneri contenuto nel **par. 18** è stato inserito il **Fondo per oneri di smantellamento e ripristino**.

È stato poi introdotto il nuovo **par. 19 A** che specifica che **“il fondo per smantellamento e ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento e ripristino del sito. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al par. 34 del presente principio sono imputati nella stima dell'accantonamento a conto economico”**.

Come previsto anche dalle modifiche dell'OIC 16 (a cui si rimanda per approfondimenti), le suddette novità devono essere applicate solo in **modo prospettico**.

Come in precedenza evidenziato, la sezione **Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi ed oneri** è stata **modificata** nel senso di integrare la normativa con quella sui fondi per oneri di smantellamento e ripristino.

ESEMPIO 1

Si consideri il caso di una società che **acquista un impianto di produzione di agenti chimici** ed assume l'impegno a smantellarlo al termine della sua vita utile.

L'impianto è **disponibile** per l'uso dal **1° gennaio 2020** ed ha una *vita utile* di **10 anni**.

Essendo l'*orizzonte temporale* un **elemento significativo** nella *stima della passività* connessa all'*obbligazione di smantellamento*, la società decide di **tenere conto del passaggio del tempo nella stima del fondo**.

Il costo di acquisto dell'impianto è pari a **90.000 euro**. A questo costo **si aggiunge il valore attuale dei costi di smantellamento** che la società stima da sostenere al termine della vita utile.

Il **costo di iscrizione dell'impianto** è dunque di **100.000 euro**, che include **10.000 euro di costi di smantellamento** determinati **attualizzando** al 3,42% (tasso BTP a 10 anni) il **costo futuro di smantellamento stimato pari a 14.000 euro**.

Di seguito si riporta la movimentazione dell'immobilizzazione materiale e del fondo smantellamento lungo la durata della vita utile.



LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

Anno	VNC iniziale	Ammortamento	VNC finale
2020	100.000	10.000	90.000
2021	90.000	10.000	80.000
2022	80.000	10.000	70.000
2023	70.000	10.000	60.000
2024	60.000	10.000	50.000
2025	50.000	10.000	40.000
2026	40.000	10.000	30.000
2027	30.000	10.000	20.000
2028	20.000	10.000	10.000
2029	10.000	10.000	

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

Fondo smantellamento iniziale	Accantonamento a conto economico	Fondo smantellamento finale
10.000	342	10.342
10.342	354	10.696
10.696	366	11.062
11.062	379	11.441
11.441	391	11.832
11.832	405	12.237
12.237	419	12.656
12.656	433	13.089
13.089	448	13.537
13.537	463	14.000

Domanda: Come gestire gli interventi di ripristino e recupero ambientale ?

Il **fondo per recupero ambientale** rappresenta una casistica differente rispetto al **fondo oneri per smantellamento e/o ripristino**.

Il **Fondo recupero ambientale** è iscritto, ad esempio, a seguito di novità in termini di norme o regolamenti in **materia ambientale** o **contenziosi** per **violazione di tali norme**, ivi incluse le **norme sulla sicurezza nei cantieri e negli ambienti di lavoro**.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Come gestire gli interventi di ripristino e recupero ambientale ?

ESEMPIO 2 – OIC 31 Fondi per rischi ed oneri

L'OIC 31 riporta il seguente esempio.

Si ipotizzi che una società abbia arrecato **danni all'ambiente o al territorio e sia tenuta a sanarli**; in questo caso, occorre effettuare un **accantonamento al Fondo recupero ambientale a fronte dei relativi costi**.

La società ha **costruito** su un **area comunale** uno **stabilimento che produce prodotti chimici**; avviene uno **sversamento di grosse quantità di agenti inquinanti**, e ciò comporta, oltre alla **messa in sicurezza delle zone interessate**, **la quantificazione dei costi che dovrà sostenere per il risanamento dei danni arrecati**.

Contabilmente la società deve **stanziare un Fondo pari alla stima dei costi da sostenere per bonificare l'area che, nell'esempio, sono pari a 50 milioni di euro**.

Nella stima del Fondo la società può tenere conto del **fattore temporale**, e scontare dunque l'esborso finale ad un tasso di interesse che esprima prevalentemente **il trascorrere del tempo**.

Ipotizzando che la società utilizzi quindi il **rendimento medio dei titoli di Stato emessi negli ultimi 3 anni aventi durata analoga a quella dell'obbligazione assunta** (10 anni), al **tasso di sconto sia del 2%**; la società stanzierà in bilancio **un fondo pari a 41 milioni di euro**.

Nel corso dell'esercizio successivo, non essendoci variazioni significative né dei tassi di mercato né della stima dell'esborso finale, **la società adeguerà il fondo solo per tenere conto del trascorrere del tempo, accantonando a fondo ulteriori 820.000 euro**.

A parità di condizioni, la **società continuerà ad adeguare il fondo annualmente**, fino ad avere al termine dei 10 anni, un fondo per recupero ambientale pari a **50 milioni**.

Le modifiche in tema di costi di smantellamento e ripristino

L'impostazione contabile necessita di un approfondimento fiscale

Sul tema, con la circolare 19 dicembre 2024, n. 26 Assonime interviene sintetizzando quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate.

In pratica, l'ammortamento calcolato sul valore del bene **incrementato dai costi di smantellamento e ripristino risulta fiscalmente rilevante**, e, pertanto, **deducibile**, sempre, tuttavia, nel **limite del coefficiente tabellare**.

Questo comporta che, qualora la *vita utile del bene*, sia **inferiore** od **uguale** al coefficiente previsto dalla normativa fiscale, l'ammortamento così calcolato risulta **interamente deducibile sia ai fini IRES che IRAP**.

Altro aspetto interessante approfondito da Assonime concerne la **rilevanza fiscale** della componente relativa agli **oneri di attualizzazione imputati in contropartita del fondo**.

Tali oneri derivano dal **differimento nel tempo della manifestazione finanziaria degli oneri di smantellamento e ripristino a cui non corrisponde alcuna effettiva dilazione di pagamento concessa in favore dell'impresa**.

In sintesi, tale componente **non sarebbe riconducibile ad un onere finanziario** e quindi risulterebbe **fiscalmente rilevante ai fini sia IRES che IRAP** (a tal riguardo di attendono chiarimenti dal MEF ed ADE).

Ultimo aspetto da considerare riguarda la **rilevanza fiscale dell'aggiornamento periodico delle stime**; qualora sia necessario **incrementare il fondo**, con corrispondente incremento del valore complessivo del bene, questo comporterà un **aumento proporzionale della quota di ammortamento, anche fiscalmente rilevante**.

Più dibattuto è invece il caso opposto di **riduzione del fondo** per cui, tuttavia, **non sembra ipotizzabile la rilevanza fiscale (?)**.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Semplificazioni contabili per le PMI

La **Fondazione OIC** ha dato avvio ad **un processo di semplificazione dei Principi contabili per la Redazione del bilancio delle PMI**.

In particolare, con un **questionario** posto in consultazione fino al 20 novembre 2024, la Fondazione OIC ha raccolto dagli addetti ai lavori la loro opinione sulla **necessità della semplificazione** e su quale ambito intervenire.

In attesa che i risultati della consultazione vengano resi pubblici, si deve tenere conto di quanto previsto dalla **Direttiva UE n. 2775/2023** recepita in Italia dal **D.Lgs. n. 125/2024**, con sui **sono stati modificati i limiti dimensionali per definire l'opzione del bilancio abbreviato, le microimprese e i gruppi di piccole dimensioni per la redazione del bilancio consolidato**.

Di fatto l'ambito di applicazione delle **eventuali semplificazioni** riguarderà pertanto le società che possono **redigere il bilancio abbreviato e le microimprese**.

Con le novità introdotto sul finire del 2024, per le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati i limiti relativi ai bilanci abbreviati sono ora i seguenti: totale attivo dello Stato patrimoniale 5.500.000 euro (rispetto al limite precedente di 4.400.000 euro); totale ricavi 11.000.000 euro (rispetto al limite precedente di 8.800.000 euro), rimanendo inalterato il limite del numero dei dipendenti (50) e le modalità di calcolo (primo esercizio di attività o due esercizi consecutivi).

Anche per le microimprese i limiti sono aumentati: il totale attivo dello stato patrimoniale è ora di 220.000 euro (rispetto ai precedenti 175.000 euro); i ricavi totali sono aumentati ad 440.000 euro (rispetto ai precedenti 350.000 euro). Anche in questo caso rimane inalterato il limite indicativo del numero medio dei dipendenti (5) e le modalità di verifica del superamento dei suddetti limiti.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Estesa al 2024 l'esenzione della svalutazione dei titoli

Il MEF ha prorogato il regime derogatorio che consente di mantenere il precedente valore di bilancio. Anche con riferimento all'esercizio 2024 è stata estesa l'esenzione della svalutazione dei titoli iscritti nel circolante.

In particolare, considerata **l'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari**, i **soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.**

Rientrano nell'ambito di applicazione della norma i **titoli di debito** e i **titoli di capitale** iscritti nell'*attivo circolante* dello Stato patrimoniale valutati ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 9, del codice civile **al minore tra il costo ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.**

I Principi contabili nazionali relativi ai titoli che rientrano nell'ambito di applicazione della norma sono **l'OIC 20 "Titoli di debito"** e **l'OIC 21 "Partecipazioni"** (Documento interpretativo 11, aggiornato per i bilanci 2024, par. 6).

La deroga si applica ai titoli iscritti nell'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato (es. 31 dicembre 2023) ed ai titoli acquistati nell'esercizio 2024.

Può essere, inoltre, applicata **a tutti i titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato**, ovvero a **specifici titoli, ancorché emessi dal medesimo emittente ma di specie diversa, motivando adeguatamente la scelta effettuata in Nota integrativa** (Documento interpretativo 11, aggiornato per i bilanci 2024, par. 8).

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Profili fiscali ancora incerti per l'OIC 34

Il MEF non ha emanato disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione di IRES e IRAP

Il documento **OIC 34**, che disciplina i criteri per la rilevazione e la valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella Nota integrativa, è stato rilasciato in via definitiva il 19 aprile 2023 e si applica (fatta salva la possibilità di adozione anticipata) ai Bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a **partire dal 1° gennaio 2024** o da data successiva (§ 43).

Le disposizioni ivi contenute sono suscettibili di determinare *rilevanti effetti sotto il profilo fiscale*. Tuttavia, ad oggi, il Ministro dell'Economia e delle finanze **non si è ancora avvalso della facoltà**, prevista dall'art- 4 co. 7-*quinquies* del DLgs. 38/2005 (inserito dall'art. 13-bis co. 10 del DL 244/2016, conv. L. 19/2017), di **emanare le disposizioni di coordinamento tra le indicazioni del documento OIC 34 e le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP**.

In base alla norma citata, tali disposizioni dovrebbero essere emanate entro **150 giorni** “dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili”, ma il termine (che risulta ampiamente superato) ha **carattere non perentorio**.

La circ. Assonime n. 30/2023, rilasciata a commento del **nuovo Principio contabile**, ha evidenziato che il documento **OIC 34** presenta significative **analogie** con l'**IFRS 15**, ossia il Principio contabile internazionale che, a partire dai bilanci degli esercizi che hanno avuto inizio dal 1° gennaio 2018 o da data successiva, disciplina i ricavi derivanti da contratti con la clientela, in sostituzione dei precedenti IAS 11 (Lavori su ordinazione) e IAS 18 (Ricavi).

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Profili fiscali ancora incerti per l'OIC 34

Il MEF non ha emanato disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione di IRES e IRAP

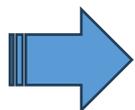
Pertanto, secondo l'Associazione (capitolo "Aspetti fiscali"), le problematiche fiscali possono essere analizzate **in connessione** con quelle derivanti dall'adozione del **principio contabile internazionale**.

A tal riguardo, si ricorda che le disposizioni per il coordinamento dell'**IFRS 15** con le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP da parte dei soggetti IAS (che applicano in via generalizzata, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il principio di derivazione rafforzata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007) sono state dettate dal DM 10 gennaio 2018.

La relativa Relazione illustrativa ha precisato che nel Decreto non sono state introdotte "**disposizioni volte a confermare il riconoscimento dei fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, essendo gli stessi ormai immanenti nel sistema**".

Per contro, sono stati regolamentati quei fenomeni di qualificazione/classificazione incerta ovvero di mera valutazione, quali i costi per l'ottenimento e per l'adempimento del contratto (art. 1), i corrispettivi variabili derivanti da penali (art. 2) e le vendite con diritto di reso (art. 3).

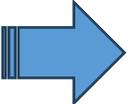
In sostanza: **per analogia è stato confermato che il Principio di derivazione rafforzata determina il riconoscimento fiscale delle modalità di rappresentazione contabile dei ricavi OIC come previste dall'IFRS 15, fatte salve le specifiche fattispecie disciplinate dal Decreto.**



Il MEF non ha emanato disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione di IRES e IRAP

A mero titolo esemplificativo, la Relazione illustrativa evidenzia che **assume piena rilevanza fiscale la procedura di individuazione del contratto** prevista dall'IFRS 15 (§ 9-45), trattandosi di un **fenomeno qualificatorio**.

Ad avviso di Assonime, le eventuali disposizioni di coordinamento relative al documento **OIC 34** dovrebbero presumibilmente adottare **soluzioni allineate** a quelle già previste dal DM 10 gennaio 2018. L'Associazione auspica, peraltro, che, in questa sede, vengano superati i limiti al riconoscimento fiscale dei criteri di rilevazione delle penali e dei resi attualmente previsti per i soggetti IAS.



Sotto altro profilo, si osserva che, con riguardo ai **soggetti OIC**, le questioni prospettate assumono profili di maggiore **complessità**, in quanto il **Principio di derivazione rafforzata** si applica ai soggetti che redigono il bilancio in **forma ordinaria** e **abbreviata**, nonché, in base all'**art. 83 co. 1 del TUIR** (come modificato dall'art. 8 del DL 73/2022, conv. L. 122/2022, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022), alle **micro imprese** che scelgono di redigere il bilancio in **forma ordinaria**.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Profili fiscali ancora incerti per l'OIC 34

Il MEF non ha emanato disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione di IRES e IRAP ATTENZIONE

Il **Principio di derivazione rafforzata** non trova, invece, applicazione in relazione alle **micro imprese** che adottano le **semplificazioni** per esse previste, mentre alcune incertezze caratterizzano le **micro imprese** che scelgono di redigere il bilancio in **forma abbreviata** (ancorché sembri aderire a un'interpretazione estensiva della norma la Relazione illustrativa allo schema di DLgs. di riforma dell'IRPEF e dell'IRES, attuativo della L. 111/2023, Legge delega di riforma fiscale).

Peraltro, il documento **OIC 34** prevede (ad esempio con riferimento alle vendite con diritto di reso) alcune **semplificazioni nelle regole di contabilizzazione** per le imprese che **redigono il bilancio in forma abbreviata e micro, con lo scopo di minimizzare gli oneri amministrativi**.

Una medesima fattispecie potrebbe, quindi, essere contabilizzata differentemente a seconda della forma del bilancio adottata.

Alla luce di tutto quanto sopra riportato, risulta evidente come la materia sia caratterizzata da rilevanti **profili di incertezza**.

Si auspica, quindi, che il **MEF** emani a stretto giro le **disposizioni di coordinamento relative al documento OIC 34**, in modo da definire con chiarezza il quadro normativo di riferimento.

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Nuovi bilanci intermedi

Con il comunicato stampa dello scorso **17.09.2024**, l'*Organismo italiano di contabilità* (OIC) ha reso noto l'avvio di una **pubblica consultazione**, che terminata il 18.11.2024, del **Principio contabile OIC 30 Bilanci intermedi**, aggiornando la precedente versione dello **standard contabile**.

Per lo **standard setter** l'obiettivo del **Bilancio intermedio** è fornire informazioni circa **l'evoluzione della gestione aziendale in corso d'esercizio, riguardo alla situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato economico del periodo intermedio**.

Il **Bilancio** ha, come noto, la **finalità di informare i terzi circa l'evoluzione economico-finanziaria dell'impresa e circa la sua situazione patrimoniale**.

Al Bilancio d'esercizio, la cui redazione e pubblicazione sono obbligatorie per le società di capitali (artt. 2423 e ss. c.c.), si **aggiungono ulteriori obblighi informativi specifici per le società quotate** in mercati regolamentati.

La **relazione semestrale** e le **trimestrali** sono flussi informativi richiesti alle società quotate e finalizzate a illustrare ai terzi **l'evoluzione della gestione** con una frequenza maggiore rispetto alla sola pubblicazione del bilancio d'esercizio.

Al verificarsi di specifici eventi, risulta opportuno pubblicare **informazioni economico finanziarie aggiuntive** che possono essere strutturate e presentate come un bilancio o come singoli prospetti contabili.

Sono numerosi i casi in cui il Codice civile prevede la **necessità di fornire informazioni contabili intermedie rispetto al bilancio d'esercizio**.

Nuovi bilanci intermedi

Il **Bilancio intermedio** deve essere costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico, dal Rendiconto finanziario e dalla Nota integrativa (OIC 30, par. 6).

Gli **schemi** di Stato patrimoniale, di Conto economico e di Rendiconto finanziario **sono gli stessi previsti per il Bilancio d'esercizio** (artt. 2424, 2425 e 2425-ter c.c.).

Le società che redigono il **bilancio intermedio in forma abbreviata** od il **bilancio intermedio delle micro-imprese** possono adottare gli **schemi di bilancio ordinari** tenuto conto delle **semplificazioni** previste dall'art. 2435-bis e dall'art. 2435-ter c.c. (OIC 30, par. 10).

Negli schemi di bilancio si riportano (OIC 30, par. 9):

- nello **Stato patrimoniale**, gli importi riferiti alla fine del *periodo intermedio* e, nella *colonna comparativa*, gli importi riferiti alla fine dell'esercizio immediatamente precedente;
- nel **Conto economico**, gli importi del *periodo intermedio* in corso e, nella *colonna comparativa*, gli importi riferiti al corrispondente periodo dell'esercizio immediatamente precedente.
- nel **Rendiconto finanziario**, gli importi del *periodo intermedio* in corso e, nella *colonna comparativa*, gli importi riferiti al corrispondente periodo dell'esercizio immediatamente precedente.



RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Con riferimento all'applicazione dei *Principi contabili per le valutazioni di bilancio*, occorre applicare le **stesse regole previste per il bilancio d'esercizio**, considerando il **periodo intermedio** come un *autonomo esercizio*, salvo i cambiamenti dei Principi contabili effettuati dopo la chiusura dell'ultimo bilancio di esercizio **che saranno riflessi nel successivo bilancio** (OIC 30, par. 13).

I criteri di redazione del bilancio sono applicati considerando, quindi, il *periodo contabile intermedio* come un **autonomo esercizio**, ancorché di *durata inferiore all'anno* (OIC 30, par. 14).

Nuovi bilanci intermedi

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Le **valutazioni del periodo intermedio** possono comportare cambiamenti nelle stime degli importi riportati rispetto agli eventuali precedenti periodi intermedi dell'esercizio o all'ultimo bilancio di esercizio, fermo rimanendo che **i criteri di rilevazione delle attività, passività, ricavi e costi dei periodi intermedi sono gli stessi criteri adottati nel bilancio dell'esercizio.**

Conseguentemente (OIC 30, par. 15):

- **i ricavi che sono percepiti stagionalmente, ciclicamente o occasionalmente all'interno di un periodo intermedio non possono essere anticipati o differiti rispetto alla data intermedia se l'anticipazione o il differimento non sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio;**
- **i costi sostenuti in modo disomogeneo nel corso dell'esercizio di una società sono anticipati o differiti nel bilancio intermedio solo se l'anticipazione o il differimento di quel costo sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio;**
- **un costo per il quale non sussistono le condizioni per essere capitalizzato alla fine di un periodo intermedio va rilevato a Conto economico.**

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Per il calcolo delle *imposte correnti* e *differite* del *periodo intermedio* si utilizza ***l'aliquota fiscale annua effettiva*** rappresentata dalla **stima dell'incidenza dell'onere fiscale annuale** (corrente e differito) sul ***risultato civilistico annuale ante imposte***.

In applicazione di questo Principio, ad esempio, le *differenze permanenti* e le *imposte anticipate* precedentemente *non rilevate* che divengono *ragionevolmente certe nel periodo*, sono allocate a conto economico ***pro-quota*** in base al **rapporto tra reddito ante imposte stimato nel periodo intermedio e quello di fine esercizio**.

L'applicazione di questa disposizione è volta ad **assicurare** che non si verifichino **significative differenze tra *l'aliquota fiscale effettiva* risultante nel bilancio intermedio rispetto a quella risultante nel Bilancio di fine anno** (OIC 30, par. 16).

LE PRINCIPALI NOVITÀ CONTABILI

Deposito bilancio per le SNC e le SAS

La **Direttiva UE 10 gennaio 2025, n. 25** ha l'obiettivo di **migliorare la trasparenza delle imprese** e di conseguenza la **fiducia nel contesto imprenditoriale**, di favorire l'interconnessione del sistema informativo e di favorire l'espansione transfrontaliera delle PMI.

Tra le varie novità che ne deriveranno, per le imprese italiane ciò comporterà **l'obbligo per le S.n.c. e le S.a.s. di ampliare la quantità di informazioni da pubblicare nel Registro Imprese.**

Le **società semplici** dovrebbero essere **escluse** dai nuovi adempimenti in quanto questi fanno riferimento **solo alle società che esercitano attività commerciale.**

La Direttiva dovrà essere recepita entro **31 luglio 2027**, e le disposizioni in esse contenute dovranno essere rese operative dagli Stati membri a decorrere dal **31 luglio 2028.**

La Direttiva sostanzialmente amplia il numero di informazioni che le S.n.c. e le S.a.s. dovranno comunicare al Registro Imprese rispetto a quanto avviene oggi, **avvicinando le società di persone a quelle di capitali.**

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRES PER L'ANNO D'IMPOSTA 2024



Il *rapporto osmotico* tra il *risultato civilistico di bilancio* ed il *reddito di impresa*, quale **base impositiva**, è tra i temi classici del Diritto tributario.

Oggi, alla luce dell'evoluzione del generale *Principio di derivazione*, tale rapporto ha assunto connotazioni ancora più articolate rispetto al passato.

L'attuale processo di determinazione del reddito imponibile delle società è influenzato, come noto, da un insieme di regole, Principi e valori che sono propri della disciplina contabile e della relativa **declinazione fisco-impositiva** formatasi in norma e prassi nel tempo.

Ciò senza dimenticare che accettare la **coesistenza di regimi contabili e bilancistici diversi**, significa ammettere un **sistema di determinazione del reddito disomogeneo** e la possibilità di una **disuguaglianza di imponibili a parità di capacità contributiva**.

Sotto questo ultimo profilo la scelta del legislatore di riservarsi la possibilità di intervenire per disciplinare gli effetti di regole che hanno un immediato impatto sul gettito fiscale appare condivisibile.

Gli interventi normativi nel tempo assunti hanno forse tradito le esigenze di **coordinamento normativo primario**, rendendo ancora più articolato il sistema di determinazione dell'imponibile enfatizzando il carattere di questa grandezza.

Determinazione del reddito d'impresa

Come noto il *reddito complessivo delle società* e degli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato, da qualsiasi fonte provenga, è considerato, in termini generali, **reddito d'impresa** (art. 81 TUIR).

Si tratta di una **presunzione generale di commercialità** simile a quella vigente per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Le modalità di determinazione del reddito imponibile ai fini IRES sono differenziate a seconda delle tipologie di società e di enti commerciali residenti.

Così per determinare il reddito d'impresa delle società e degli enti commerciali si parte dall'**utile** o dalla **perdita** risultante dal **bilancio civilistico**.

All'utile (o perdita) indicato nel bilancio civile è necessario apportare, in fase di compilazione della dichiarazione dei redditi (ed IRAP), le **variazioni in aumento** od in **diminuzione** previste dalla normativa fiscale per gli elementi attivi e passivi (*rectius*: positivi e negativi) del **reddito d'impresa** (ed alternativamente dalla disciplina IRAP).

Determinazione del reddito d'impresa

Per gli *enti non commerciali*, il **reddito complessivo** è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e dei redditi diversi, ovunque prodotti e qualunque sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

La **base imponibile del reddito complessivo** si determina, quindi, sommando le singole categorie di reddito.

Per le *società e gli enti commerciali non residenti*, il **reddito complessivo** è formato **soltanto dai redditi prodotti in Italia**; sono esclusi i redditi esenti da imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

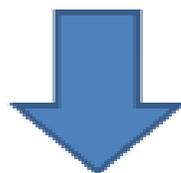
La **base imponibile** si determina come **somma dei redditi delle diverse categorie reddituali**, tra cui il **reddito d'impresa prodotto tramite stabile organizzazione in Italia**.

Le *società di capitali e gli enti commerciali residenti nel territorio Stato* sono **soggetti passivi IRES**.

In generale, la loro residenza deve essere valutata, ai fini impositivi, facendo riferimento alla circostanza che i predetti soggetti abbiano in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale (o, comunque, l'effettivo centro di imputazione di interessi e di coordinamento decisorio).

Regime della riportabilità delle perdite fiscali

Per quanto concerne le società di capitali, quelle ad esse assimilate e gli enti commerciali residenti, la perdita di un periodo d'imposta, ad esito della determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali, tenendo conto delle regole da applicarsi ai fini della loro quantificazione, può essere portata a nuovo senza limiti temporali ma entro determinati limiti quantitativi.



Più in particolare, essa può essere scomputata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi, e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (ex art. 84 primo co. TUIR).

Regime della riportabilità delle perdite fiscali

Poiché il **limite** previsto dalla norma (in misura dell'80%) per l'applicazione della perdita, è applicato, nella misura consentita, al **reddito imponibile conseguito**, che essa è destinata a **compensare**, la predetta limitazione quantitativa non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale della perdita stessa.

Quante alle **perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della società**, esse possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, **senza limiti di tempo, entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi, e per l'intero importo**, che troverà **capienza** nel reddito imponibile di ciascuno di essi, a condizione che si riferiscano ad **una nuova attività produttiva**.

In altri termini: **tali perdite sono pienamente utilizzabili senza limitazioni temporali**.

I **primi tre periodi di imposta** nei quali si possono generare perdite riportabili senza alcun limite di tempo devono intendersi quelli che **decorrono dalla data di costituzione dell'impresa**.

Non rilevando il fatto che l'attività sia in concreto avviata dall'impresa in un momento successivo alla costituzione.

IL CALCOLO DELLA PERDITA RIPORTABILE

La **perdita fiscale** è determinata con le stesse regole previste per la determinazione del reddito, la sua quantificazione è, poi, soggetta, quindi, ad un preciso articolato nel caso in cui la società abbia conseguito **redditi esenti**.

Secondo il disposto dell'art. 84 primo co., terzo periodo TUIR, la **perdita deve essere diminuita dei proventi esenti dall'imposta, diversi dalle plusvalenze esenti in applicazione del regime di participation exemption e dai dividendi esenti per il 95% del loro ammontare, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi art. 109, quinto comma, TUIR, disciplinante il c.d. pro-rata di deducibilità delle spese generali.**

La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi (art. 94 TUIR), è **ammissibile se e nella misura in cui essi si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.**

Per i soggetti che fruiscono di un regime di **esenzione dell'utile**, **la perdita è riportabile soltanto in misura pari all'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.**

IL CALCOLO DELLA PERDITA RIPORTABILE

La limitazione in esame si applica, quindi, se esistono:

- utili di esercizi precedenti che non hanno concorso alla formazione del reddito;
- una perdita fiscale riportabile agli esercizi successivi.

In relazione a tale seconda condizione, la perdita assoggettata a riduzione deve essere quella formatasi nel periodo e non anche quella relativa a periodi d'imposta precedenti (Ris. n. 129 del 13.12.2010).

L'Agenzia delle Entrate, con la **Ris. n. 129/2010**, ha precisato che:

- nel Modello della dichiarazione annuale dei redditi deve essere indicato **soltanto l'ammontare della perdita fiscale effettivamente riportabile nei periodi successivi** (ossia la perdita già al netto della quota di utili detassati);
- l'importo del limite, pari agli utili detassati e costituente la quota di perdite non riportabili, deve essere conservato esclusivamente in un **prospetto extra-contabile**, senza essere indicato nella dichiarazione dei redditi.

Tale prospetto dovrà essere esibito a richiesta dell'ufficio in caso di controllo.

LO SCOMPUTO PARZIALE

In presenza di crediti d'imposta, di ritenute alla fonte a titolo di acconto, di versamenti in acconto e di eccedenze d'imposta, la perdita riportabile può essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata dai predetti crediti, ritenute ed eccedenze (art. 84, primo co., quarto periodo).

Si ipotizzi una società che abbia conseguito un *reddito imponibile* di € 10.000, e che abbia perdite pregresse per € 8.600, e che abbia subito ritenute alla fonte a titolo di acconto per € 600.

Senza l'applicazione del descritto correttivo, le perdite pregresse sarebbero utilizzabili in compensazione per € 8.000 (80% di € 10.000) e l'imposta lorda sarebbe pari a € 480 (24% di € 2.000) che, dopo lo scomputo delle ritenute, darebbe luogo alla formazione di un credito di € 120.

Applicando il *correttivo*, le perdite pregresse possono essere utilizzate in ***misura inferiore*** e, più in particolare, in misura tale che **l'imposta netta sia pari a zero**.

Nel caso in esame, utilizzando le perdite pregresse per un importo pari a € 7.500 (anziché per € 8.000), il reddito imponibile sarebbe pari € 2.500 (€ 10.000 - € 7.500) e l'imposta lorda sarebbe pari a € 600 (24% di 2.500) che, dopo lo ***scomputo delle ritenute***, si ridurrebbe **a zero**.

Regime della riportabilità delle perdite fiscali

ORDINE DI PRIORITÀ NELL'UTILIZZO DELLE PERDITE

In presenza di redditi d'impresa **capienti**, l'utilizzazione delle perdite fiscali disponibili è **obbligatoria**, mentre è **libera**, per il contribuente, la scelta circa la **natura delle perdite fiscali** da utilizzare in compensazione.

In altri termini, nel silenzio della legge, **non sussiste alcun ordine di priorità** nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di **perdite pregresse**:

- in parte riferibili ai primi tre periodi d'imposta (utilizzabili in misura piena);
- in parte ai periodi d'imposta successivi (utilizzabili nel limite dell'80% del reddito imponibile).

QUINDI

In assenza di regole al riguardo, si deve ritenere che il **contribuente abbia la facoltà** (e non l'obbligo) di **utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi**.

A prescindere dalla scelta operata, il limite dell'80% del reddito imponibile deve essere calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta.

In ogni caso, le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile (ex circ. ADE n. 25/2012).

Regime della riportabilità delle perdite fiscali

ORDINE DI PRIORITÀ NELL'UTILIZZO DELLE PERDITE

I limiti alla riportabilità delle perdite realizzate dalle società di capitali e dagli enti commerciali

È **inibito** il **riporto delle perdite** realizzate dalle società di capitali e dagli enti commerciali residenti quando, congiuntamente (art. 84, terzo co., TUIR in ultimo a sensi D.Lgs. n. 192/2024) a **decorrere dalle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024**, rispettivamente per:

- le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che **riporta le perdite vengono trasferite o comunque acquisite da terzi**, anche a titolo temporaneo, ed, inoltre,
- venga **modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate**.

Tale limitazione al riporto delle perdite ha **finalità antielusiva** e mira, comprensibilmente, a **disincentivare** il c.d. **commercio delle bare fiscali**.

ATTENZIONE

L'Agenzia delle Entrate (circ. n. 320/E/1997), ha chiarito che il trasferimento del controllo può avvenire sia tramite trasferimento di un pacchetto di per sé di controllo, sia nel caso in cui il controllo sia integrato grazie al trasferimento; altrimenti la stessa disposizione è applicabile anche nei casi di usufrutto della partecipazione (precisandosi in Dottrina che l'usufrutto deve, però, attribuire diritti di voto all'usufruttuario).

Regime della riportabilità delle perdite fiscali

ORDINE DI PRIORITÀ NELL'UTILIZZO DELLE PERDITE

Per quanto concerne la condizione di cui alla precedente lett. b), che disciplina la **preclusione al riporto delle perdite**, essa prevede che, la **modifica dell'attività** si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico, o, comunque, di acquisizione di azienda o ramo di essa e assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori. La nozione di modifica dell'attività principale, nella nuova formulazione del terzo comma dell'art. 84, deve, ora, intendersi come il **mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività dell'impresa**. **Si ritiene possa realizzarsi una modifica dell'attività principale esercitata anche quando il soggetto che ha maturato le perdite acquisisca un'azienda o un ramo di azienda.**

ATTENZIONE

In tal caso, la **modifica dell'attività principale esercitata** si verifica anche **se nella società acquisita dotata di perdite fiscali si immette un'azienda dello stesso settore merceologico in cui già opera la medesima società**. Non costituisce, invece, cambiamento dell'attività la **mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali**.

ORDINE DI **PRIORITÀ** NELL'UTILIZZO DELLE PERDITE

Inoltre, la norma prevede che, *in un lasso temporale sufficientemente vicino al trasferimento del controllo della società, sia modificata l'attività principale in fatto svolta nel periodo d'imposta di realizzo delle perdite stesse.*

La norma precisa, infatti, che la modifica dell'attività **rileva** se effettuata:

- nel **periodo d'imposta nel quale avviene** il trasferimento (o acquisizione);
- nei **due periodi d'imposta anteriori** al trasferimento (o acquisizione);
- nei **due periodi d'imposta successivi** al trasferimento (o acquisizione).

Così, ipotizzando, che la cessione della partecipazione avvenga nel corso del periodo d'imposta **2024**, il c.d. **periodo di osservazione** sarà quello che va dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2026.

La **limitazione al riporto delle perdite** si applica alle perdite che risultano:

- al **termine del periodo d'imposta precedente al trasferimento** o all'acquisizione delle partecipazioni, oppure;
- al **termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento**, qualora quest'ultimo intervenga dopo la prima metà del medesimo periodo d'imposta.

DISAPPLICAZIONE DEI LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE

La riformulazione dell'art. 84 e l'introduzione dell'art. 117-ter del TUIR intervenute tramite il D.Lgs. n. 192/2024 comportano una **nuova definizione delle circostanze esimenti** in presenza delle quali non trovano applicazione le descritte limitazioni al riporto delle perdite fiscali.

Le *nuove esimenti* sono le seguenti:

- **cessione delle partecipazioni infragruppo**: per cui, **non è esclusa la riportabilità delle perdite** qualora le partecipazioni complessivamente rappresentanti la **maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite siano trasferite** o comunque acquisite all'interno dello stesso gruppo;
- **Test di vitalità economica**: avendosi che tale *test* comporta la **non applicazione della limitazione al riporto delle perdite qualora dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, quale risulta dal bilancio relativo all'esercizio chiuso alla data di riferimento delle perdite.**

ATTENZIONE

Con riferimento al **test di vitalità economica** si segnala che, rispetto alla sua previgente formulazione, non è più richiesto un numero di lavoratori dipendenti non inferiore alle 10 unità.

DISAPPLICAZIONE DEI LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE

Un altro importante aspetto riguardante l'applicazione delle **nuove esimenti** è rappresentato dal fatto che, nel caso di applicazione dell'**esimente di vitalità economica**, le **perdite** sono **riportabili** per un importo, complessivamente considerato, **non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite come sopra indicata** (termine del periodo d'imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni, oppure termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, qualora quest'ultimo intervenga dopo la prima metà del medesimo periodo d'imposta), **quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'art. 2409-bis**, primo co., c.c. (cioè da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro) ed al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 64 c.p.c., **ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto risultante dalla stessa relazione giurata di stima e il valore del patrimonio netto contabile.**

Evidenziandosi che: tra tali versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

**Legge di Bilancio 2025 proroga la
maggiorazione del costo ammesso in
deduzione in presenza di *nuove*
*assunzioni***

**BONUS ASSUNZIONI
2025: I PRINCIPALI
INCENTIVI PER I
DATORI DI LAVORO**

Prorogata la *Superdeduzione del Costo del Lavoro*

La **Legge di Bilancio 2025**, Legge 207/2024, con l'art. 1, commi 399 e 400, ha previsto che l'agevolazione *de quo* si applichi anche per dedurre il **costo del lavoro relativo alle nuove assunzioni a tempo indeterminato** effettuate **nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari 2025, 2026 e 2027).

La misura in commento, dopo i citati interventi normativi, ha formato oggetto di studio dell'Amministrazione finanziaria pronunciatisi al riguardo con la **Circ. AdE 20 gennaio 2025 n. 1/E**.

CIRCOLARE N. 1/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 20 gennaio 2025

OGGETTO: *Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni – Articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, decreto 25 giugno 2024 del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, e articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207*

Prorogata la *Superdeduzione del Costo del Lavoro*

Si tratta di una particolare **disciplina agevolativa**, a suo tempo introdotta dall'art. 4 D.Lgs. n. 216/2023, beneficia i **titolari di reddito di impresa e gli esercenti arti e professioni**, anche per il **periodo d'imposta 2024**, di in una maggiorazione del **120%** del costo del lavoro in **deduzione**, nel **caso di incremento del numero dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato rispetto al precedente periodo d'imposta**.

La **quota deducibile del costo del lavoro** è elevata al **130%** se le nuove assunzioni, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, riguardano **specifiche categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela**.

Lo stesso Decreto dispone che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2023**, in attesa della completa attuazione della **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti nonché delle agevolazioni a favore degli operatori economici**, per i **titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni**, il **costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato**, ai fini della determinazione del **reddito imponibile**, di un importo pari al **20%** del costo riferibile all'incremento occupazionale, che deve essere considerato **al netto delle diminuzioni occupazionali eventualmente verificatesi in società controllate, collegate o facenti capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona (art. 4, secondo comma, secondo periodo)**.

Super deduzione per maggiorazione del costo per nuove assunzioni

Ambito soggettivo

Con riguardo all'**ambito soggettivo** di applicazione della disposizione in commento, essa riguarda i **titolari di reddito d'impresa** e, cioè, le società di capitali ed enti di cui ex art. 73, primo comma, lett. a) e b), TUIR, gli enti non commerciali ex primo comma, lett. c) dello stesso articolo, limitatamente ai nuovi assunti utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale, le società ed enti non residenti ex primo comma, lett. d) stesso articolo, in relazione all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione, nonché le società di persone ed equiparate ex art. 5 TUIR e le imprese individuali.

L'agevolazione in commento si applica **anche** agli **esercenti arti e professioni**, anche in forma di associazione professionale o di società semplice, che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi art. 54 TUIR.

L'agevolazione **spetta** ai soggetti che hanno **esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni**.

Essa **non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa** (art. 4, primo comma, secondo e terzo periodo).

Super deduzione per maggiorazione del costo per nuove assunzioni

Per quanto concerne le modalità di **calcolo dell'incremento occupazionale**, ex art. 4 primo co., del Decreto attuativo del 25.6.2024, del Ministero dell'Economia e delle Finanze emanato di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, dispone che **l'agevolazione spetta nel caso in cui il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023** (31 dicembre 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), sia **superiore al numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel precedente periodo d'imposta.**

Si tratta, quindi, di una *prima verifica* che **condiziona il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente.**

L'incremento occupazionale, rileva a condizione che, **al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente** (secondo comma dell'art. 4).

Si tratta, quindi, di una *seconda verifica* che **condiziona ulteriormente il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale di tutti i lavoratori dipendenti** (sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato) nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente ("incremento occupazionale complessivo").

Super deduzione per maggiorazione del costo per nuove assunzioni

Il terzo comma, lett. da a) a g), art. 4, D.M. 25.6.2024, detta regole *ad hoc* di cui si deve tener conto **nella determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato** nonché per il ***calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo.***

Con riguardo alle **regole per il *calcolo della media occupazionale*** relativa sia ai **dipendenti a tempo indeterminato** che al **numero complessivo dei dipendenti del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023**, il sesto comma dell'art. 4 dispone **che tali medie devono essere calcolate sommando i rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 (o 366 se il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 include il 29 febbraio).**

Il terzo comma art. 4 D.Lgs. n. 216/2023 e l'art. 5 D.M. 25.6.2024 disciplinano le modalità di determinazione della ***maggiorazione del costo del lavoro.***

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRES PER L'ANNO 2024

Super deduzione per maggiorazione del costo per nuove assunzioni

Al riguardo si stabilisce che il **costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione** è il **minore** tra:

- il **costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti**, quale risulta dal conto economico ai sensi dell'art. 2425, primo comma, lett. B), n. 9, del Codice civile;
- l'**incremento del costo complessivo del personale**, classificabile nelle voci di cui allo stesso art. 2425, primo comma, lettera B), n. 9), del Codice civile, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Pertanto occorre fare riferimento, ai fini del calcolo del beneficio, al dato contabile degli elementi sopra descritti, **senza considerare il quantum deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa fiscalmente imponibile.**

Il costo del personale effettivamente sostenuto dall'impresa per i nuovi assunti è determinato ai sensi dell'**art. 2425, primo comma, lett. B), n. 9, del Codice civile, come indicato dal Principio OIC n. 12.**

Esso, pertanto, ricomprende le seguenti voci di bilancio:

B9) Per il personale;

B9a) Salari e stipendi;

B9b) Oneri sociali;

B9c) Trattamento di fine rapporto;

B9d) Trattamento di quiescenza e simili;

B9e) Altri costi.

Super deduzione per maggiorazione del costo per nuove assunzioni

Inoltre, i costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicate da ciascun soggetto ai fini della determinazione del proprio reddito imponibile.

Ne deriva, ad esempio, che per i soggetti che adottano il **regime di contabilità semplificata** (ex art. 66 TUIR), ovvero per **gli esercenti arti e professioni** che svolgono attività di lavoro autonomo ex art. 54 TUIR l'imputazione dei costi del personale, ai fini della determinazione della maggiorazione, deve seguire il **criterio di cassa**.

Il costo del personale così determinato è **maggiorato**, ai fini della determinazione del reddito imponibile:

- di un importo pari al **20%**;
- di un ulteriore **10%** del **costo effettivamente sostenuto dall'impresa in caso di nuove assunzioni di dipendenti riconducibili a ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela**, individuate all' All. 1, D.Lgs. n. 216/2023.

Per tale seconda categoria lavoratori dipendenti la **maggiorazione totale** è pertanto pari al **30%**.

LA PROROGA DELLA MAGGIORAZIONE

La Legge di Bilancio 2025 (all'art. 1, commi 399-400, Legge n. 202/2024, dispone una proroga alle disposizioni contenute nel citato art. 4, D.Lgs. n. 216/2023, riguardante la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni.

In dettaglio, il comma 399 prevede che l'incentivo fiscale alle nuove assunzioni trovi applicazione anche per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, si tratta dei periodi d'imposta che chiudono al 31 dicembre 2025, al 31 dicembre 2026 e al 31 dicembre 2027).

Si riconosce, pertanto, ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, nei limiti e alle condizioni già previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e descritte al paragrafo precedente, una maggiorazione del costo del personale deducibile a fronte agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

LA PROROGA DELLA MAGGIORAZIONE

L'*incentivo* deve essere calcolato su *base mobile*, il che consente di **determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.**

Pertanto, ad esempio, **per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026, l'incremento si determina rispetto al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.**

In quanto compatibili, restano comunque sempre applicabili le disposizioni racchiuse nel D.M. Finanze 25.6.2024.

L'art. 1, comma 400 della stessa Legge, definisce i **criteri di determinazione degli acconti dovuti, prevedendo, in via generale, che per ciascuno dei periodi d'imposta in cui è vigente l'incentivo fiscale *de quo* non si debba tener conto dei relativi effetti.**

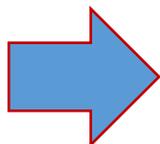
LA PROROGA DELLA MAGGIORAZIONE

Più precisamente, il comma 400, lett. a) prevede che, **nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, e per i successivi due** (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, al 31 dicembre 2027 ed al 31 dicembre 2028), secondo il cd. *metodo storico*, si **debba considerare l'imposta dell'anno precedente senza tenere conto della maggiore deduzione del costo del personale risultante dall'applicazione delle disposizioni agevolative.**

Per gli acconti relativi al periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2025**, si applicano le previsioni di cui all'art. 4, settimo comma, D.Lgs. n. 216/2023.

La successiva lettera b) dello stesso comma 400 prevede che anche nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi, secondo il c.d. *metodo previsionale*, **non si debba tenere conto delle disposizioni in commento.**

Ulteriori chiarimenti interpretativi sono riportati nella **circ. AdE n. 1/E/2025**.



Ires premiale dal 2025 ma non per tutti

La legge di Bilancio 2025 offre un'opportunità per le imprese che accantonano e reinvestono una parte degli utili.



La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

La *Legge di Bilancio 2025*, prevede la riduzione dell'**aliquota IRES** dal **24%** al **20%** per il **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2024**.

Tale riduzione è **subordinata** all'**accantonamento** di almeno l'**80%** degli utili dell'**esercizio 2024** in un'apposita **riserva** ed all'**investimento** di almeno il **30%** di tali utili in **beni strumentali nuovi e tecnologicamente avanzati**, per un importo non inferiore a **20.000 euro**.

Gli investimenti **devono** essere effettuati **entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024**.

Inoltre, le imprese agevolabili **devono garantire un incremento occupazionale di almeno l'1%** (con un minimo di 1 ULA) e **NON fare ricorso alla cassa integrazione**, salvo casi eccezionali.

L'agevolazione si applica al **reddito imponibile ai fini IRES** e **decade** nel caso di **distribuzione dell'utile accantonato** o di **dismissione dei beni** entro un determinato lasso temporale.

Essa **non si applica alle società in liquidazione**, assoggettate a procedure concorsuali di natura liquidatoria e a quelle che applicano regimi forfetari.

La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

A norma dell'art. 1, comma 436, della Legge n. 207/2024, **può godere dell'assoggettamento ad imposizione con aliquota IRES ridotta al 20% il reddito d'impresa dichiarato dalle società e dagli enti di cui all'art. 73, primo comma, lett. a), b) e d), TUIR.**

Si tratta dei seguenti **soggetti**:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Reg. CEE n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Reg. CEE n. 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato italiano;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato italiano, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le **società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti (fiscalmente) nel territorio dello Stato italiano.**

La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

ACCANTONAMENTO E DESTINAZIONE DI PARTE DEGLI UTILI

Affinché il reddito d'impresa sia *agevolabile*, devono ricorrere *cumulativamente* le seguenti condizioni (art. 1, comma 436):

- a) accantonamento ad *apposita riserva* di una *quota minima* pari all'**80%** degli utili dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2024**;
- b) destinazione di una quota pari ad almeno il **30%** di tali utili accantonati e, comunque, per un importo non inferiore al **24%** degli **utili dell'esercizio** in corso al **31 dicembre 2023** ad investimenti relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato italiano, indicati negli **Allegati A e B** annessi alla **Legge n. 232/2016** (*investimenti beni strumentali Transizione 4.0*) ed art. 38 D.L. n. 19/2024, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 56/2024 (*investimenti beni strumentali Transizione 5.0*), che siano effettuati tra la data di entrata in vigore della **Legge di Bilancio 2025** e la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2024**.

Gli *investimenti* in questione **non** devono, in ogni caso, essere **inferiori a 20.000 euro**.

La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

BENI AGEVOLABILI

Come evidenziato al paragrafo precedente, rientrano nell'ambito agevolativo in disamina sia i beni strumentali **Transizione 4.0** sia i beni **Transizione 5.0**.

Per quanto riguarda i beni **Transizione 4.0**, essi si distinguono tra **beni materiali** e **beni immateriali**.

Anche i beni strumentali **Transizione 5.0** sono caratterizzati dalla **materialità** e dall'**immaterialità** ma, mentre la **Transizione 4.0** è incentrata sulla **digitalizzazione delle imprese** ed è volta a promuovere l'**adozione di tecnologie innovative**, come l'**intelligenza artificiale** e la **robotica**, per **ottimizzare i processi produttivi** e **umentare la competitività**, la **Transizione 5.0**, oltre che sulla **digitalizzazione**, pone un forte accento sulla **sostenibilità ambientale**.

Essa mira ad incentivare gli **investimenti in soluzioni eco-compatibili** che consentano la **riduzione dell'impatto ambientale delle attività produttive**.

La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

ULTERIORI CONDIZIONI PER L'ACCESSO ALL'AGEVOLAZIONE

L' art. 1, comma 437, Legge n. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025) detta le **ulteriori condizioni** che **devono sussistere** affinché si possa beneficiare dell'agevolazione consistente nell'applicazione dell'aliquota IRES in **misura ridotta**.

Segnatamente:

- a) nel **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2024**: il **numero di unità lavorative per anno** (ULA) **non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente**; siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato in misura tale da garantire un incremento occupazionale di **almeno l'1%** del numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente (ovvero quello in corso al 31 dicembre 2024) e, comunque, **in misura non inferiore ad una nuova assunzione**;
- b) l'impresa **non deve avere fatto ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo**, ad eccezione del caso in cui l'integrazione salariale ordinaria sia stata corrisposta in presenza di situazioni aziendali dovute ad eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali.

A tale ultimo proposito, si rammenta che, ai sensi dell' art. 11 primo comma, lett. a), D.Lgs. n. 148/2015, oltre al caso sopra menzionato, **l'istituto dell'integrazione salariale ordinaria è previsto anche in situazioni temporanee di mercato**.

La nuova riduzione dell'aliquota IRES sugli utili reinvestiti

DECADENZA DELL'AGEVOLAZIONE

L'art. 1, comma 438, della Legge di Bilancio 2025 individua seguenti le fattispecie di **decadenza dall'agevolazione**, con conseguente **recupero** della stessa:

- 1) distribuzione della quota di utile accantonata entro il **secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024**;
- 2) dismissione, cessione a terzi, **destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** ovvero **destinazione stabile a strutture produttive localizzate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, dei beni oggetto di investimento entro il **quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l'investimento**.

IRES PREMIALE

Sintesi

Art. 1, commi 436-444

Introduce la c.d. **IRES premiale**
(quindi misura riservata ai soli soggetti IRES)

Beneficio dal periodo di imposta 2026 acconto versato senza tenere conto

Condizioni:

- accantonamento ad apposita riserva di una quota minima pari all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2024;
- destinazione di una quota pari ad almeno il 30% di tali utili accantonati e **comunque non inferiore al 24% degli utili del Bilancio 2023**;
- Destinazione per investimenti nell'acquisto di **beni strumentali 4,0 e 5.0**, di cui Allegati A e B, Legge n. 232/2016 (investimenti beni strumentali Transizione 4.0) e nell'art. 38, D.L. n. 19/2024 (investimenti beni strumentali Transizione 5.0).
- in ogni caso **investimento almeno di euro 20.000,00**.

Ulteriori condizioni:

- nel 2025 il numero di unità lavorative per anno (ULA) non deve essere diminuito rispetto alla media del triennio precedente;
- devono essere **effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato pari almeno all'1% degli ULA al 31.12.2024** (NO CASSA INTEGRAZIONE SPECIALE - SI ORDINARIA Stagionale).

Beneficiari:

- le **società per azioni** e in accomandita per azioni, le società a **responsabilità limitata**, le **società cooperative** e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento n. 2157/2001/CE e le società cooperative europee di cui al Regolamento n. 1435/2003/CE residenti nel territorio dello Stato;
- gli **Enti pubblici e privati diversi dalle società**, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per **oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**;
- le **società e gli Enti di ogni tipo**, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, **non residenti nel territorio dello Stato (!?)**.

Chi non può beneficiare della misura?

- Società ed Enti in **Liquidazione volontaria, assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria** (quindi possibile in caso di percorsi in continuità aziendale e CNC) nel **periodo successivo al 31.12.2024**;
- Società ed enti che **determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfetari** (Società agricole srl ad es.),

Dottrina

Per beneficiare dell'**IRES premiale** al **20%**, introdotta dalla Legge di bilancio 2025, occorre rispettare sostanzialmente **tre condizioni**:

- **l'accantonamento ad apposita riserva** di una **quota minima** dell'**80%** degli **utili dell'esercizio 2024**;
- **l'investimento** di una **quota di tali utili accantonati** (di ammontare comunque non inferiore a 20.000 euro) nell'**acquisto** (anche mediante leasing) di **nuovi beni strumentali 4.0 e 5.0**;
- l'effettuazione di **nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato**, con **incremento occupazionale**.

Per l'IRES premiale rileva anche l'utile 2023

I dubbi applicativi in Dottrina

Quanto alla *prima condizione*, si ritiene che l'agevolazione **non** dovrebbe spettare, a rigore, per le imprese che hanno chiuso il 2024 in **perdita** o alle società costituite nel 2025.

Quanto alla *seconda condizione*, gli **investimenti qualificati** devono essere effettuati per **un importo minimo pari al 30% degli utili 2024 accantonati** e, comunque, **non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023**.

ATTENZIONE

A differenza degli utili 2024, per i quali la norma impone un accantonamento nel limite dell'80%, **NULLA si dice espressamente per gli utili 2023** (quindi: il beneficio spetterebbe anche se l'utile 2023 è stato distribuito ai soci?).

ATTENZIONE

In Dottrina si ritiene che la *volontà del Legislatore* sia di **evitare** politiche di bilancio da parte delle imprese, mirate a **comprimere l'utile dell'esercizio 2024**, al fine di **ridurre in modo corrispondente l'ammontare minimo degli investimenti da effettuare al fine di beneficiare dell'aliquota ridotta**. Rimarrebbe, però, la condizione per cui l' **utile 2023 esista** (ove la società sia in perdita, infatti, mancherebbe il secondo parametro di riferimento per la quantificazione degli investimenti).

Per l'IRES premiale rileva anche l'utile 2023

I dubbi applicativi in Dottrina

Si ritiene in Dottrina che si potrebbe **ammettere il beneficio** anche per le società che chiudono il 2024 in perdita con l'adozione, da parte delle disposizioni attuative, di una "*clausola di salvaguardia*" che consenta di **vincolare altre riserve di utili** (es. riserva straordinaria o facoltativa) o **conferimenti dei soci** (che pure rappresentano forma analoga di autofinanziamento).

Ove questa soluzione possa essere accolta, si potrebbe parametrare questo vincolo all'80% dell'utile del 2023. S

e, ad esempio, la società ha chiuso il 2023 con un utile di 500.000 euro e chiude il 2024 in perdita, si potrebbe prevedere un **obbligo** di vincolare all'apposita riserva altre poste di Patrimonio netto per 400.000 euro, in modo tale da garantire un livello minimo di investimenti di 120.000 euro (il 24% dell'utile 2023, coincidente con il 30% dell'accantonamento "sostitutivo" di 400.000 euro).

Una situazione non chiara riguarda, poi, le società **costituite nel 2024**, le quali **sono prive del parametro di riferimento dell'utile 2023** che, come detto, viene anch'esso preso in considerazione dalle norme in commento; **l'agevolazione risulterebbe preclusa anche per queste società**.

Mancando un parametro di riferimento costituito dall'utile del 2023, la produzione di un utile 2024 non particolarmente significativo potrebbe risultare **fisiologica**, e, quindi, **non animata da particolari obiettivi solo fiscali di massimizzazione della IRES premiale**.

Per l'IRES premiale rileva anche l'utile 2023

I dubbi applicativi in Dottrina

In Dottrina si evidenzia la circostanza che la norma si limiti a precisare che almeno l'80% degli utili del 2024 sia accantonata ad **apposita riserva**, non si precisandosi che la **riserva in questione risulti tra quelle disponibili, MA solo che essa sia appositamente costituita**

Questa formulazione porterebbe alla conclusione per cui nel **limite dell'80% degli utili non distribuiti non potrebbero essere computati gli accantonamenti alle riserve obbligatorie** (es. riserva legale, riserva per utili su cambi non realizzati, ecc.).

Il problema potrebbe essere risolto ammettendo, in sede di disposizioni attuative, od in via interpretativa, l'esclusione dal computo dell'80% degli accantonamenti alle riserve obbligatorie; la norma prevede inoltre che gli utili accantonati ad apposita riserva **non** devono essere **distribuiti** in un arco temporale che, per i soggetti "solari", si conclude al **31 dicembre 2026**.

La **decadenza** opera ove la riserva sia **distribuita**, non facendosi quindi menzione di **altri utilizzi della stessa**.

Si dovrebbe, quindi, ritenere che l'utilizzo della riserva per **altre finalità** (come ad es. la copertura di perdite), non conduca alla decadenza dai benefici.

Così come non sembrerebbe determinare la decadenza dall'agevolazione la distribuzione di **dividendi** prelevati da **riserve preesistenti** o dall'**utile 2025**.

Tracciabilità delle spese di vitto, alloggio, trasporti e rappresentanza dal 2025



Le novità in materia di tracciabilità delle spese

La *Legge di Bilancio 2025* (art. 1, commi da 81 a 83) introduce a partire dal 2025, **nuovi e stringenti vincoli per la deduzione delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto ai fini delle imposte dirette e IRAP.**

In particolare, per tali spese la deduzione sarà **ammessa SOLO** se il **pagamento delle stesse avverrà con strumenti tracciati.**

Analoghi limiti sono previsti per le **spese di rappresentanza.**

Con l'entrata in vigore della Legge di bilancio 2025, sono divenuti **pienamente operativi i nuovi requisiti di tracciabilità delle spese di trasferta e di rappresentanza ai fini della loro deducibilità dal reddito di impresa e di lavoro autonomo e ai fini IRAP**; così le imprese e i lavoratori autonomi sono chiamati ad aggiornare le procedure amministrative da porre in essere per documentare le trasferte (ed in generale l'ampio ventaglio di spese collegate) prevedendo, fra l'altro, che **le spese di vitto e alloggio, nonché quelle di trasporto effettuato mediante taxi o noleggio con conducente, siano pagate con bonifico o, comunque, con strumenti elettronici tracciabili.**

Tuttavia, a causa dell'**incerta formulazione delle nuove norme** e, soprattutto, del **mancato coordinamento con la concomitante revisione dell'IRPEF e dell'IRES in attuazione della riforma fiscale, sono emersi in Dottrina numerosi dubbi applicativi che dovranno essere quanto prima chiariti dall'Agenzia delle Entrate in via interpretativa ed attuativa.**

Le novità in materia di tracciabilità delle spese

Con l'art. 1, commi da 81 a 83, della **Legge di bilancio 2025**, vengono apportate una serie di modifiche al TUIR, introducendo, tramite il **noto strumento del contrasto di interessi** (fra soggetti redditualmente passivi), **nuovi requisiti di tracciabilità ai fini della deducibilità dalle imposte sui redditi e dall'IRAP delle spese di rappresentanza, delle spese di vitto e alloggio, nonché dei c.d. rimborsi analitici delle spese di missione per viaggio e trasporto, effettuati mediante taxi o noleggio con conducente, sostenuti per le trasferte dei dipendenti.**

Come chiarito dalla *Relazione tecnica al Disegno di Legge di Bilancio 2025* (DDL al Bilancio), la previsione, ai fini della **deduzione fiscale**, del requisito della **tracciabilità dei pagamenti è diretta a contrastare fenomeni evasivi basati sui pagamenti in contanti.**

La relazione evidenzia, non casualmente, che **il pagamento in contanti delle spese di vitto, alloggio e trasporto, sia se sostenute da dipendenti e collaboratori in occasione di trasferte, sia se contabilizzate come spese di rappresentanza, può consentire, in potenza, la realizzazione di due comportamenti volti a minimizzare l'onere fiscale.**

Dal **lato dell'offerta**, i soggetti che erogano tali **servizi**, in **presenza di pagamenti non tracciabili, possono sotto-dichiarare i ricavi derivanti, contribuendo, così, all'evasione da omessa dichiarazione** (sia ai fini IVA ed IIDD), mentre, dal **lato della domanda**, le imprese che si avvalgono dei servizi di trasporto, alloggio e ristorazione **possono (potrebbero) registrare in contabilità e dedurre dalla base imponibile (ai fini IIDD) anche componenti negativi, e, quindi oneri di esercizio, non effettivamente (o solo parzialmente) sostenuti in quanto non è (era) previsto alcun requisito circa la tracciabilità del pagamento (e conseguente documentazione del costo sostenuto).**

Le novità in materia di tracciabilità delle spese

I **nuovi requisiti** imposti dalla Legge di Bilancio 2025 introducono, così, una **nuova leva al contrasto di interessi** tra chi **offre i servizi**, che ha interesse a percepire i corrispettivi in contanti al fine di evitare che divengano ricavi imponibili, e le imprese acquirenti, che hanno, invece, interesse ad effettuare pagamenti elettronici per poter dedurre i costi sostenuti.

Tale **contrasto d'interessi** realizzato dal comma 81 dell'art. 1 in commento, secondo le intenzioni del legislatore, contribuirà auspicabilmente, a **ridurre i fenomeni evasivi dal lato dell'offerta**, facendo emergere la **base imponibile non dichiarata** per la quota in relazione alla quale i **pagamenti passano da contanti a elettronici**.

Inoltre, il requisito della **tracciabilità dei pagamenti**, dal lato della domanda, consentirà alle imprese di dedurre solo le spese effettivamente sostenute.

Il comma 82 dell'art. 1 della **Legge di Bilancio 2025** prevede che le disposizioni in merito alla **tracciabilità delle spese deducibili** di cui al comma 81 rilevino anche ai **fini della determinazione della base imponibile IRAP**.

Il co. **83 dell'art. 1** della Legge di Bilancio 2025, ne stabilisce, poi **l'applicazione**, sia ai fini delle Imposte sui redditi, sia dell'IRAP, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2024**, quindi, a partire dal **1° gennaio 2025** per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

LE NOVITÀ PER LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024 il *Decreto Legislativo n. 192/2024*

REVISIONE DEL
REGIME IMPOSITIVO
REDDITI IRPEF - IRES

(D.lgs. n. 192/2024)

Riforma IRPEF e IRES: Novità Decreto Legislativo n. 192/2024

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024 il **Decreto Legislativo n. 192/2024**, che introduce una **profonda revisione del regime impositivo dei redditi**, interessando sia l'IRPEF che l'IRES.

Si tratta di un intervento *cruciale* nell'ambito della **Riforma Fiscale** prevista dalla **Legge n. 111/2023**.

Novità principali della riforma IRPEF e IRES

- **Redditi dei Terreni:** una delle prime modifiche riguarda la **tassazione dei redditi derivanti dai terreni**, con nuove disposizioni applicabili già a partire dall'anno fiscale 2024; questa *misura* mira ad **ottimizzare e semplificare il trattamento fiscale**, offrendo maggiore chiarezza ai contribuenti coinvolti;
- **Redditi di Lavoro Dipendente:** dal 1° gennaio 2025 entreranno in vigore modifiche rilevanti alla disciplina fiscale dei **redditi di lavoro dipendente**; le nuove regole mirano a garantire **maggiore equità** nel trattamento fiscale per questa categoria di contribuenti, allineandosi agli obiettivi generali della riforma;
- **Redditi di Lavoro Autonomo:** una riscrittura totale dell'articolo 54 del TUIR e l'introduzione di nuovi articoli, dal 54-bis al 54-octies, segnano una **svolta** nella disciplina dei redditi di lavoro autonomo; tra le **innovazioni** più importanti troviamo il **nuovo articolo 177-bis**, che estende il **regime di neutralità fiscale alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di studi professionali**; queste modifiche si applicheranno **ai redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso, salvo alcune eccezioni.**

Riforma IRPEF e IRES: Novità Decreto Legislativo n. 192/2024

- **Plusvalenze delle Aree Edificabili Ricevute in Donazione:** il decreto stabilisce che, per le cessioni di aree edificabili ricevute in donazione, a partire dal 31 dicembre 2024, il prezzo di acquisto sia considerato quello sostenuto dal donante; questa modifica introduce maggiore coerenza nella determinazione delle plusvalenze;
- **Redditi d'Impresa e Riserve:** con decorrenze diversificate, il decreto prevede una **riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali**; viene introdotta la possibilità di **affrancare in modo straordinario i saldi attivi di rivalutazione e le riserve in sospensione d'imposta presenti nei bilanci dei soggetti che producono redditi d'impresa**;
- **Ripporto delle Perdite Fiscali:** la disciplina del **riporto delle perdite fiscali** viene rivista, soprattutto nell'ambito delle **operazioni straordinarie**; queste modifiche saranno **operative** per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, fornendo un quadro più chiaro per la gestione delle perdite fiscali;
- **Operazioni Straordinarie:** la nuova normativa introduce la **disciplina fiscale delle scissioni per scorporo (art. 2506.1 c.c.), già in vigore dal 2023**, rafforzando la chiarezza normativa per queste operazioni.
- **Conferimenti d'Azienda e Partecipazioni:** per i **conferimenti d'azienda** e di **partecipazioni** effettuati a **partire dal 31 dicembre 2024**, vengono introdotte alcune modifiche significative al regime fiscale, migliorando la **neutralità e l'efficienza delle operazioni**.



Gianluca Rossi

Dottore Commercialista

Revisore Legale

Area tributaria e Crisi d'impresa

Partner Docente Pubblicista

<https://www.linkedin.com/in/gianluca-rossi-b98458b7/>

Rete professionale integrata Rossi e Associati
Dottori Commercialisti Revisori legali Avvocati
Consulenti aziendali

Piazza Aranci, 22 - 54100 Massa

Tel. +39.0585.811556 - Fax +39.0585.42814

rossig@studiorossieassociati.it -

<http://www.studiorossieassociati.it/>