

---

# LA REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO 2022: NOVITA' E ADEMPIMENTI OPERATIVI

A cura di Fabio RIZZATO  
Professore Associato – Università di Torino  
Dottore commercialista (ODCEC Torino) – Revisore legale

---

# AGENDA

1. Ammortamento delle immobilizzazioni e sospensione degli ammortamenti
2. La riduzione del capitale sociale per perdite nel bilancio 2022
3. Il presupposto della continuità aziendale nel bilancio 2022
4. Documento interpretativo 11
5. OIC 29
6. Contabilizzazione dei bonus fiscali
7. Micro imprese: novità di periodo
8. Il passaggio da bilancio micro o abbreviato ad esteso: impatto sui criteri di valutazione
9. Rivalutazione dei beni d'impresa
10. Assegnazione dei beni ai soci
11. Bilancio di sostenibilità
12. Il nuovo principio contabile OIC 34 sui ricavi

---

# AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI E SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

# AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI E CAUSE DI INTERRUZIONE

Tutte le immobilizzazioni **DEVONO** essere ammortizzate →  
tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce

OIC 16, § 58



VALORE DA AMMORTIZZARE =  
COSTO STORICO – VALORE RESIDUO STIMATO

# CAUSE DI INTERRUZIONE

OIC 16, § 57

Tutte le immobilizzazioni **DEVONO** essere ammortizzate → COMPRESSE le immobilizzazioni **temporaneamente non utilizzate**

**Interruzione  
ammortamento**

➔ **1. Valore residuo stimato  
≥ Valore netto contabile**

OIC 16, § 62

➔ **2. Bene destinato alla  
vendita**

OIC 16, § 79

➔ **3. Cespiti  
obsoleti/inutilizzabili**

OIC 16, § 80

- No modifiche sostanziali prima dell'alienazione.
- Vendita **altamente probabile.**
- **Realizzo breve periodo.**

---

# MODIFICA DEL PIANO DI AMMORTAMENTO

- Il § 70 dell'OIC 16 richiede la revisione periodica del piano di ammortamento.
- Il cambiamento del piano di ammortamento deve essere adeguatamente motivato in Nota integrativa (art. 2426 c.c.).
- Mancanza di motivazioni in Nota integrativa a seguito della modifica al piano di ammortamento



Non sono deducibili gli ammortamenti iscritti in bilancio per la quota eccedente quella indicata nei precedenti esercizi in caso di violazione delle disposizioni che richiedono l'indicazione delle motivazioni alla base di tale decisione in Nota integrativa (Cass. 20678/2015).

---

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

## **Art. 60, comma 7 bis, DL 14.8.2020 n. 104**

I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, **negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023**, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, **non effettuare fino al 100% dell'ammortamento** annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno

Estensione all'esercizio 2023 introdotta dall'art. 3, co. 8, DL 29.12.2022 n. 198

---

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

L'opzione per la deroga richiede alcune accortezze, in modo particolare per chi ha già sospeso gli ammortamenti negli esercizi 2020 e 2021, è necessario verificare:

1. l'effettiva possibilità di allungamento della vita utile
2. l'impatto sui prossimi esercizi di tale sospensione, in modo particolare, nel momento in cui si procederà nuovamente alla loro iscrizione.

# ADEMPIMENTI CONTABILI

Casistiche	Comportamenti
Utile 2022 > Ammortamenti sospesi	Vincolo di una riserva indisponibile di importo pari agli ammortamenti
Utile 2022 < Ammortamenti sospesi ma presenza di riserve pregresse sufficienti	Destinazione dell'intero utile d'esercizio a riserva non distribuibile e giroconto di riserve pregresse
Utile 2022 < Ammortamenti sospesi e assenza di riserve pregresse	Destinazione degli utili successivi

- Costituzione di una specifica **riserva indisponibile** di importo pari agli ammortamenti non stanziati in conto economico al lordo/netto (?) degli effetti fiscali
- La riserva torna disponibile quando gli ammortamenti sospesi vengono stanziati in conto economico (aspetto non specificato nella norma)

---

# ADEMPIMENTI CONTABILI

- Occorre indicare in nota integrativa (Art. 60, co. 7 quater):
  - le ragioni che hanno indotto la società a ridurre gli ammortamenti
  - iscrizione e importo della riserva indisponibile
  - influenza della sospensione sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico
- Coerenza tra valore e ragioni della riduzione (OIC, Interpretativo 9)

---

# ASPETTI FISCALI DELLA SOSPENSIONE

- Sono disciplinati dal comma 7-quinquies dell'articolo 60 del DL 104/2020 convertito in legge
- In deroga al **principio di derivazione rafforzata** → **Possibilità** di deduzione fiscale a prescindere dall'imputazione a conto economico (IRES e IRAP) → Risposta interpello 17.09.2021, n. 607
- In caso di disallineamento civilistico-fiscale, stanziamento di imposte differite e l'iscrizione del relativo fondo

---

# INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA

ESEMPIO

## **INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA**

La società ha optato per l'esercizio della deroga prevista dal DI 124/2020, art. 60, co. 7-bis convertito in legge, successivamente estesa al bilancio 2022, in quanto il contesto di mercato, a causa dell'incremento dei costi energetici e dell'inflazione, anche nell'esercizio 2022, ha provocato una significativa contrazione dei margini che ha avuto un conseguente impatto sui risultati economici. In particolare la società di è avvalsa della facoltà di sospendere l'ammortamento per un importo pari al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali, mantenendo pertanto il loro valore di iscrizione come risultante dal bilancio 20....

---

# UN ESEMPIO DI SOSPENSIONE

## INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

In sede di approvazione del bilancio d'esercizio 2022, così come risultante dalle delibere assembleari e come risultante dalla tabella di cui all'art. 2427, p.to 7 bis del c.c., la società ha provveduto ad accantonare una parte di utile, pari a ....., in una riserva non disponibile deroga ex. art. 2426 co.2.

L'esercizio della deroga ha avuto un impatto positivo sia in termini di patrimonio netto che in termini di risultato netto. Nello specifico, a livello di conto economico si è avuta una minore incidenza dei costi della produzione di ..... euro (pari al ..% del fatturato).

---

# UN ESEMPIO DI SOSPENSIONE

## INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

A fronte della sospensione degli ammortamenti di ..... il risultato netto è risultato maggiore di euro ..... per via dello stanziamento di imposte differite pari a ....., analogamente all'incremento di patrimonio netto. In caso si fosse proceduto allo stanziamento di ammortamenti il risultato netto sarebbe stato pertanto pari a .....

La deroga non ha avuto alcun impatto sulla situazione finanziaria, essendo l'ammortamento un costo non monetario e avendo ugualmente dedotto fiscalmente la quota di ammortamento non spesa a conto economico.

---

# LA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE NEL BILANCIO 2022

---

# ESTENSIONE DELLA DEROGA AL BILANCIO 2022

## Art. 6. - (Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale)

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data **del 31 dicembre 2022** (\*) non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.



*(\*) Le parole "31 dicembre 2022" sono state sostituite alle precedenti "31 dicembre 2021" dall'art. 3, co. 9, DL 29.12.2022 n. 198, da convertire entro il 27.2.2023.*

---

# DISPOSIZIONI TEMPORANEE IN MATERIA DI RIDUZIONE DI CAPITALE

## **Art. 6. - (Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale)**

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

---

# DISPOSIZIONI TEMPORANEE IN MATERIA DI RIDUZIONE DI CAPITALE

3. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.
4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio ».

# STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE? ORIENTAMENTI SOCIETARI



COMITATO INTERREGIONALE DEI  
CONSIGLI NOTARILI DELLE TRE VENEZIE

## **T.A.1 - (PERDITE OGGETTO DELLA “SOSPENSIONE” PREVISTA DAL COMMA 1 DELL’ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020)**

Nella sua prima versione l’art. 6 del d.l. n. 23/2020 prendeva in considerazione le “perdite di capitale”, ossia le perdite emerse in qualunque epoca che non essendo assorbite da riserve incidavano sul capitale nominale. Il suo criterio di attivazione era dunque “patrimoniale”.

Nella sua nuova versione detta disposizione prende invece in considerazione le “perdite di esercizio”, ossia il risultato economico negativo di un singolo esercizio sociale (quello ritenuto “anomalo” a causa dell’emergenza Covid), al lordo di eventuali riserve in grado di compensarlo o ridurlo.

Il nuovo criterio di attivazione della norma è dunque “economico” e non più “patrimoniale”.

---

# STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

- A quanto sopra consegue che l'entità delle perdite oggetto di "sterilizzazione" in forza della disposizione contenuta nel comma 1 dell'art. 6 del d.l. n. 23/2020, come introdotta dall'art. 1, comma 266, della l. n. 178/2020, è quella complessiva che emerge dal conto economico del bilancio relativo all'esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020 (voce 21 ex art. 2425 c.c.), come anche riportata alla voce IX del passivo dello stato patrimoniale di detto bilancio, e non solo quella parte di esse che incide sul capitale nominale in quanto non assorbita da eventuali riserve di patrimoni.

---

# STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Come si è accennato, **la nozione di “perdita”** di per sé è atecnica, e potrebbe essere riferita anche per designare il risultato economico dell’esercizio, ove negativo; l’interpretazione, tuttavia, **non può prescindere dal contesto in cui il singolo termine è utilizzato. La disposizione è rubricata “disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale sociale”** e sembra individuare, al primo comma, la disapplicazione di una serie di articoli del codice civile, di cui verrebbe, dunque, in questione la piena applicazione, essendosene verificati i presupposti, e cioè l’accertamento di perdite che incidano sul capitale sociale, determinandone la diminuzione in una misura almeno pari al terzo, se non la riduzione al di sotto del minimo legale. Nei commi successivi si individua la disciplina che opera in luogo di quella codicistica, e che prevede un differimento temporale per l’attuazione delle misure da porre in essere obbligatoriamente.

---

# STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

La conclusione che appare, dunque, più plausibile è quella secondo la quale **le perdite oggetto di “sterilizzazione”**, di cui dare una specifica indicazione nella nota integrativa, **sono quelle che incidono sul capitale sociale (c.d. “perdite di capitale”)**. La norma, infatti, opera in funzione di mera – e temporanea – disattivazione degli obblighi di riduzione del capitale sociale: per gli esercizi successivi la società dovrà non solo operare in sostanziale equilibrio (perché le ulteriori perdite eventualmente prodotte resterebbero assoggettate alla disciplina ordinaria), ma anche tentare di riassorbire, nel quinquennio, le perdite che hanno beneficiato del rinvio eccezionale.

---

# EFFETTI DELLA NORMA SUL BILANCIO 2022 E SEGUENTI?

## **Consiglio Nazionale del Notariato**

Le scelte degli amministratori – peraltro sempre da scrutinare in ossequio alla Business Judgment Rule, con una valutazione effettuata ex ante e tenendo conto del contesto di estrema incertezza in cui attualmente si opera, nonché alla luce dei criteri di cui all'art. 2086 c.c. – **dovranno considerare le effettive prospettive di recupero, nell'orizzonte di un riassorbimento delle perdite rilevanti entro il quinquennio, che deve risultare perlomeno probabile, in base agli elementi disponibili nel momento in cui si assume la decisione.**

---

# RIDUZIONE DEL CS PER PERDITE E CONTINUITÀ AZIENDALE

La possibilità di non ricapitalizzare fino al 2025 le riduzioni del CS rilevanti dell'esercizio 2020, fino al 2026 per quelle dell'esercizio 2021 e fino al 2027 per quelle dell'esercizio 2022, potrà indurre i curatori fallimentari a verificare maggiormente la presenza dei presupposti per la redazione del bilancio nella prospettiva del going concern.



**Assume pertanto particolare rilevanza l'adeguatezza e completezza dell'informativa riportata nella Nota integrativa al bilancio.**

---

# IL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE NEL BILANCIO 2022

---

# RIFERIMENTI NORMATIVI

## CODICE CIVILE

- Art. 2423-bis - Principi di redazione del bilanci

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella **prospettiva della continuazione dell'attività** (...).

- Art. 2428 - Relazione sulla gestione

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente (...) nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.

## OIC 11

---

# OIC 11

- Il principio contabile LIC 11 (par. 21 – 24 disciplina

- L'orizzonte temporale di tale valutazione

- L'informativa da riportare nella nota integrativa del bilancio

- L'impatto sui criteri di valutazione dei significativi rischi sulla continuità aziendale

Non vi sono indicazioni specifiche sul come valutare la prospettiva di continuità, ma la valutazione deve consentire di ottenere le info da riportare nella nota integrativa.

---

# OIC 11

- Orizzonte temporale di tale valutazione

## **OIC 11 (par. 22)**

La direzione aziendale deve valutare la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di **almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.**

---

# OIC 11

Valutazione il going concern **per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.**



- Tale valutazione richiede la predisposizione almeno del **budget** o, se coerente con le dimensioni e possibilità dell'impresa, del piano industriale
- In presenza di incertezze significative evidenziate da squilibri finanziari è necessario valutare preventivamente quali **soluzioni possono essere adottate** per ridurre la significatività del rischio

---

# OIC 11

## **L'informativa da riportare nella nota integrativa**

Qualora siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative (OIC 11, par. 22):

- ai fattori di rischio;
- le assunzioni effettuate;
- le incertezze identificate;
- i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze;
- le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

---

# OIC 11

## **Esempi di fattori di rischio relativi al business**

Qualora siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative (OIC 11, par. 22):

- Concentrazione della clientela e forte dipendenza da pochi clienti o fornitori strategici
- Condizioni geopolitiche dei mercati di riferimento (sia di sbocco che di approvvigionamento)
- Dipendenza dell'attività da decisioni prese da enti terzi (es. pubbliche amministrazioni)
- Evoluzione normativa e tecnologica
- Forte dipendenza dall'esito di gare di appalto o comunque da poche commesse importanti

---

# OIC 11

## **Incertezze identificate**

È necessario riportare:

- le incertezze legate alle assunzioni effettuate (eventi difformi rispetto alle assunzioni / esiti diversi che potrebbero verificarsi);
- le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte (risk assessment);
- la valutazione delle ricadute delle incertezze sulla continuità aziendale.

Si deve illustrare il processo di valutazione posto in essere per qualificare le incertezze come significative ai fini di una corretta esposizione del rischio di perdita definitiva della continuità.

---

# DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11

(pubblicato in via definitiva il 14.02.2023)

---

# DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11 (BOZZA)

DL 21 giugno 2022, n.73 (convertito con L. 4 agosto 2022, n. 122)

## **Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati**

- Il co. 3-octies dell'art. 45 del DL prevede che: *“Considerata l’eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell’esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, **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**”.*

---

# DL 21 GIUGNO 2022, N.73

DL 21 giugno 2022, n.73 (convertito con L. 4 agosto 2022, n. 122)

## **Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati**

*“L’applicazione delle disposizioni del primo periodo, in relazione all’evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere prorogata con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze”.*

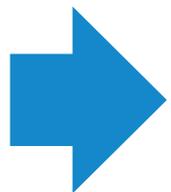


Concede la facoltà di derogare al criterio di valutazione previsto dall’arti. 2426 c.c. per i titoli iscritti nell’attivo circolante ed ha carattere transitorio.

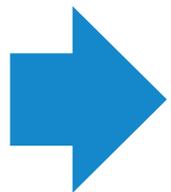
---

## DL 21 GIUGNO 2022, N.73

Il documento dell'OIC è stato redatto tenendo conto delle posizioni assunte in sede di redazione del Documento Interpretativo 4 ritenute ancora applicabili.



Della novità introdotta dal DL secondo cui la società destina a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti in bilancio e i valori di mercato rilevati alla data di riferimento, al netto del relativo onere fiscale.



In quest'ottica sono stati inseriti i paragrafi 13 e 14 e al paragrafo 15 è stato inserito il rinvio alle disposizioni dell'OIC 28 in tema di informativa.

---

## DL 21 GIUGNO 2022, N.73

Il co. 3-decies dell'art. 45 del DL prevede che: “Le imprese indicate, al comma 3-novies che si avvalgono della facoltà di cui al comma 3-octies destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati *in applicazione delle disposizioni dei commi 3-octies e 3-novies e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi*”.

**Il DL ricalca le previsioni dell'art. 40-quater del DL 21.10.2018, n. 119, convertito nella L. 17.12.2018, n. 136, a fronte del quale l'OIC aveva pubblicato il Documento Interpretativo 4.**

---

# AMBITO DI APPLICAZIONE

Soggetti diversi da quelli che adottano gli IAS/IFRS e le imprese di assicurazione di cui all'art. 91, co. 2, del c.c. delle assicurazioni private, di cui al D.Lgs. 7.09.2005, n.° 209.

Rientrano nell'ambito di applicazione della norma:

- i titoli di debito
- i titoli di capitale iscritti nell'attivo circolante

Rimangono inalterati i criteri di valutazione dell'OIC 32 per i seguenti titoli:

- i titoli oggetto di copertura del *fair value*;
- i titoli ibridi quotati valutati ai sensi del paragrafo 50 dell'OIC 32.

---

# AMBITO DI APPLICAZIONE: STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

**Il documento non si applica agli strumenti finanziari derivati.**

Considerato che la norma è rivolta ad eliminare le perdite dei titoli iscritti nel circolante per quei titoli valutati al minore tra il costo ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, l'OIC ritiene che i derivati, valutati con un criterio differente e soggetti ad una classificazione differente (attivo o passivo) a seconda del loro *fair value*, non possano ricadere nell'ambito di applicazione della norma.

---

# MODALITÀ DI APPLICAZIONE

La società che si avvale della facoltà di cui all'art. 45 co. 3-octies del DL:

- valuta i titoli non immobilizzati in base al valore di iscrizione così come risultante ~~dal bilancio 2021~~ **dall'ultimo bilancio regolarmente approvato** ovvero,
- per i titoli non presenti nel portafoglio ~~al 31 dicembre 2021~~ **in tale bilancio**, al costo d'acquisizione,

fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

---

# MODALITÀ DI APPLICAZIONE

13. La società che esercita la facoltà di cui all'art. 45 co. 3-octies del DL destina a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti in ~~bilancio al 31 dicembre 2021~~ (o il costo di acquisizione per i titoli acquistati nel corso dell'esercizio 2022) e **nell'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato (o il costo di acquisizione per i titoli acquistati nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge)** i valori di mercato rilevati ~~al 31 dicembre 2022~~ **alla data di riferimento del bilancio**, al netto del relativo onere fiscale.
14. Qualora gli utili dell'esercizio o le riserve di utili o le altre riserve patrimoniali disponibili non sono sufficienti a costituire la riserva indisponibile per l'ammontare determinato secondo il precedente paragrafo 13, la società destina a tal fine gli utili degli esercizi successivi.

---

# MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Non è ammesso il ricorso alla deroga nei casi in cui il minor valore desumibile dall'andamento del mercato assume carattere durevole.



Pertanto non è consentito l'utilizzo della deroga nei casi in cui gli elementi che rendono accertato il minor valore espresso dal mercato alla data di chiusura dell'esercizio intervengono dopo tale data.



È il caso, ad esempio, della rilevazione delle perdite conseguenti alla vendita dei titoli sul mercato dopo la chiusura dell'esercizio

---

# MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

## Esempio

Si ipotizzi un titolo iscritto per 100 euro nel bilancio al 31 dicembre 2021, il cui valore di mercato al 31 dicembre 2022 è 70 euro, che viene venduto per 70 euro a febbraio 2023 prima della formazione del bilancio.



Al 31 dicembre 2022 la perdita di 30 euro è considerata durevole in quanto è confermata dalla vendita di febbraio 2023. Pertanto, al 31 dicembre 2022 il titolo è iscritto a 70 euro.

---

# MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

## Esempio

Si ipotizzi il caso in cui il titolo viene venduto per 80 euro a febbraio 2023 prima della formazione del bilancio.



Al 31 dicembre 2022 la perdita di 30 euro è considerata durevole solo per 20 euro in quanto la vendita avvenuta per 80 euro dimostra che la perdita per 10 euro non ha carattere durevole. Pertanto, al 31 dicembre 2022 il titolo è iscritto ad 80 euro.

---

# MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

## **Esempio**

Nel caso in cui la vendita di febbraio 2023 avvenisse a 60 euro la perdita da rilevare nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 sarebbe pari a 30 euro in quanto l'ulteriore perdita di 10 euro è di competenza dell'esercizio successivo.

---

# INFORMATIVA DA INDICARE NELLA NOTA INTEGRATIVA

15. Fermo restando l'informativa da riportare in nota integrativa ai sensi dell'OIC 20, dell'OIC 21 e dell'OIC 28 "*Patrimonio Netto*", le società che si avvalgono della deroga prevista dalla norma forniscono informazioni circa:

- le modalità con cui si è avvalsa della deroga, indicando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga; e
- la differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato e le motivazioni per cui hanno ritenuto la perdita temporanea.

---

# CONTABILIZZAZIONE DEI BONUS FISCALI

# GLI ULTIMI DOCUMENTI

## Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali.

La comunicazione trae origine da una richiesta di parere da parte dell’Agenzia delle Entrate sulle “le modalità di contabilizzazione per le imprese OIC del cd. Superbonus e altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi»



The screenshot displays the website of the Organismo Italiano di Contabilità (OIC). At the top left is the OIC logo. On the top right, there is a login area labeled "Area riservata" with fields for "Username" and a password, and a "LOGIN" button. Below the header is a navigation bar with links: Home, Chi Siamo, OIC Informa, Attività Nazionale, Attività Internazionale-IFRS, and Normativa. A left sidebar menu lists: Home, Chi Siamo, OIC Informa, News, OIC Update, Newsletter, Meeting OIC, Convegni, Vacancies, Links, Attività Nazionale, Attività Internazionale-IFRS, and Normativa. The main content area shows a breadcrumb trail "Home » OIC Informa » News" and a news article titled "OIC pubblica la Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali" dated "3 AGOSTO 2021". The article text states: "Al termine del *due process* statutariamente previsto, l'OIC pubblica la "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali". La comunicazione trae origine da una richiesta di parere da parte dell'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto "le modalità di contabilizzazione per le imprese OIC del cd. Superbonus e altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi".

On the right side, under the heading "DOCUMENTI ALLEGATI", there is a link to a document titled "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali".

---

# BONUS FISCALI CEDIBILI A TERZI AI SENSI DELL'ART. 121 DEL DL RILANCIO

Il contribuente può:

- Fruire direttamente del beneficio fiscale
- Ottenere un contributo sotto forma di sconto in fattura
- Cedere a terzi il credito

Casi analizzati:

- a) Contabilizzazione nel bilancio della società committente del diritto alla detrazione
- b) Contabilizzazione nel bilancio della società commissionaria dello sconto in fattura
- c) Contabilizzazione nel bilancio della società committente della cessione del credito
- d) Contabilizzazione nel bilancio della società cessionaria dell'acquisizione del credito

Si veda: Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, documento OIC

---

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

- L'impresa committente, a seguito della realizzazione degli investimenti agevolati, acquisisce il diritto a compensare i debiti tributari ammissibili.
- Per l'impresa committente, tale diritto a compensare debiti tributari è assimilabile ad un contributo in conto impianti.
- La definizione dei contributi in conto impianti è contenuta nel paragrafo 86 dell'OIC 16:

*“I contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. [omissis]”.*

---

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

L'OIC sulla base di quanto sopra riportato richiede quindi che la detrazione sia contabilizzata nel rispetto delle indicazioni fornite dall'OIC 16 con riferimento ai contributi in conto impianti (par. 87-88).

I contributi devono essere rilevati come **CREDITO TRIBUTARIO** quando esiste una ragionevole certezza che:

- le condizioni previste per il riconoscimento del contributo saranno soddisfatte;
- i contributi saranno erogati.

---

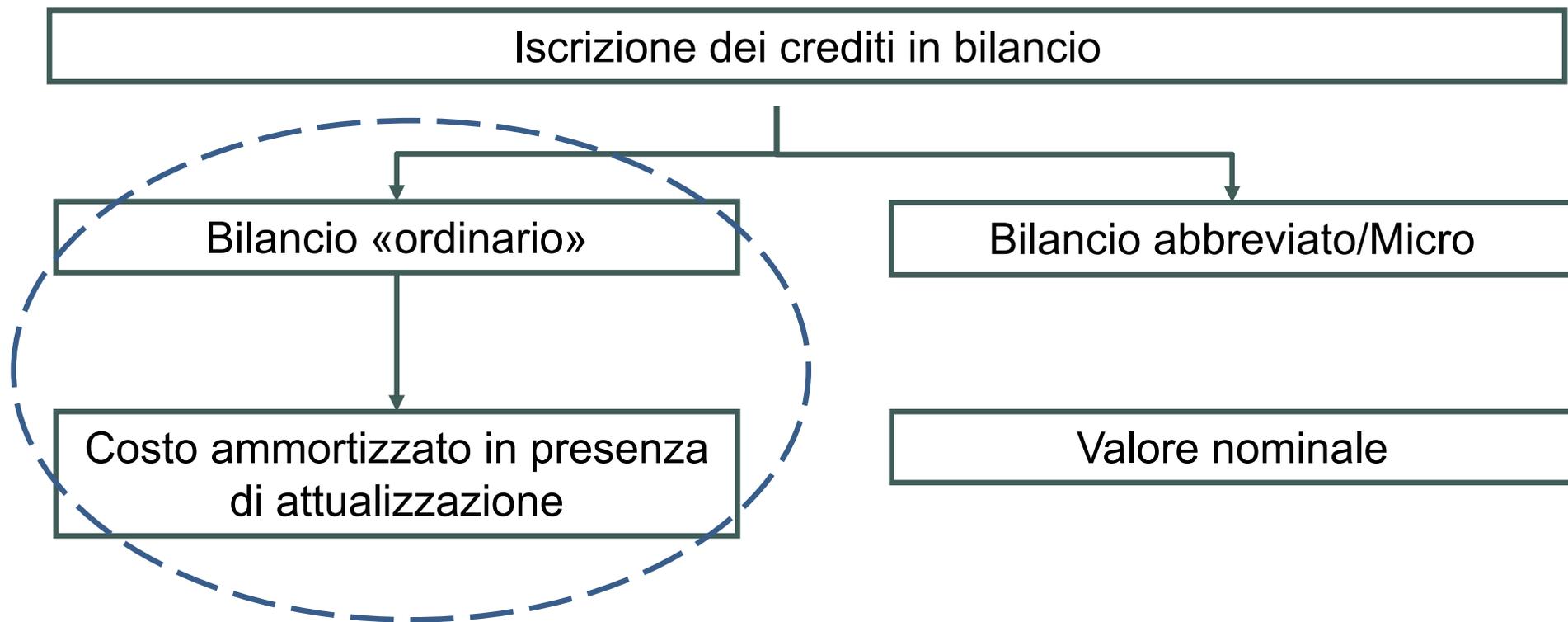
# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

In contropartita al credito tributario la società può contabilizzare il **CONTRIBUTO IN CONTO IMPIANTI** adottando uno dei due metodi previsti dall'OIC 16:

1. a diretta riduzione dell'investimento sostenuto;
2. iscrizione di un risconto passivo che sarà rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale iscritta.

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

Trattandosi di un crediti iscritto nell'attivo di stato patrimoniale deve essere rilevato inizialmente e valutato successivamente secondo i «normali» criteri di valutazione previsto dal codice civile



---

# COSTO AMMORTIZZATO IN PRESENZA DI ATTUALIZZAZIONE

L'art 2426, co.1, n.8, prescrive che occorre tenere conto del «fattore temporale» nella valutazione dei crediti

(OIC 15, par. 41)

Tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali

VS

Tasso di interesse di mercato



Se **SIGNIFICATIVAMENTE** diversi

Il credito deve essere iscritto al valore attuale dei flussi futuri determinato utilizzando il tasso di interesse di mercato.

---

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

In considerazione dell'onere che comporterebbe il dover individuare un tasso di interesse di mercato di un'operazione simile e del fatto che tale credito non presenta (a differenza degli altri crediti) un rischio di controparte (poiché si realizza attraverso la compensazione con debiti tributari), l'OIC afferma che **si può “presumere che il tasso di mercato possa corrispondere al tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali (tasso di interesse implicito del credito)”**.

---

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

Pertanto

- Credito tributario → Iscrizione in bilancio per un ammontare pari al **COSTO SOSTENUTO PER GLI INVESTIMENTI PREVISTI DALLA NORMA**, o una sua proporzione se inferiore, a seconda della percentuale prevista dalla norma fiscale di riferimento.
- All'iscrizione iniziale la società determina il tasso di interesse effettivo pari al tasso interno di rendimento che rende equivalente il valore attuale delle compensazioni future al valore di rilevazione iniziale del credito.

**N.B.:** Qualora fosse disponibile un tasso di attualizzazione di mercato, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risultasse significativamente diverso da quello contrattuale, l'iscrizione dovrebbe avvenire al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato.

---

# A) CONTABILIZZAZIONE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ COMMITTENTE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

- Un condominio realizza un intervento trainante di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale su una parte comune
- Ad Alfa Srl (condomine) viene imputato:
  - Costo impianto 100.000
  - Totale fattura 110.000 (iva 10%)
  - Beneficio fiscale 110.000 → 110% di 100.000

---

# A) CONTABILIZZAZIONE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ COMMITTENTE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

## RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione impianto termico e pagamento fornitore

Diversi	a	Fornitori		110.000
Impianto			100.000	
Iva a credito			10.000	

- Pagamento del fornitore

Fornitori	a	Banca c/c		110.000
-----------	---	-----------	--	---------

# A) CONTABILIZZAZIONE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ COMMITTENTE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

## RILEVAZIONE INIZIALE

- Iscrizione iniziale del credito tributario al suo valore attuale

Credito tributario	a	Contributo in conto impianto		100.000
--------------------	---	------------------------------	--	---------

- Iscrizione a diretta riduzione dell'impianto

Contributo in conto impianto	a	Impianto		100.000
------------------------------	---	----------	--	---------

- Calcolo del tasso di interesse contrattuale

31/12/2022	-100.000,00	} 100.000 = $\sum_{t=1}^5 \frac{22.000}{(1+i)^t} = 3,26\%$
31/12/2023	22.000,00	
31/12/2024	22.000,00	
31/12/2025	22.000,00	
31/12/2026	22.000,00	
31/12/2027	22.000,00	

# A) CONTABILIZZAZIONE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ COMMITTENTE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

## RILEVAZIONE SUCCESSIVA

Occorre imputare il 10% del credito d'imposta (10.000) lungo il periodo di utilizzo al tasso di interesse contrattuale del 3,261062%

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2022	100.000,00			100.000,00
31/12/2023	100.000,00	22.000,00	3.261,06	81.261,06
31/12/2024	81.261,06	22.000,00	2.657,35	61.918,41
31/12/2025	61.918,41	22.000,00	2.019,20	41.937,61
31/12/2026	41.937,61	22.000,00	1.367,61	21.305,22
31/12/2027	21.305,22	22.000,00	694,78	0,00
<b>TOTALE</b>		<b>110.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	

# A) CONTABILIZZAZIONE NEL BILANCIO DELLA SOCIETÀ COMMITTENTE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

## RILEVAZIONE SUCCESSIVA

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2022	100,000,00			100,000,00
31/12/2023	100.000,00	22.000,00	3.261,06	81.261,06
31/12/2024	81.261,06	22.000,00	2.657,35	61.918,41
31/12/2025	61.918,41	22.000,00	2.019,20	41.937,61
31/12/2026	41.937,61	22.000,00	1.367,61	21.305,22
31/12/2027	21.305,22	22.000,00	694,78	0,00
<b>TOTALE</b>		<b>110.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	

- Compensazione del credito

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000,00
------------------	---	-------------------	-----------

- Iscrizione degli interessi attivi impliciti

Crediti tributari	a	Provento finanziario	3.261,06
-------------------	---	----------------------	----------

---

## B) SCONTO IN FATTURA

- Nel caso in cui la società commissionaria che ha realizzato l'investimento conceda uno sconto in fattura al cliente (contribuente persona fisica o società committente), contabilmente il credito verso il cliente deve essere riclassificato come credito tributario per la parte relativa allo sconto in fattura concesso.
- L'iscrizione deve essere effettuata al costo sostenuto che nella circostanza è pari all'ammontare dello sconto in fattura.

## B) SCONTO IN FATTURA

- L'impresa Beta applica uno sconto in fattura in favore dell'impresa Alfa pari ad Euro 100.000 (totale fattura Euro 110.000) ed il credito tributario viene utilizzato direttamente da Beta, in compensazione con i propri debiti tributari per 5 anni.

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Vendita impianto termico

Clienti	a	Diversi		122.000
	a	Vendite	100.000	
	a	Iva a debito	22.000	

- Applicazione dello sconto in fattura

Diversi	a	Clienti		122.000
Crediti tributari	a		100.000	
Banca c/c	a		22.000	

## B) SCONTO IN FATTURA

### RILEVAZIONE SUCCESSIVA

- Detrazione riconosciuta al 110% ripartita in 5 quote annuali di pari importo

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2022	100,000,00			100,000,00
31/12/2023	100.000,00	22.000,00	3.261,06	81.261,06
31/12/2024	81.261,06	22.000,00	2.657,35	61.918,41
31/12/2025	61.918,41	22.000,00	2.019,20	41.937,61
31/12/2026	41.937,61	22.000,00	1.367,61	21.305,22
31/12/2027	21.305,22	22.000,00	694,78	0,00
<b>TOTALE</b>		<b>110.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	

- Compensazione del credito

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000,00
------------------	---	-------------------	-----------

- Iscrizione degli interessi attivi impliciti

Crediti tributari	a	Provento finanziario	3.261,06
-------------------	---	----------------------	----------

---

## C) CESSIONE DEL CREDITO

- Nel bilancio della società cedente, la differenza tra il corrispettivo pattuito per il credito tributario ceduto e il valore contabile risultante in bilancio al momento della cessione deve essere iscritto nel conto economico come onere o provento.
- Classificazione nella sezione finanziaria del conto economico
  - C.16.d) Proventi diversi dai precedenti
  - C.17) Interessi ed altri oneri finanziari

## C) CESSIONE DEL CREDITO

Alfa vanta un credito tributario di 110.000 (110%) a fronte dell'investimento in un impianto termico:

- HP A: cessione del credito ad un valore di 95.000
- PH B: cessione del credito ad un valore di 105.000

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione impianto termico

Diversi	a	Fornitori		110.000
Impianto			100.000	
Iva a credito			10.000	

- Pagamento del fornitore

Fornitori	a	Banca c/c		110.000
-----------	---	-----------	--	---------

---

# C) CESSIONE DEL CREDITO

## RILEVAZIONE INIZIALE

- Iscrizione iniziale del credito tributario al suo valore attuale, ovvero al costo dell'investimento

Credito tributario	a	Contributo in conto impianto		100.000
--------------------	---	------------------------------	--	---------

- Iscrizione a diretta riduzione dell'impianto

Contributo in conto impianto	a	Impianto		100.000
------------------------------	---	----------	--	---------

## C) CESSIONE DEL CREDITO

### HP 1) Cessione del credito ad Euro 95.000 (VN Euro 110.000)

Diversi	a	Crediti tributari		100.000
Banca c/c			95.000,00	
Oneri finanziari			5.000,00	

### HP 2) Cessione del credito ad Euro 105.000

Banca c/c	a	Diversi		105.000
		Crediti tributari	100.000,00	
		Proventi finanziari	5.000,00	

---

## D) ACQUISTO DEL CREDITO

- Credito tributario → Trattandosi di un credito acquistato e non generato, iscrizione in bilancio per un ammontare pari all'importo pagato.
- All'iscrizione iniziale la società determina il tasso di interesse effettivo pari al tasso interno di rendimento che rende equivalente il valore attuale delle compensazioni future al valore di rilevazione iniziale del credito.

**N.B.:** Qualora fosse disponibile un tasso di attualizzazione di mercato, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risultasse significativamente diverso da quello contrattuale, l'iscrizione dovrebbe avvenire al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato.

## D) ACQUISTO DEL CREDITO

Acquisizione di un credito tributario di 95.000 (valore nominale 110.000)

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione credito

Crediti tributari	a	Banca c/c	95.000
-------------------	---	-----------	--------

- Compensazione del credito tributario da parte del cessionario in quote costanti pari a 22.000 (110.000/5)

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000
------------------	---	-------------------	--------

- Calcolo del tasso di interesse contrattuale

31/12/2022	-95.000,00
31/12/2023	22.000,00
31/12/2024	22.000,00
31/12/2025	22.000,00
31/12/2026	22.000,00
31/12/2027	22.000,00

$$95.000 = \sum_{t=1}^5 \frac{22.000}{(1+i)^t} = 5,09\%$$

## D) ACQUISTO DEL CREDITO

### RILEVAZIONE SUCCESSIVA

Occorre imputare il provento complessivo dell'operazione di 15.000 (110.000 – 95.000) lungo il periodo di utilizzo al tasso di interesse contrattuale del 5,0907%

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2022	95.000,00			95.000,00
31/12/2023	95.000,00	22.000,00	4.836,19	77.836,19
31/12/2024	77.836,19	22.000,00	3.973,56	59.809,75
31/12/2025	59.809,75	22.000,00	3.044,75	40.854,50
31/12/2026	40.854,50	22.000,00	2.079,79	20.934,29
31/12/2027	20.934,29	22.000,00	1.065,71	0,00
<b>TOTALE</b>		<b>110.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	

- Compensazione del credito tributario

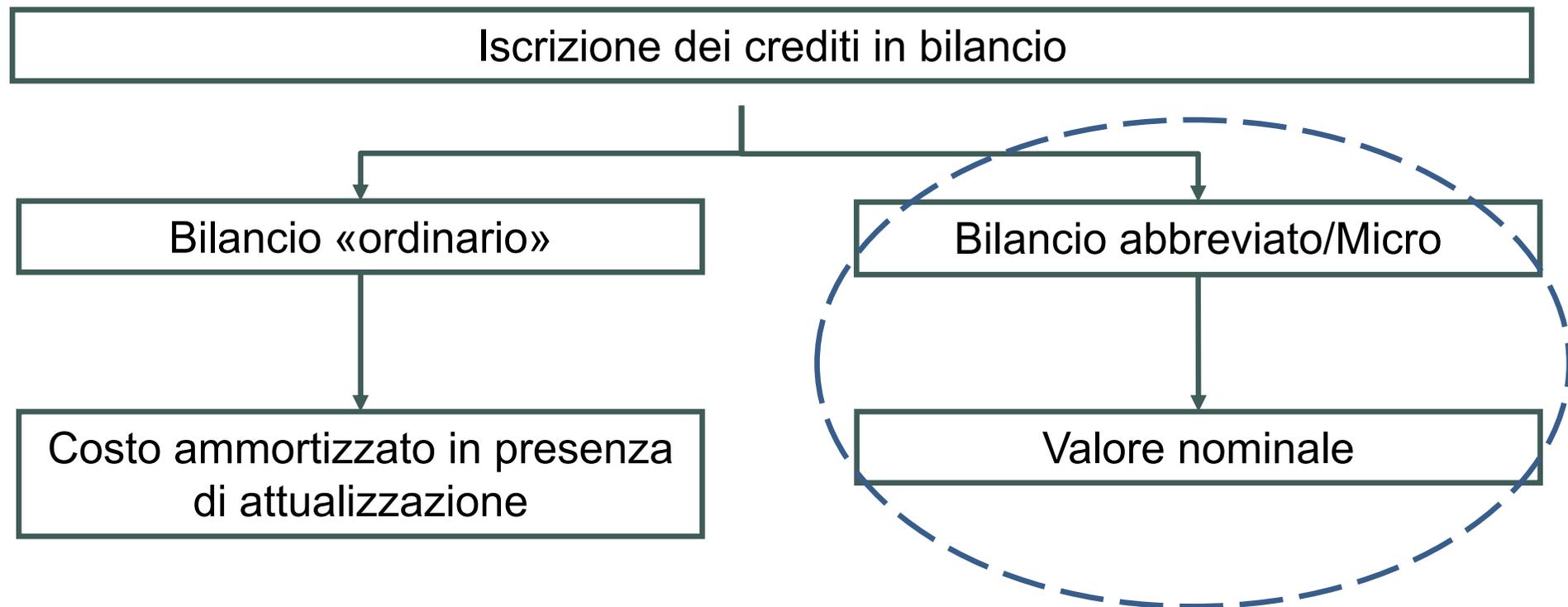
Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000,00
------------------	---	-------------------	-----------

- Iscrizione degli interessi attivi impliciti

Crediti tributari a	Provento finanziario	4.836,19
---------------------	----------------------	----------

# DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

Trattandosi di un crediti iscritto nell'attivo di stato patrimoniale deve essere rilevato inizialmente e valutato successivamente secondo i «normali» criteri di valutazione previsto dal codice civile



---

# SOCIETÀ CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

L'OIC precisa che la società committente

- Rileva il credito tributario al suo valore nominale
- Rileva un risconto passivo pari alla differenza tra il costo sostenuto per l'investimento edilizio e il valore nominale del credito
- Il risconto passivo deve essere imputato a conto economico per competenza sulla base del periodo in cui l'impresa committente utilizza la detrazione fiscale (compensandola con il debito tributario IRES) o quando cede il credito.
- Nel caso di utilizzo da parte dell'impresa del credito in compensazione, il provento finanziario sarà rilevato per un importo costante lungo il periodo di tempo di utilizzo della detrazione fiscale (nel caso del superbonus 110%, pertanto, in cinque anni).

# A) CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE: BILANCIO ABBREVIATO

- Alfa (committente dei lavori) vanta un credito tributario di 110.000 (110%) a fronte dell'investimento in un impianto termico
- Alfa si avvale della facoltà di non utilizzo del costo ammortizzato

## RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione impianto termico

Diversi	a	Fornitori		110.000
Impianto			100.000	
Iva a credito			10.000	

- Pagamento del fornitore

Fornitori	a	Banca c/c		110.000
-----------	---	-----------	--	---------

---

# A) CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE: BILANCIO ABBREVIATO

## RILEVAZIONE INIZIALE

Iscrizione del beneficio a diretta riduzione dell'impianto del valore di 100.000

Credito tributario	a	Fornitori		110.000
		Impianto	100.000	
		Risconti passivi	10.000	

# A) CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE: BILANCIO ABBREVIATO

## RILEVAZIONE SUCCESSIVA

- Giroconto del risconto passivi all'1/1/2023

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Risconto passivo	Valore finale del credito
31/12/2022	110.000,00			10.000,00	110.000,00
31/12/2023	110.000,00	22.000,00	2.000,00	8.000,00	88.000,00
31/12/2024	88.000,00	22.000,00	2.000,00	6.000,00	66.000,00
31/12/2025	66.000,00	22.000,00	2.000,00	4.000,00	44.000,00
31/12/2026	44.000,00	22.000,00	2.000,00	2.000,00	22.000,00
31/12/2027	22.000,00	22.000,00	2.000,00	0,00	0,00
<b>TOTALE</b>	0,00	<b>110.000,00</b>	<b>10.000,00</b>		

- Compensazione del credito

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000,00
------------------	---	-------------------	-----------

- Iscrizione degli interessi attivi impliciti

Proventi finanziari	a	Risconti passivi	8.000,00
---------------------	---	------------------	----------

## B) SCONTO IN FATTURA

L'impresa Beta applica uno sconto in fattura in favore dell'impresa Alfa pari ad Euro 100.000 (totale fattura Euro 110.000) ed il credito tributario viene utilizzato direttamente da Beta, in compensazione con i propri debiti tributari per 5 anni.

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Vendita impianto termico

Clients	a	Diversi		122.000
	a	Vendite	100.000	
	a	Iva a debito	22.000	

- Applicazione dello sconto in fattura

Diversi	a	Clients		122.000
Crediti tributari	a		100.000	
Banca c/c	a		22.000	

## B) SCONTO IN FATTURA

### RILEVAZIONE SUCCESSIVA

- Detrazione riconosciuta al 110% ripartita in 5 quote annuali di pari importo

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2022	100.000,00			
31/12/2023	100.000,00	22.000,00	2.000,00	81.262,32
31/12/2024	81.262,32	22.000,00	2.000,00	61.913,35
31/12/2025	61.913,35	22.000,00	2.000,00	41.933,16
31/12/2026	41.933,16	22.000,00	2.000,00	21.304,96
31/12/2027	21.304,96	22.000,00	2.000,00	0,00
<b>TOTALE</b>		<b>110.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	

- Compensazione del credito

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000,00
------------------	---	-------------------	-----------

- Iscrizione degli interessi attivi impliciti

Crediti tributari	a	Provento finanziario	2.000,00
-------------------	---	----------------------	----------

## C) CESSIONE DEL CREDITO

Alfa vanta un credito tributario di 110.000 (110%) a fronte dell'investimento in un impianto termico

- HP A: cessione del credito ad un valore di 95.000
- PH B: cessione del credito ad un valore di 105.000

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione impianto termico

Diversi	a	Fornitori		110.000
Impianto			100.000	
Iva a credito			10.000	

- Pagamento del fornitore

Fornitori	a	Banca c/c		110.000
-----------	---	-----------	--	---------

---

## C) CESSIONE DEL CREDITO

### RILEVAZIONE INIZIALE

Iscrizione del beneficio fiscale al valore nominale a diretta riduzione dell'impianto

Credito tributario	a	Fornitori		110.000
		Impianto	100.000	
		Risconti passivi	10.000	

## C) CESSIONE DEL CREDITO

### HP 1) Cessione del credito ad Euro 95.000 (VN Euro 110.000)

Diversi	a	Crediti tributari		110.000
Banca c/c			95.000,00	
Oneri finanziari			5.000,00	
Risconto passivo			10.000,00	

### HP 2) Cessione del credito ad Euro 115.000

Diversi	a	Diversi		105.000
Banca c/c			115.000,00	
Risconti passivi			10.000,00	
	a	Crediti tributari	110.000,00	
	a	Proventi finanziari	15.000,00	

## D) ACQUISTO DEL CREDITO

Acquisizione di un crediti tributario di 95.000 (valore nominale 110.000)

### RILEVAZIONE INIZIALE

- 31/12/2022 – Acquisizione credito

Crediti tributari	a	Banca c/c	95.000
-------------------	---	-----------	--------

- Compensazione del credito tributario da parte del cessionario in quote costanti pari a 22.000 (110.000/5)

Debiti tributari	a	Crediti tributari	22.000
------------------	---	-------------------	--------

- Imputazione del provento finanziario

Crediti tributari	a	Provento finanziario	3.000
-------------------	---	----------------------	-------

$$3.000 = \frac{15.000}{5 \text{ anni}}$$

---

# PRINCIPIO DI RILEVANZA ART. 2423 C.C.

*«Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione» (art. 2423).*

---

# PRINCIPIO DI RILEVANZA OIC 11

36. *Un'informazione è considerata rilevante quando **la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio** sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio (OIC 11).*
42. **I principi contabili nazionali forniscono, in via esemplificativa e non esaustiva,** alcune fattispecie dei casi in cui è possibile derogare ad una regola contabile, sempreché dalla deroga discendano effetti irrilevanti.

---

# CREDITI FISCALI GAS E ENERGIA

- Crediti d'imposta commisurati sia ai consumi di gas, sia ai consumi di energia elettrica sostenuti nel 2022.
- Possono essere usati in compensazione entro determinate scadenze o, in alternativa, possono essere ceduti a terzi.
- Il provento correlato a queste sovvenzioni non concorre, per espressa previsione normativa, a formare base imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP.

---

# CREDITI FISCALI GAS E ENERGIA

- Si tratta di «bonus» assimilabili ai contributi in conto esercizio



§ 56 del documento OIC 12: particolari contributi che hanno natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie, diverse da quella finanziaria, o di riduzione dei relativi costi e oneri.

- Tali «bonus» si propongono di ridurre l'incidenza dei costi relativi ai consumi di gas e di energia classificati nel Conto economico dell'impresa nell'ambito della voce "B.7 - Costi per servizi" della classe B destinata ad accogliere i costi della produzione.

---

# CREDITI FISCALI GAS E ENERGIA

- I contributi in conto esercizio devono essere rilevati per competenza e devono essere indicati distintamente in apposita sottovoce della voce “A.5 - Altri ricavi e proventi” (fatta eccezione per quelli di natura finanziaria).
- **Requisiti per l’iscrizione:** i contributi in conto esercizio siano rilevati nell’esercizio in cui **sorge con certezza il diritto** a percepirli.



Le norme di riferimento delle varie agevolazioni attribuiscono ai soggetti beneficiari il riconoscimento dei tax credit gas ed energia a fronte del **semplice superamento delle soglie** di incremento dei prezzi medi dei vari trimestri di volta in volta interessati.

---

# RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

---

# RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

## Legge del 05/05/2020 n. 40 – legge di conversione del DL liquidità

- *La rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni di cui all'articolo 1, commi 696 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, **alle condizioni ivi stabilite**, può essere effettuata nel **bilancio** o rendiconto dell'esercizio **successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021**;*

---

# BENI RIVALUTABILI

Possono essere rivalutati le seguenti attività che risultino iscritte nel bilancio al 31.12.2018:

- i beni d'impresa;
- le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della L. 21.11.2000 n. 342, e successive modificazioni.

Sono esclusi:

- gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, ossia i beni merce.

La rivalutazione deve riguardare tutte i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

---

# BENI RIVALUTABILI

In particolare le attività rivalutabili possono essere:

- le immobilizzazioni materiali, sia che essi siano ammortizzabili o meno;
- le immobilizzazioni immateriali **costituite da BENI**;
- le partecipazioni in imprese controllate e collegate iscritte tra le immobilizzazioni.

La rivalutazione deve essere annotata nell'inventario e nella Nota integrativa.

## **Beni in *leasing***

La rivalutazione può essere effettuata nel solo caso in cui il bene sia stato riscattato entro il 31.12.2017.

---

# METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE DELLE RIVALUTAZIONE

Sul piano operativo, la rivalutazione dei beni ammortizzabili può essere attuata contabilmente con uno dei seguenti metodi:

- rivalutazione del costo storico del cespite e del relativo fondo di ammortamento;
- rivalutazione solo del costo storico del cespite;
- riduzione del fondo di ammortamento.

L'OIC 16 precisa che la rivalutazione non può avere l'effetto di modificare la vita utile residua stimata.

---

# RILEVAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA

La rilevanza fiscale si ottiene mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella seguente misura:

- 12% per i beni ammortizzabili;
- 10% per i beni non ammortizzabili.

Gli effetti fiscali decorrono:

- dal terzo esercizio successivo (ovvero, dal 2025, per i soggetti "solari"), in termini generali (ad esempio, con riferimento alla deducibilità dei maggiori ammortamenti, al plafond delle spese di manutenzione e alla valorizzazione dei beni ai fini della disciplina delle società non operative);
- dall'inizio del quarto esercizio successivo (ovvero, dal 1° gennaio 2026, per i soggetti "solari"), con riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze.

---

# AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA

## Saldo Attivo della rivalutazione

**Può essere affrancato**, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

L'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva del 10% consente la distribuzione della riserva senza tassazione in capo alla società.

La rilevazione contabile è la seguente:

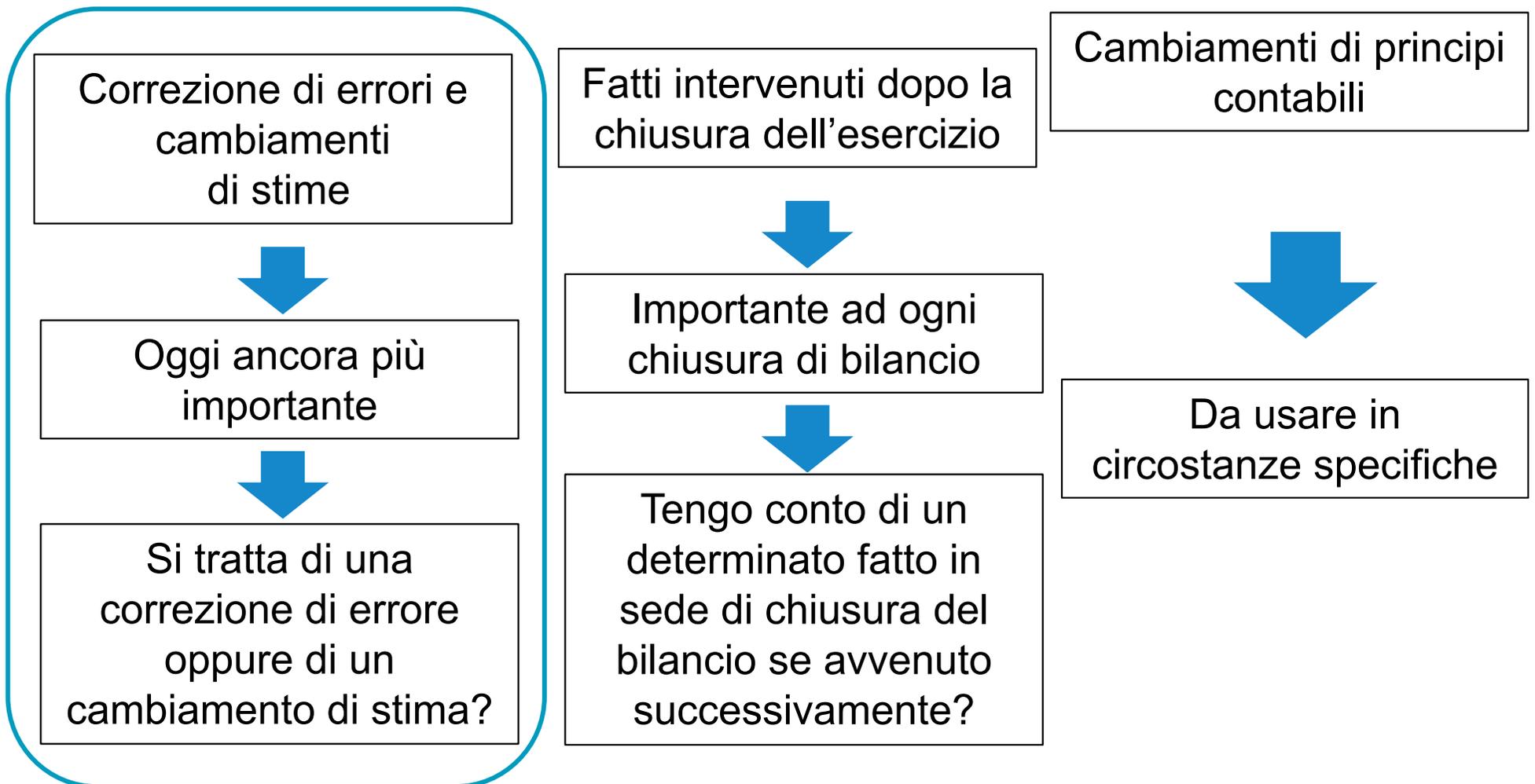
Riserva di rivalutazione	a	Debiti tributari	...
--------------------------	---	------------------	-----

---

# OIC 29

# PREMESSA

- L'OIC 29 disciplina 3 differenti problematiche



# CORREZIONE DI ERRORI - OVERVIEW

- Art. 83 modificato del TUIR (mod. da art. 8, co.1, lett. b) e 1 bis, del DL. 73/2022) → Rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili
- Obiettivo → Semplificazione fiscale della correzione di «Errori contabili»
- Risultato → Derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili

*«I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e, **sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**»*

---

# CORREZIONE DI ERRORI - OVERVIEW

SI APPLICA	NON SI APPLICA
Periodo di imposta in corso al 22.06.22	
Soggetti in derivazione rafforzata con bilancio sottoposto a revisione legale	Componenti negativi per il quale è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa
Errori di competenza e altri errori contabili (?)	Errori di natura prettamente fiscale

---

# CORREZIONE DI ERRORI - OVERVIEW

## Conseguenze contabili del cambiamento fiscale

- Definizione di **errore contabile**
- Differenza tra **errore contabile** e **cambiamento di stima**
- Trattamento contabile della correzione di errore

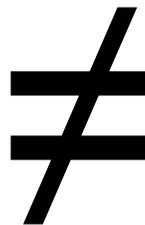


OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

# DEFINIZIONE DI ERRORE CONTABILE

- L'*errore* è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa (OIC 29, par. 10)
- Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, **le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili**. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile (OIC 29, par. 44)

**Errore  
contabile**



**Cambiamento di  
stima**

---

# DEFINIZIONE DI STIMA CONTABILE

- Le *stime*, nell'ambito di un predeterminato principio contabile, sono i procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi. (OIC 29, par. 9)
- Le stime possono riguardare (OIC 29, par. 29)
  - le caratteristiche di elementi presenti alla data di bilancio (es. quota parte di costi indiretti da allocare al costo finale di un prodotto), oppure
  - l'evolversi di eventi futuri che potrebbero influenzare il valore da assegnare ad una determinata voce di bilancio (es. valore di presumibile realizzo di un credito)
- I cambiamenti di stima sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria (OIC 29, par. 33).

---

# DEFINIZIONE DI STIMA CONTABILE

- Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili, che hanno entrambi diversa natura. In particolare, non costituiscono errori (OIC 29, par. 45):
  - le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento, né
  - l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

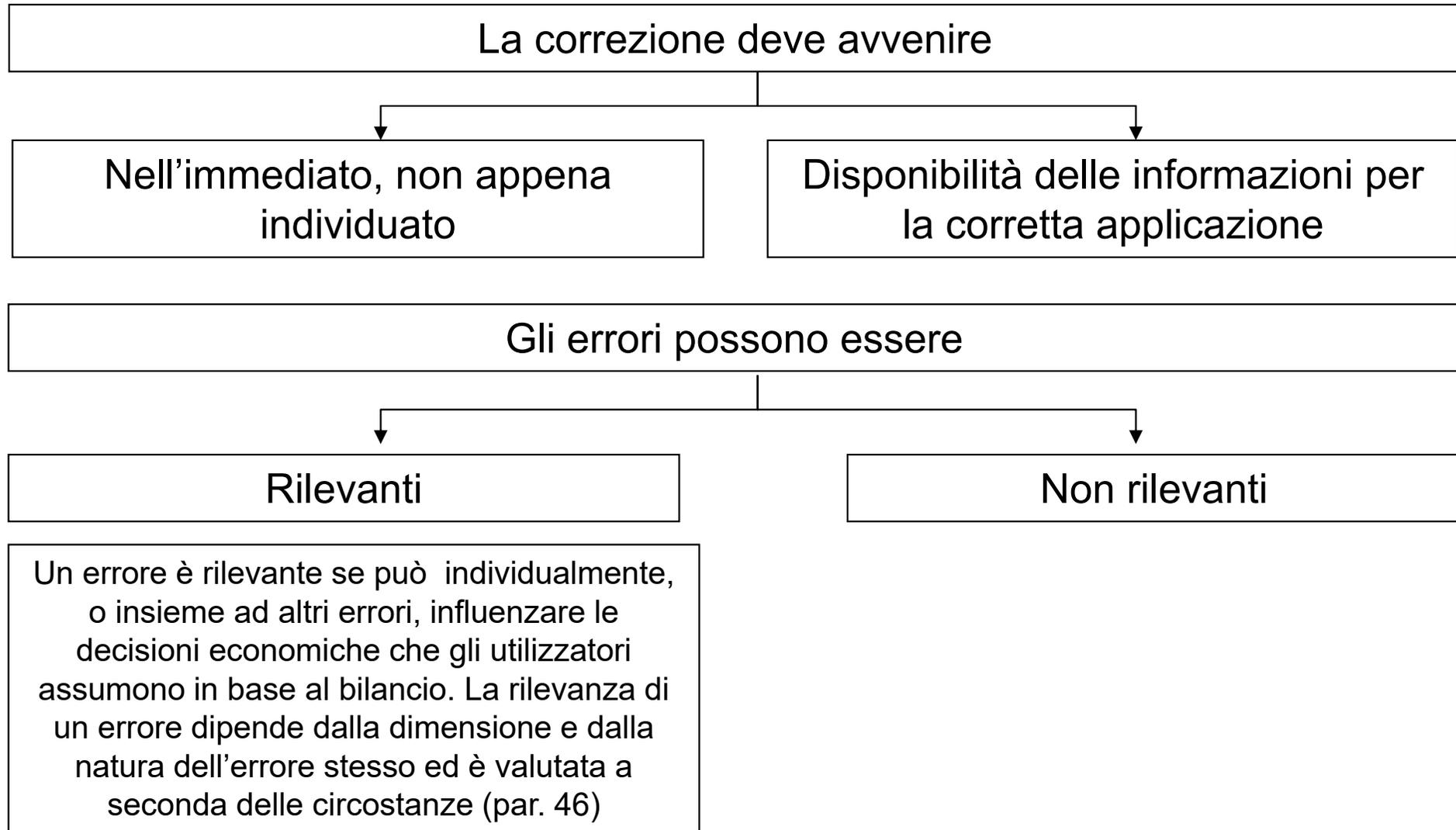
# ERRORE VERSUS STIMA

- Si tratta di una distinzione fondamentale ai fini della deducibilità fiscale
  - Correzione di errori → Derivazione rafforzata
  - Cambiamenti di stima → in genere non assumono rilevanza fiscale, salvo espressa deroga
- Alcuni esempi più ricorrenti e controversi

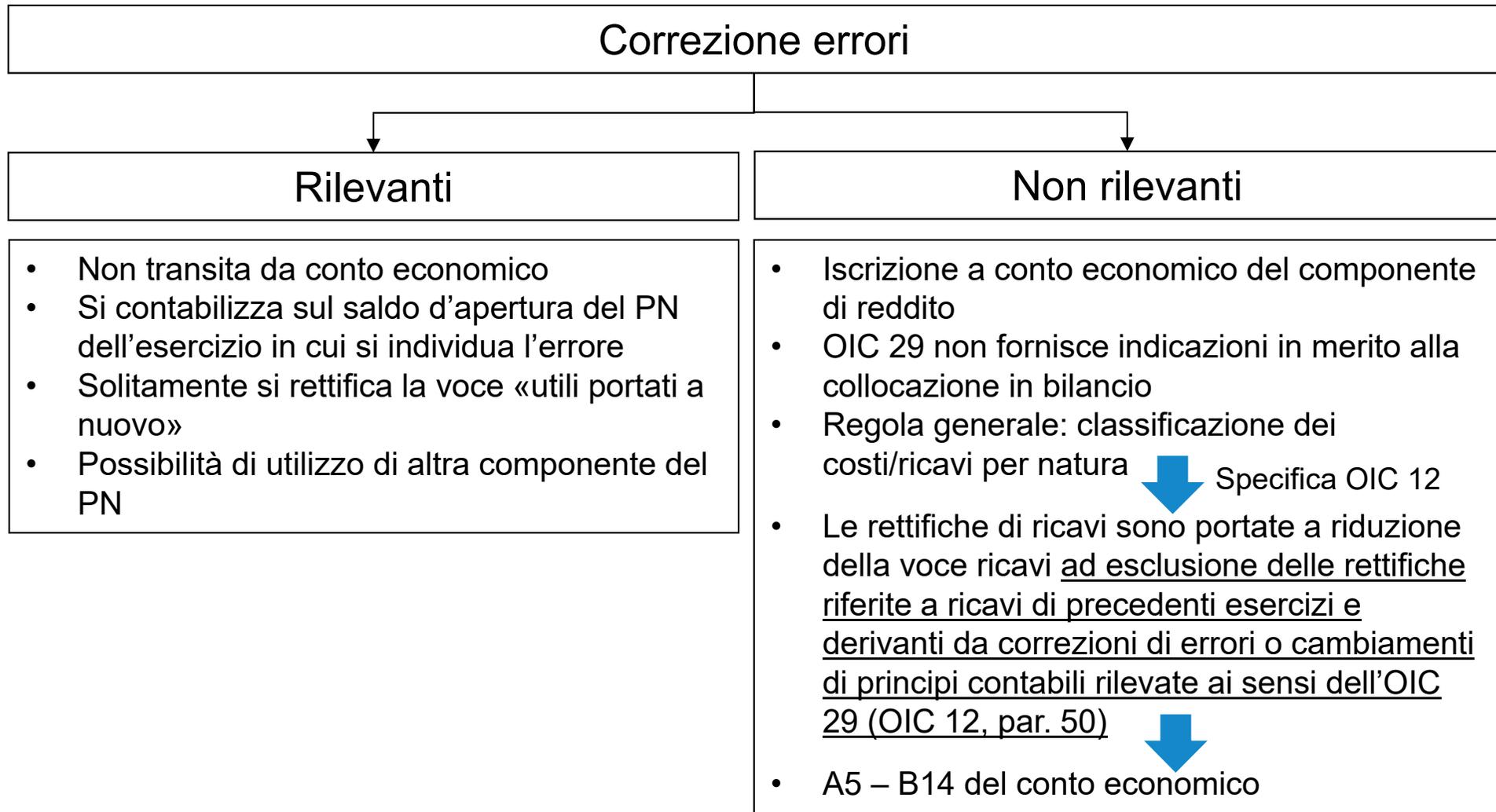
	Correzione errore	Cambiamento di stima
Fattura da emettere/ricevere ( <i>fast closing</i> )	✓	
Natura del componente di reddito (es. servizio/onere finanziario)	✓	
Omessa rilevazione di una fattura di acquisto	✓	
Duplicazione di una fattura di vendita	✓	
Svalutazione crediti		✓
Fondi per rischi e oneri		✓

Salvo il caso in cui siano viziati da errori (es. errori di calcolo)

# ASPETTI CONTABILI



# ASPETTI CONTABILI



---

# ASPETTI CONTABILI

## **Nel caso di errori rilevanti**

- La società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente (OIC 29, par. 49)
  - Se commesso nell'esercizio precedente → Rideterminazione degli importi comparativi per l'esercizio precedente
  - Se commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente → rideterminazione dei saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente
- Nel caso in cui ciò non sia fattibile (OIC 29, par. 51)
  - Determinazione del saldo d'apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente
- Nel caso in cui non sia possibile determinare l'effetto cumulativo all'inizio dell'esercizio, per tutti gli esercizi precedenti (OIC 29, par. 52)
  - Determinazione del saldo d'apertura di attività, passività e patrimonio netto a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile

---

# ASPETTI CONTABILI

## Nota integrativa – Errori rilevanti

- Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa (Art. 2423-ter, co.5, Codice Civile)



- Descrizione dell'errore commesso
- Ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata
- Motivazione alla base delle eventuali facilitazioni concesse (par. 51 e 52)

---

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
  - Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **NON rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 100 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1

Sopravvenienza passiva (Ce – B.14)	a	Debito verso fornitore (SP – B.7)	100
---------------------------------------	---	--------------------------------------	-----

- Nessuna informazione specifica in nota integrativa

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
  - Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 10.000 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1

Diversi	a Debito verso		10.000
Utili portati a nuovo	fornitore	7.000	
Attività per imposte anticipate*		3.000	

\* Aliquota fiscale forfettaria del 30%

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
  - Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 10.000 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1

Conto economico anno N	
Ricavi (HP)	100.000
Costi (HP)	(70.000)
RAI	30.000
Imposte correnti*	(6.000)
Imposte differite*	(3.000)
.....	.....

Dichiarazione dei redditi	
Risultato Ante Imposte	30.000
Variazione in diminuzione	(10.000)
Base imponibile	20.000
Imposte correnti*	6.000

← 9.000

\* Aliquota fiscale forfettaria del 30%

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 10.000 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1
- A fine esercizio N, le scritture contabili relative alle imposte sul reddito saranno le seguenti:

Imposte sul reddito	a	Debiti tributari	6.000
Imposte differite	a	Attività per imposte anticipate	3.000

\* Aliquota fiscale forfettaria del 30%

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
  - Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 10.000 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1

## INFORMAZIONE COMPARATIVA ANNO PRECEDENTE

Stato patrimoniale anno N-1			Conto economico anno n-1		
		Risultato netto	- 7.000	Costi operativi	+ 10.000
		Debiti fornitori	+ 10.000	Imposte sul reddito	- 3.000
Imp. Antic.	3.000			Risultato netto	- 7.000

+ Incremento della voce  
 - Decremento della voce

- Fatta eccezione per il caso in cui non sia fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo dell'errore

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

1. Ritardata rilevazione di un componente negativo di reddito
  - Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta della mancata iscrizione di una fattura da ricevere di 10.000 riferita ad un acquisto effettuato nell'anno n-1

## NOTA INTEGRATIVA

Nell'esercizio in commento sono stati rilevati errori rilevanti relativi alla precedente annualità.

In particolare, non si era proceduto alla rilevazione a conto economico di un costo di acquisto di beni con contropartita un debito verso il fornitore per fatture da ricevere di ammontare pari a 10.000

Al fine di recepire gli effetti dal già menzionato errore, in aderenza a quanto previsto dall'OIC 29 per gli errori rilevanti, è stato accertato il costo per acquisto di beni per 10.000, utilizzando in contropartita il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio N, in particolare rettificando la voce «Utili portati a nuovo» al netto dei relativi effetti fiscali

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **NON rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo di 100 avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

Sopravvenienza passiva (Ce – B.14)	a	Credito verso cliente	100
---------------------------------------	---	-----------------------	-----

Credito verso clienti	a	Ricavi di vendita (CE – A1)	100
-----------------------	---	--------------------------------	-----

- Nessuna informazione specifica in nota integrativa

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **Rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo di 10.000 avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

Diversi	a	Credito verso clienti	10.000
Utile portato a nuovo			7.000
Attività per imposte anticipate*			3.000

Credito verso clienti	a	Ricavi di vendita (CE – A1)	10.000
-----------------------	---	-----------------------------	--------

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **Rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo di 10.000 avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

Conto economico anno N			Dichiarazione dei redditi	
Ricavi (HP)	100.000		Risultato Ante Imposte	30.000
Costi (HP)	(70.000)		Variazione in diminuzione	(10.000)
RAI	30.000	← 9.000	Base imponibile	20.000
Imposte correnti*	(6.000)		Imposte correnti*	6.000
Imposte differite*	(3.000)			
.....	.....			

\* Aliquota fiscale forfettaria del 30%

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile **Rilevante** riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo di 10.000 avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

Imposte sul reddito «correnti»	a	Debiti tributari	6.000
Imposte differite	a	Attività per imposte anticipate	3.000

\* Aliquota fiscale forfettaria del 30%

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile Rilevante riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

### INFORMAZIONE COMPARATIVA ANNO PRECEDENTE

Stato patrimoniale anno N-1				Conto economico anno n-1	
		Risultato netto	- 7.000	Ricavi operativi	- 10.000
Clients	- 10.000			Imposte sul reddito	- 3.000
Imp. Ant.	3.000			Risultato netto	- 7.000

+ Incremento della voce

- Decremento della voce

- Fatta eccezione per il caso in cui non sia fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo dell'errore

# ASPETTI CONTABILI - ESEMPI

## 2. Anticipata rilevazione di un componente positivo di reddito

- Nell'anno n Alfa individua un errore contabile Rilevante riferito al precedente esercizio. Si tratta dell'iscrizione di un ricavo avvenuta nell'anno n-1, esercizio in cui è avvenuta la spedizione della merce ma non il trasferimento dei rischi e dei benefici. La competenza del ricavo è pertanto dell'anno n.

### **NOTA INTEGRATIVA**

Nell'esercizio in commento sono stati rilevati errori rilevanti relativi alla precedente annualità.

In particolare, nel precedente esercizio si era proceduto alla rilevazione a conto economico di un ricavo non di competenza di ammontare pari a 10.000

Al fine di recepire gli effetti dal già menzionato errore, in aderenza a quanto previsto dall'OIC 29 per gli errori rilevanti, è stato rettificato il ricavo di vendita per 10.000, utilizzando in contropartita il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio N, in particolare rettificando la voce «Utili portati a nuovo» al netto dei relativi effetti fiscali. Nell'esercizio n si successivamente provveduto alla corretta rilevazione del ricavo

---

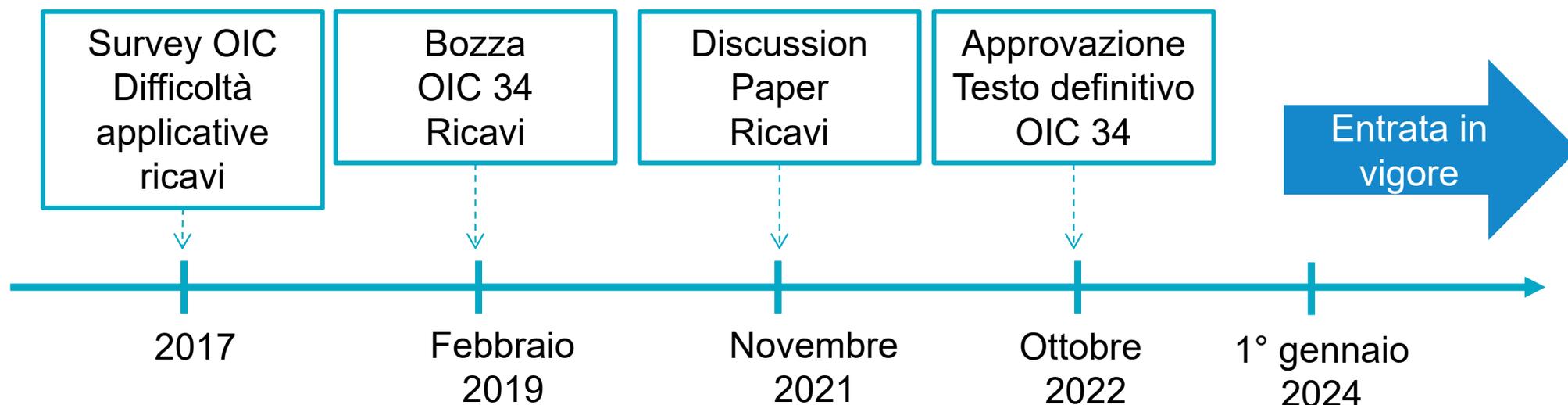
# ERRORE VERSUS STIMA

- Nel 2021 viene erroneamente contabilizzato un costo di competenza del 2022. L'azienda si accorge dell'errore contabile nel 2023. Si procede (e come) alla correzione dell'errore contabile?
- Nel 2022 l'impresa iscrive nel conto economico il costo per il compenso amministratori di competenza. A marzo 2023 viene pagato il compenso ma l'azienda non deduce il costo (anno fiscale 2023). È un errore contabile ai sensi dell'OIC 29?
- Nel 2023 l'azienda constata che l'erogazione liberale effettuata e contabilizzata nel 2021 (fiscalmente indeducibile) ammontava a 100, mentre il bilancio era stata iscritta per 80. È un errore contabile ai sensi dell'OIC 29?

---

# IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 34 SUI RICAVI

# ITER DI APPROVAZIONE DEL DOCUMENTO E STRUTTURA DEL DOCUMENTO



---

# AMBITO DI APPLICAZIONE

La Bozza di Consultazione OIC 34 – Ricavi disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.



**Ambito di applicazione:** tutte le transazioni che comportano l'iscrizione dei ricavi nella voce del conto economico A1 – Ricavi delle vendite e prestazioni a partire dal bilancio con esercizio avente inizio a partire dal 1 gennaio 2024.

Esclusioni:

- **A5 – Altri Ricavi**
- **OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione**

---

# OIC 34 – DEFINIZIONI

**Cliente:** colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

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

**Corrispettivo variabile:** importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

**Unità elementare di contabilizzazione:** singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente.

**Transazioni che non hanno finalità commerciale:** operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

---

# RILEVAZIONE INIZIALE – STEP

- Raggruppamento di contratti
- Prezzo complessivo del contratto
- Corrispettivi variabili
- Identificazione e valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione
- Rilevazione dei ricavi

# RAGGRUPPAMENTO DI CONTRATTI

Un gruppo di contratti è trattato come singolo contratto quando sono **negoziati simultaneamente con lo stesso cliente** e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il gruppo di contratti è stato **negoziato in modo congiunto** con un **unico obiettivo commerciale** ed esiste apposita documentazione di ciò
- b) il **prezzo** di un contratto **dipende dai prezzi** o dalle **prestazioni degli altri contratti**



---

# PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

Il prezzo del contratto:

- È desumibile dalle **clausole** del contratto
- Se presenta degli **elementi di variabilità**, si deve procedere con la **valorizzazione** di tali componenti variabili
- Si tiene conto di **importi dovuti** al cliente assimilabili a **sconti** (riduzione del prezzo complessivo). Se, invece, gli importi dovuti ai clienti sono relativi a **prestazioni ricevute** incluse nel medesimo contratto, devono essere contabilizzate come costo
- Se i **termini di pagamento sono superiori a 12 mesi** senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo è determinato attualizzando i flussi finanziari al tasso di mercato → **possibilità di non applicarlo per società con bilancio abbreviato o micro-impresa**
- Se il pagamento avviene tramite **attività diverse dalle disponibilità liquide**, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore di mercato di tale attività

# PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

Prezzo del contratto: 100  
Importo dovuto al cliente: 10

## Sconto

Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	90
B.7 Costi per servizi	

## Prestazione ricevuta

Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	100
B.7 Costi per servizi	(10)

---

# PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE IMPORTO DA PAGARE AL CLIENTE

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

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

# CORRISPETTIVI VARIABILI

## In aumento

I corrispettivi aggiuntivi (es. incentivi), sono inclusi nel prezzo complessivo solo quando divengono **ragionevolmente certi**.

Come si verifica la ragionevole certezza?  
Quali elementi si devono considerare?

## In diminuzione

Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzare in riduzione ai ricavi sulla base di alcune stime che riflettano la storicità aziendale e/o elaborazioni statistiche. I metodi che si possono impiegare sono:

- **Media ponderata dei possibili importi del corrispettivo**. Applicabile per casi in cui sono presenti molti scenari (es. penali a seconda dei giorni di ritardo)
- **Importo più probabile**. Applicabile per casi in cui sono presenti due scenari (es. importi di penali fissi in caso di consegna in ritardo)

# CORRISPETTIVI VARIABILI - SCONTI

Vendita di un macchinario a 100 euro, pagamento a 90 giorni

Se il cliente paga pronta cassa, sconto del 2%

Il ricavo è sempre 98. Lo «sconto» pronta cassa rappresenta, in realtà, un provento finanziario per il «finanziamento esplicito» del cliente.

a) Se il cliente paga a 90 giorni:

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>diversi</u>		100
	a	<u>Ricavi di vendita</u>	98	
	a	<u>Proventi finanziari</u>	2	

b) Se il cliente paga immediatamente:

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>		98
---------------------------	---	--------------------------	--	----

# CORRISPETTIVI VARIABILI – PREMI DI QUANTITÀ

## Caso a) – premi in denaro

Vendita di un macchinario a 100 euro. Se il cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare, riconoscimento di un premio di quantità pari al 10% su tutte le macchine vendute nell'anno

Sulla base della propria esperienza storica, la società stima altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e che, pertanto, abbia diritto al premio

Se le macchine vendute sono esattamente pari a 10:

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>		1.000
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Clienti c/premi da liquidare</u>		100

# CORRISPETTIVI VARIABILI – PREMI DI QUANTITÀ

## Caso B) – premi in natura

Vendita di un macchinario a 100 euro. Se il cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare, cessione a titolo «gratuito» di una macchina

Sulla base della propria esperienza storica, la società stima altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e che, pertanto, abbia diritto al premio. Nello specifico, ritiene che il cliente acquisti esattamente 10 macchine.

Pertanto, il ricavo complessivo di 100 euro x 10 macchinari = euro 1.000 è in realtà da attribuirsi a 11 macchinari. L'undicesimo macchinario sarà ceduto nell'esercizio successivo. Ricavo unitario: euro 1.000 / 11 = 90,9

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>		1.000
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Clienti c/premi da liquidare</u>		90,9

---

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Vendita bene  
Prestazione servizio

Unica unità elementare di contabilizzazione o  
più unità elementari di contabilizzazione? I  
diritti e le obbligazioni sono unitari o separati?

Devono essere **trattati separatamente** i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente

---

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## CASO PARTICOLARE

- **Vendita con garanzia ex lege:** può non essere separata dal bene venduto e quindi trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. Di conseguenza:
  - Rilevazione ricavo quando i rischi e i benefici sono sostanzialmente trasferiti al cliente
  - Iscrizione accantonamento a fondo oneri (OIC 31) pari alla stima del costo di sostituzione e/o riparazione

**Tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato** → si tratta, nei fatti, di servizi aggiuntivi

---

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON GARANZIA EX LEGE

*Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di 300 euro ciascuno.*

*Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220.*

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

---

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON GARANZIA EX LEGE

Nel caso specifico, si individua una sola unità elementare circa la fornitura dei beni e pertanto il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente.

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

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON GARANZIA EX LEGE

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti) e quindi valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi.

Pertanto la società a fronte del ricavo da vendita pari ad euro 30.000 iscrive un fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (pari a euro 2.200).

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	30.000
<u>Accantonamento Fondo Rischi ed Oneri</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	2.200

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

**Non si procede alla separazione** delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

- i singoli beni o servizi sono **integrati** ed **interdipendenti** tra loro → non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri
- una o più prestazioni previste dal contratto **non rientrano nelle attività caratteristiche della società** e sono **prestate gratuitamente** → operazioni a premio in cui il cliente ha diritto esclusivamente a beni o servizi diversi da quelli commercializzati dalla società

Separazione è da effettuare sempre? Anche quando ha effetti irrilevanti? Anche quando le diverse promesse sono adempiute nello stesso esercizio?

- Società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro-imprese possono non procedere con la separazione delle unità elementari

---

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE CONCORSI A PREMIO

*Una società gestisce dei punti vendita di beni di prima necessità (ad esempio supermercati). Ogni cliente ha la possibilità di accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato per un determinato periodo di tempo.*

*Al termine della raccolta punti, il cliente ha la possibilità di scegliere se, al raggiungimento di un certo quantitativo di punti, ottenere un premio in natura oppure se ottenere uno sconto cassa su futuri acquisti.*

*Nel dettaglio i clienti ottengono un punto per ogni euro speso. Ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere un 1 euro di sconto su acquisti futuri oppure al raggiungimento di 1.000 punti ha la possibilità di ottenere un premio.*

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE CONCORSI A PREMIO

*Durante l'esercizio 202X i clienti acquistano prodotti per euro 1.000.000. La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione e assume, per semplicità, che tutti i clienti opteranno per lo sconto su acquisti futuri. Pertanto a fine esercizio rettifica i ricavi per euro 10.000.*

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	1.000.000
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	10.000

# IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE CONCORSI A PREMIO

*Se invece al termine della raccolta punti, il cliente può solo ottenere un premio in natura (per esempio giocattoli) la società stima il costo che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli che regalerà ai clienti che raggiungono i 1.000 punti e rileva un fondo oneri senza rettificare i ricavi*

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	1.000.000
<u>Costo per acquisto premi</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	.....

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

- Il prezzo complessivo è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del **rapporto** tra il **prezzo di vendita della singola unità** elementare di contabilizzazione e la **somma dei prezzi di vendita** di tutte le unità elementari incluse nel contratto.
- I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati.

Unità elementare	Prezzo di vendita della singola unità	%	Allocazione prezzo complessivo
Bene X	80	80%	$90 \times 80\% = 72$
Servizio Y	20	20%	$90 \times 20\% = 18$
<b>Totale</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>	

Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello **previsto contrattualmente** salvo che il **prezzo contrattuale non sia significativamente diverso** dal listino prezzi, al netto degli sconti praticati

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

In assenza di prezzo di riferimento, la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari con i seguenti modi:

- **Metodo di valutazione dei prezzi di mercato:** stima del prezzo di vendita sulla base dei prezzi di mercato in cui opera
- **Metodo dei costi attesi più margine:** stima del prezzo sulla base dei costi a cui aggiunge un margine
- **Metodo residuale:** metodo che richiede la stima dei prezzi a sé stanti

Se la società non è in grado di stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il ricavo è stimato essere pari al costo sostenuto.

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE (1/2)

## ESEMPI APPLICATIVI (1/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON GARANZIA AGGIUNTIVA ED ALLOCAZIONE SCONTO

Una società che produce e vende computer stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di un pc alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 5.000.

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

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE (2/2)

Nel caso specifico si individuano **due unità elementari di contabilizzazione**, una relativa alla fornitura del bene e l'altra relativa all'assistenza gratuita.

Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici e tale valutazione viene effettuata per ciascuna unità elementare di contabilizzazione.

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI (2/3)

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici e solo in relazione alla fornitura del bene conclude che sono stati trasferiti sostanzialmente sia i rischi che i benefici. Per quanto attiene l'assistenza gratuita, la società valuta che non ha trasferito i rischi ed i benefici, e non trattandosi di una garanzia ex lege procede con la contabilizzazione di una unità elementare di contabilizzazione separata

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE

## ESEMPI APPLICATIVI (3/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON GARANZIA AGGIUNTIVA ED ALLOCAZIONE SCONTO

La società determina che il prezzo complessivo è pari a euro 5.000 ed alloca tale importo alle singole unità elementari di contabilizzazione.

Ai fini dell'allocazione la società considera quanto indicato nel proprio listino prezzi in relazione al bene fornito ed all'assistenza. Rispettivamente, l'uno è venduto solitamente ad euro 4.000 euro e l'assistenza ad euro 2.000 per due anni. Poiché la società è solita vendere insieme le due forniture ad un prezzo di euro 5.000, la società considera uno sconto implicito di euro 1.000 ed alloca così il prezzo complessivo:

Bene	$4.000/6.000 = 66,66\%$	$66,66\% * 5.000 = 3.333$	Rilevazione ricavo alla consegna
Assistenza	$2.000/6.000 = 33,33\%$	$33,33\% * 5.000 = 1.667$	Rilevazione ricavi pro-rata (2 anni)
Totale	100%	5.000	

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE (1/2)

## ESEMPI APPLICATIVI

### CONTABILIZZAZIONE SCONTO ED ALLOCAZIONE DELLO SCONTO

Una società che produce e vende i prodotti A, B C stipula un contratto con un cliente per un prezzo totale pari a euro 1.000. Da listino prezzo gli stessi hanno i seguenti prezzi:

<b>Prodotto</b>	<b>Prezzo</b>
A	400
B	350
C	350
<hr/>	
Totale	1.100

---

# ALLOCAZIONE DEL PREZZO COMPLESSIVO IN PRESENZA DI PIÙ UNITÀ ELEMENTARI DI CONTABILIZZAZIONE (2/2)

Il contratto include quindi uno sconto implicito di euro 100. La società alloca proporzionalmente alle singole unità elementari di contabilizzazione.

Tuttavia, poiché la società è solita vendere insieme i prodotti B e C per un prezzo pari ad euro 600 ed il prodotto A ad un prezzo pari ad euro 400, la società alloca lo sconto di euro 100 ai soli prodotti B e C.

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI

La disciplina si suddivide a seconda di:

- Rilevazione dei ricavi per vendita di beni
- Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi

Tale fase serve per stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di competenza economica.

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

I ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- È avvenuto il **trasferimento sostanziale** dei **rischi** e **benefici** connessi alla vendita
- L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo **attendibile**
- Il processo produttivo dei beni è completato

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Per valutare se il **trasferimento sostanziale** dei **rischi** sia avvenuto, la società tiene conto dei seguenti fattori:

- **Qualitativi** (es. valutazione delle clausole contrattuali)
- **Quantitativi** (es. valutazione esperienza storica)

Non si tiene conto del rischio di credito perché incide sulla recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio – OIC 15 e non sull'iscrizione del ricavo.

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Il **trasferimento sostanziale** dei **benefici** avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva.

I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene.

Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.

*Esempi – Modalità per ottenere benefici:*

*Uso del bene per la produzione di altri beni o prestazione di servizi, per aumentare il valore di altri beni, per estinguere passività o ridurre oneri o per la vendita e lo scambi.*

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Per le vendite con **diritto di reso**, il ricavo è ridotto per effetto della stima della probabilità di dover riconoscere al cliente il rimborso per il verificarsi di determinati eventi. In tal caso è necessario iscrivere un **fondo per rischi e oneri**.

Inoltre è necessario anche il ripristino del costo del bene venduto nel magazzino  
→

Può non essere applicato da società con bilancio abbreviato o micro-impresa  
(deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso)

Diritto di reso è trattato nello stesso modo sia quando concesso a molti clienti sulla stessa tipologia di prodotto e quando, invece, è concesso ad un particolare cliente?

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (1/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

*Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di 100 euro ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X.*

*La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene è di euro 70.*

*Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.*

*Percentuale di restituzione stimata: 5%*

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (2/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	50.000
<u>Banca</u>	a	<u>Crediti vs clienti</u>	50.000
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	2.500 → 50.000 * 5%
<u>Magazzino</u>	a	<u>Variazione Riman. Magazz.</u>	1.750 → 70 * 500 = 35.000. 35.000 * 0,05 = 1.750

Il ricavo non considera i prodotti di cui si stima il reso

Il costo a conto economico non considera il costo dei prodotti di cui si stima il reso

**Effetto:** non si rileva il margine di 750 relativo ai prodotti di cui si stima il reso

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (3/3)

### CONTABILIZZAZIONE BILANCIO ABBREVIATO E MICRO-IMPRESA

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	50.000
<u>Banca</u>	a	<u>Crediti vs clienti</u>	50.000
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	750 → 2.500 – 1.750

Il ricavo non considera il margine relativo ai prodotti di cui si stima il reso

Il costo a conto economico è relativo a tutti i prodotti, anche quelli di cui si stima il reso

**Effetto:** non si rileva il margine di 750 relativo ai prodotti di cui si stima il reso

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (1/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di 43 euro, 51 euro e 65 euro.

Il costo unitario del prodotto A è di 30 euro, del prodotto B di 40 euro e del prodotto C è di 50 euro.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (2/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Nel caso specifico si individuano tre diverse unità elementari di contabilizzazione relative alla fornitura dei beni. Pertanto il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici siano stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Pertanto la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso.

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che storicamente i clienti hanno restituito il 10% dei prodotti venduti. Tale valutazione si riferisce a tutte le tipologie di prodotto.

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

## ESEMPI APPLICATIVI (3/3)

### CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Prodotto	Costo Magazzino	Quantità	Prezzo di Vendita	Ricavo	Valore Reso	Valore Attività
A	30	100	43	$4.300 = 43 \cdot 100$	$430 = 43 \cdot 10$	$300 = 30 \cdot 10$
B	40	150	51	$7.650 = 51 \cdot 150$	$765 = 51 \cdot 15$	$600 = 40 \cdot 15$
C	50	70	65	$4.550 = 65 \cdot 70$	$455 = 65 \cdot 7$	$350 = 50 \cdot 7$
Tot.				<b>16.500</b>	<b>1.650</b>	<b>1.250</b>

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	16.500
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	1.650
<u>Magazzino</u>	a	<u>Variazione Magazzino</u>	1.250

---

# RILEVAZIONE DEI RICAVI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

Si rilevano sulla base dello **stato di avanzamento** se sono rispettate entrambe le condizioni:

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

Lo stato avanzamento può essere determinato in vari **modi** i quali possono essere rappresentati da:

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati.

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

---

# VALUTAZIONI SUCCESSIVE

Se, successivamente alla rilevazione iniziale, la società rivede le proprie stime, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria.

Se interviene una **modifica contrattuale** che prevede una **prestazione aggiuntiva** per un **corrispettivo aggiuntivo**, essa è contabilizzata separatamente.

In caso di **sola modifica del corrispettivo** o di **sola modifica delle prestazioni da effettuare**, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare.

---

# NOTA INTEGRATIVA

L'Art. 2427 c. 1 c.c. richiede di fornire le seguenti informazioni:

- 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato
- 2) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche

## **Principio di Rilevanza (Art. 2423, comma 4, c.c.)**

*Esempio: il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi*

---

# ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI

---

# PROBLEMATICHE CONTABILI

- Il tema dell'assegnazione dei beni ai soci non è disciplinato dagli OIC
- Il CNDCEC, nel marzo 2016, affrontò il tema nel documento «L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi»

---

# ASPETTI CONTABILI

- Dal punto di vista contabile i beni assegnati ai soci non prevedono una contropartita finanziaria per la società (incasso del corrispettivo), **ma si genera una riduzione del patrimonio netto contabile.**
- Si tratta, infatti, in genere, di un'operazione assimilabile ad una distribuzione di dividendi in natura.

# ASPETTI CONTABILI

Con la delibera di assegnazione del bene:

- si genera la riduzione di patrimonio netto, e si origina un debito verso i soci per il dividendo in natura che viene estinto con la contestuale assegnazione del bene.
- In linea generale, le scritture contabili sono le seguenti (es. Immobile):

Riserva	a	Debiti verso soci	...
---------	---	-------------------	-----

<i>Diversi</i>	a	Immobile	...
Debiti verso soci			
Fondo amm. imm.			

---

# ASPETTI CONTABILI: CASO OPERATIVO

IMMOBILE (COSTO STORICO)	100
FONDO AMMORTAMENTO	<u>(80)</u>
<b>VALORE NETTO CONTABILE</b>	<b>20</b>

## ***PATRIMONIO NETTO***

CAPITALE SOCIALE	10
RISERVE	100

---

# ASPETTI CONTABILI: 3 FATTISPECIE

## Tre fattispecie:

1. il bene assegnato ha un valore netto contabile (costo storico ridotto dei fondi rettificativi) *uguale* al valore di mercato;
2. il bene assegnato ha un valore netto contabile *superiore* al valore di mercato.
3. il bene assegnato ha un valore netto contabile *inferiore* al valore di mercato;

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 1

## Fattispecie 1

*Valore netto contabile = valore di mercato = 20*

Non presenta alcuna problematica particolare. Con la **delibera di assegnazione del bene**:

- si genera la riduzione di patrimonio netto
- si origina un debito verso i soci per il dividendo in natura che viene estinto con la contestuale assegnazione del bene.

Riserva	a	Debiti verso soci		20
<i>Diversi</i>	a	Immobile		100
Debiti verso soci			20	
Fondo amm. imm.			80	

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 2

## Fattispecie 2

- Il caso di un bene con un valore contabile superiore al valore di mercato non dovrebbe essere così frequente, in quanto è verosimile che il bene sia già stato svalutato nei bilanci dei precedenti esercizi.



- **OIC 9:** *se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore.*
- Il valore recuperabile è il maggiore tra il valore d'uso e il fair value al netto dei costi di vendita.

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 2

## Fattispecie 2

Valore netto contabile 20

Valore di mercato: 15

Riserva	a	Debiti verso soci		15
<i>Diversi</i>	a	Immobilie		100
Debiti verso soci			15	
Fondo amm. imm.			80	
<b>Minusvalenza</b>			5	



NON OPPORTUNA, IN QUANTO POTREBBE PALESARE UNA MANCATA SVALUTAZIONE IN PRESENZA DI PERDITA DUREVOLE

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

## **Fattispecie 3**

*Il bene è plusvalente: valore netto contabile inferiore al valore di mercato.*

È la fattispecie che presenta le maggiori problematiche.

È il caso, ad esempio, di:

- beni immobili iscritti in bilancio molti anni addietro, che non sono stati successivamente rivalutati,
- oppure di immobili riscattati da un contratto di leasing, e non rivalutati.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

Sul piano operativo, si possono individuare *tre* differenti soluzioni contabili:

- a) rilevazione dell'assegnazione a *valore netto contabile*;
- b) rilevazione dell'assegnazione a valore di mercato, con evidenza del *plusvalore* latente a *patrimonio netto*, e con il contestuale utilizzo dell'incremento della predetta posta del patrimonio netto al momento dell'estinzione del debito;
- c) rilevazione dell'assegnazione a valore di mercato, con evidenza della *plusvalenza* emergente rispetto al valore contabile, a *conto economico (IFRIC 17)*.



**Suggestita dal documento CNDCEC**

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

## Soluzione a)

### Effetti:

- riduzione del patrimonio netto per un importo corrispondente al valore netto contabile del bene assegnato.

### Criticità:

- non viene evidenziato in contabilità un debito per dividendo, corrispondente al valore di mercato del bene assegnato.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

Esempio:

- società con due soci (A e B) al 50%.
- A: assegnatario di un immobile;
- B: percepisce un dividendo in denaro.

Effetti: il dividendo in denaro dovrà essere di ammontare pari al valore di mercato del bene assegnato, per non ledere i diritti tra i soci.

- A: il bene ha un valore netto contabile pari a 10, ma presenta un valore di perizia pari a 100.
- B: distribuzione di riserve (di utili) pari a 100.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

Se l'assegnazione viene effettuata a valori contabili:

- il debito nei confronti del socio A è pari a **10**;
- il debito nei confronti del socio B è pari a **100**.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

## Conseguenze della soluzione a).

- L'informazione in contabilità non è rappresentativa della reale attribuzione ai soci.
- Il socio A riceve l'assegnazione di un bene del valore di 100, ma il debito in bilancio nei suoi confronti è solo di 10;
- il socio B riceve il pagamento in denaro, per un importo pari a 100, che corrisponde, invece, al valore del debito iscritto in contabilità.

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

## Soluzione b)

Valore netto contabile 20

Valore di mercato: 35

Riserva	a	Debiti verso soci		35
<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		115
Debiti verso soci			35	
Fondo amm. imm.			80	
	a	Immobile	100	
	a	Riserva	15	

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

Conseguenze della soluzione b).

- consente, come la soluzione c), di indicare l'effettivo valore del debito nei confronti del socio A, corrispondente al suo diritto in termini di dividendo;
- il debito è iscritto al *fair value* del bene assegnato.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

## Soluzione c)

- È la disciplina prevista per i soggetti IAS.
- Il debito relativo alla distribuzione di dividendi in natura si deve iscrivere al *fair value* dell'attività che si intende assegnare al socio.
- La differenza tra valore netto contabile e valore di mercato deve essere iscritta in Conto economico, come *plusvalenza*.

---

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 3

Una considerazione finale:

- ***qualunque soluzione (a, b, c) determina il medesimo effetto sul patrimonio netto aziendale del bilancio 2023, rappresentato dalla sua riduzione pari al valore contabile del bene ceduto.***
- l'adozione della soluzione c), suggerita dal CNDCEC, comporta un incremento del risultato d'esercizio in conto economico, nonostante si tratti di rapporti tra società e soci, e determina un effetto distorsivo sul risultato della gestione che, se rilevante, deve essere illustrato nella Nota integrativa.

---

# VALORE DEL BENE AL SUO VALORE NETTO CONTABILE: ESEMPIO

## Fattispecie 1

La Società Alfa realizza un utile di 90 e decide di assegnare l'utile distribuibile ai tre soci con la seguente modalità:

- 30 al Socio A;
- 30 al Socio B;
- un immobile con costo storico pari a 50 e fondo ammortamento di 20 al Socio C

Si ipotizza che la riserva legale abbia già raggiunto il limite di legge.

Esempio documento CNDCEC, con adattamenti.

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 1

## Fattispecie 1

### *Distribuzione dell'utile*

<i>Utile d'esercizio</i>	a	<i>Diversi</i>		90
	a	Socio A c/utili	30	
	a	Socio B c/utili	30	
	a	Socio C c/utili	30	

### *Chiusura fondo ammortamento*

Fondo ammortamento	a	Immobili		20
--------------------	---	----------	--	----

# ASPETTI CONTABILI: FATTISPECIE 1

## Fattispecie 1

*Regolamento del debito nei confronti dei soci*

<i>Diversi</i>	a	<i>diversi</i>		90
Socio A c/utili			30	
Socio B c/utili			30	
Socio C c/utili			<u>30</u>	
	a	Banca c/c	60	
	a	Immobili	30	

---

# MICRO IMPRESE: NOVITÀ DI PERIODO

---

# LE NOVITÀ PER LE MICRO IMPRESE

- Estensione del principio di derivazione rafforzata per le micro imprese che hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria (DL 21.06.2022 n. 73, conv. L.4.8.2022 n. 122)

# MICRO IMPRESE - RECAP

- **Limiti dimensionali**

	<b>Micro Imprese</b>	<b>Bilancio Abbreviato</b>	<b>Bilancio ordinario</b>
Attivo	$\leq 175.000$	$\leq 4.400.000$	$> 4.400.000$
Fatturato	$\leq 350.000$	$\leq 8.800.000$	$> 8.800.000$
Dipendenti medi	$\leq 5$ unità	$\leq 50$ unità	$> 50$ unità

- **Semplificazioni attinenti:**

- Schemi di Stato patrimoniale e Conto economico
- Rendiconto finanziario
- Informativa da riportare in nota integrativa
- Predisposizione della relazione sulla gestione
- Criteri di valutazione

---

# MICRO IMPRESE – RECAP (1/2)

## **Schemi di Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario, Nota integrativa e relazione sulla gestione**

- Stato patrimoniale in linea con quanto disposto per il bilancio abbreviato Solo voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani
  - Lettera A) e D) dell'attivo possono essere ricomprese nella voce C.II)
  - La voce E) del passivo può essere ricompresa nella voce D)
  - Per le voci C.II) dell'attivo e D) del passivo, indicazione separata degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
- Conto Economico in linea con quanto disposto per il bilancio abbreviato
  - Raggruppamento di voci – A2) con A3) – B9c), B9d), B9e) – C16b) con C16c) – D18a), D18b), D18c) – D19a), D19b), D19c)
- No rendiconto finanziario

---

## MICRO IMPRESE – RECAP (2/2)

- No nota integrativa, quando in calce allo SP risultino
  - Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo SP
  - Compensi, anticipazioni e crediti concessi agli amministratori e ai sindaci
- No relazione sulla gestione, quanto in calce allo SP risultino
  - Numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, con indicazione del capitale corrispondente
  - Numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquisite o alienate nel corso dell'esercizio, con indicazione del capitale corrispondente, dei corrispettivi e dei motivi dell'acquisto/alienazione

---

# MICRO IMPRESE - RECAP

## **Criteri di valutazione**

- Facoltà di iscrizione
  - Titoli → Costo di acquisto
  - Crediti → Presumibile valore di realizzo
  - Debiti → Valore nominale
- Strumenti finanziari derivati
  - Le regole dei derivati si rivolgono alla generalità delle imprese italiane con la sola esclusione delle micro-imprese (OIC 32, motivazioni alla base delle decisioni assunte)
  - Ove ne ricorrano le condizioni ai sensi dell'OIC 31, rilevazione di un fondo per rischi e oneri.

---

# MICRO IMPRESE – TRATTAMENTO FISCALE

- Modifica in tema di disciplina fiscale apportata dal DL 73/2022 (conv. L. 122/2022) – Derivazione rafforzata
- A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, art. 83 co.1 del TUIR, il principio di derivazione rafforzata si applica anche ai soggetti  
*«diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria»*
- Restano escluse le micro-imprese che scelgono di redigere il bilancio in forma abbreviata

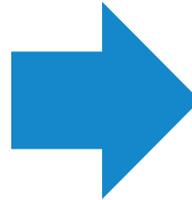
---

# **IL PASSAGGIO DA BILANCIO MICRO O ABBREVIATO AD ESTESO: IMPATTO SUI CRITERI DI VALUTAZIONE**

---

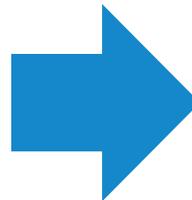
# I CASI POSSIBILI

DA  
BILANCIO ABBREVIATO



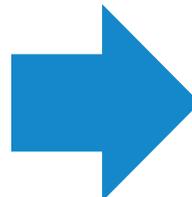
A  
BILANCIO ORDINARIO

DA  
BILANCIO MICRO



A  
BILANCIO ABBREVIATO

DA  
BILANCIO MICRO



A  
BILANCIO ORDINARIO

# DA BILANCIO ABBREVIATO A BILANCIO ORDINARIO

- Superamento per due esercizi consecutivi dei limiti previsti dall'art. 2435-*bis* c.c. → **OBBLIGO DAL SECONDO ANNO**

	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Attivo	5.200.000	5.000.000	4.300.000
Fatturato	9.500.000	9.560.000	9.580.000
Dipendenti	48	50	48
Bilancio	<b>ABBREVIATO</b>	<b>ORDINARIO</b>	<b>ORDINARIO</b>

# TIPOLOGIE DI BILANCIO E CRITERI DI VALUTAZIONE E DOCUMENTI

**Imprese con bilancio in forma  
ABBREVIATA**

- ✓ Costo ammortizzato facoltativo.
- ✓ No rendiconto finanziario.

**Imprese con bilancio in forma  
ORDINARIA**

- ✓ Costo ammortizzato obbligatorio.
- ✓ Rendiconto finanziario obbligatorio.

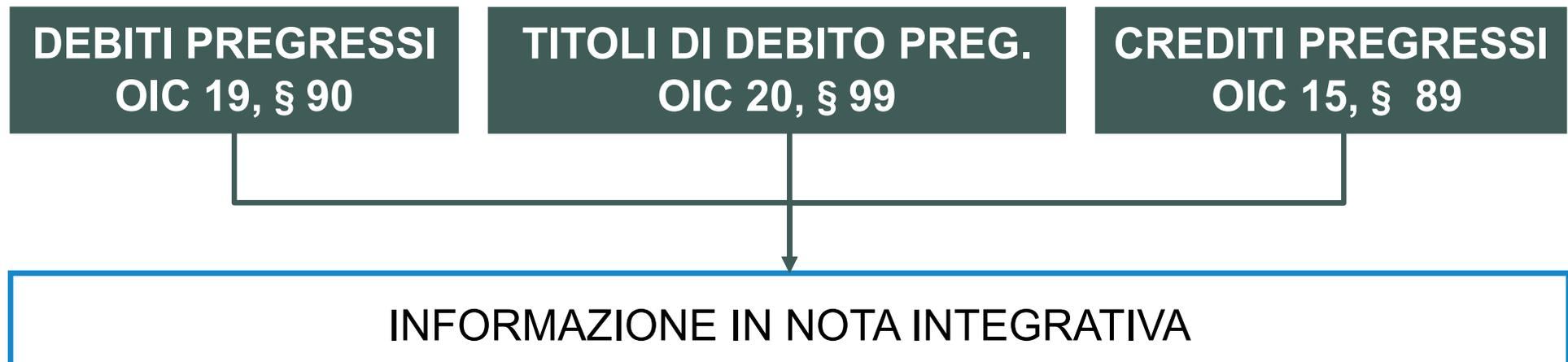
COME SI GESTISCE IL PASSAGGIO?

**TEMA NON DISCIPLINATO DALLA NORMA DI LEGGE**

**OIC → DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE**

# DA BILANCIO ABBREVIATO A BILANCIO ORDINARIO

Art. 12 co. 2 del DLgs. 139/2015 → Le disposizioni in merito al costo ammortizzato **possono** non essere applicate alle componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.



---

# DA BILANCIO ABBREVIATO A BILANCIO ORDINARIO

ONERI ACCESSORI SU FINANZIAMENTI ISCRITTI NELLA VOCE B.I.7)  
ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI



NESSUNA RICLASSIFICAZIONE (OIC 24, 107)

RENDICONTO FINANZIARIO OBBLIGATORIO



NESSUNO “SCONTO” PER APPLICAZION RETROATTIVA PER FINI  
COMPARATIVI (Art. 12 del DLgs. 139/2015)

# DA BILANCIO MICRO A BILANCIO ABBREVIATO

- Superamento per due esercizi consecutivi dei limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c. → **OBBLIGO DAL SECONDO ANNO**

	2020	2021	2022
Attivo	200.000	215.000	205.000
Fatturato	480.000	500.000	505.000
Dipendenti	8	8	9
Bilancio	<b>MICRO</b>	<b>ABBREVIATO</b>	<b>ABBREVIATO</b>

---

# DA BILANCIO MICRO A BILANCIO ABBREVIATO

OBBLIGO DI ISCRIZIONE DEGLI STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

L'OBBLIGO È RETROATTIVO

NEL BILANCIO MICRO

- Derivati di copertura → seguivano le regole di contabilizzazione dell'operazione coperta.
- Derivati non di copertura:
  - *Fair value* passivo → iscrizione di un “fondo rischi”.
  - *Fair value* attivo → nessuna rilevazione.

---

# DA BILANCIO MICRO A BILANCIO ABBREVIATO - DERIVATI DI COPERTURA

Se al 31.12.2021 *fair value* negativo, all'1.1.2022 (prescindendo dagli effetti fiscali):

Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari (SP.Passivo.A.VII)	....	
Strumenti derivati finanziari passivi		....

Se al 31.12.2021 *fair value* positivo, all'1.1.2022 (prescindendo dagli effetti fiscali):

Strumenti derivati finanziari attivi	....	
Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari (SP.Passivo.A.VII)		....

# DA BILANCIO MICRO A BILANCIO ABBREVIATO - DERIVATI NON DI COPERTURA

IRS non di copertura con *fair value* positivo

- Nel bilancio al 31.12.2021 non viene rilevato.
- All'1.1.2022 (prescindendo dagli aspetti fiscali):

Strumenti derivati finanziari attivi (SP.Attivo.C.III.5)	.....	
Utili (perdite) portati a nuovo (SP.Passivo.A.VIII)		.....

IRS non di copertura con *fair value* negativo

- Nel bilancio al 31.12.2021 non viene rilevato.
- All'1.1.2022 (prescindendo dagli aspetti fiscali):

Utili (perdite) portati a nuovo (SP.Passivo.A.VIII)	.....	
Strumenti derivati finanziari attivi (SP.Attivo.C.III.5)		.....

Giroconto nel caso di iscrizione nel fondo rischi al 31.12.2021

---

# DA BILANCIO MICRO A BILANCIO ORDINARIO

- Superamento per due esercizi consecutivi dei limiti previsti dall'art. 2435-*ter* c.c. → **OBBLIGO DAL SECONDO ANNO.**
- Tutti i problemi visti in precedenza
  - Costo ammortizzato.
  - Derivati.
  - Rendiconto finanziario.
- **Passaggio al regime fiscale della derivazione rafforzata**

---

# LA NOMINA DEL REVISORE O DEL SINDACO NELLE SRL

Con l'assemblea che approva il bilancio 2022 dovranno provvedere alla nomina almeno del Revisore legale tutte le Srl e le Coop che hanno superato nei bilanci 2021 e 2022 i **parametri** di cui all'art. 2477 c.c.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) 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.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.