

---

# LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2021

Fabrizio Bava

*Prof. Ordinario in economia Aziendale  
Università degli Studi di Torino – ODCEC di Torino*

Webinar, 5 aprile 2022

---

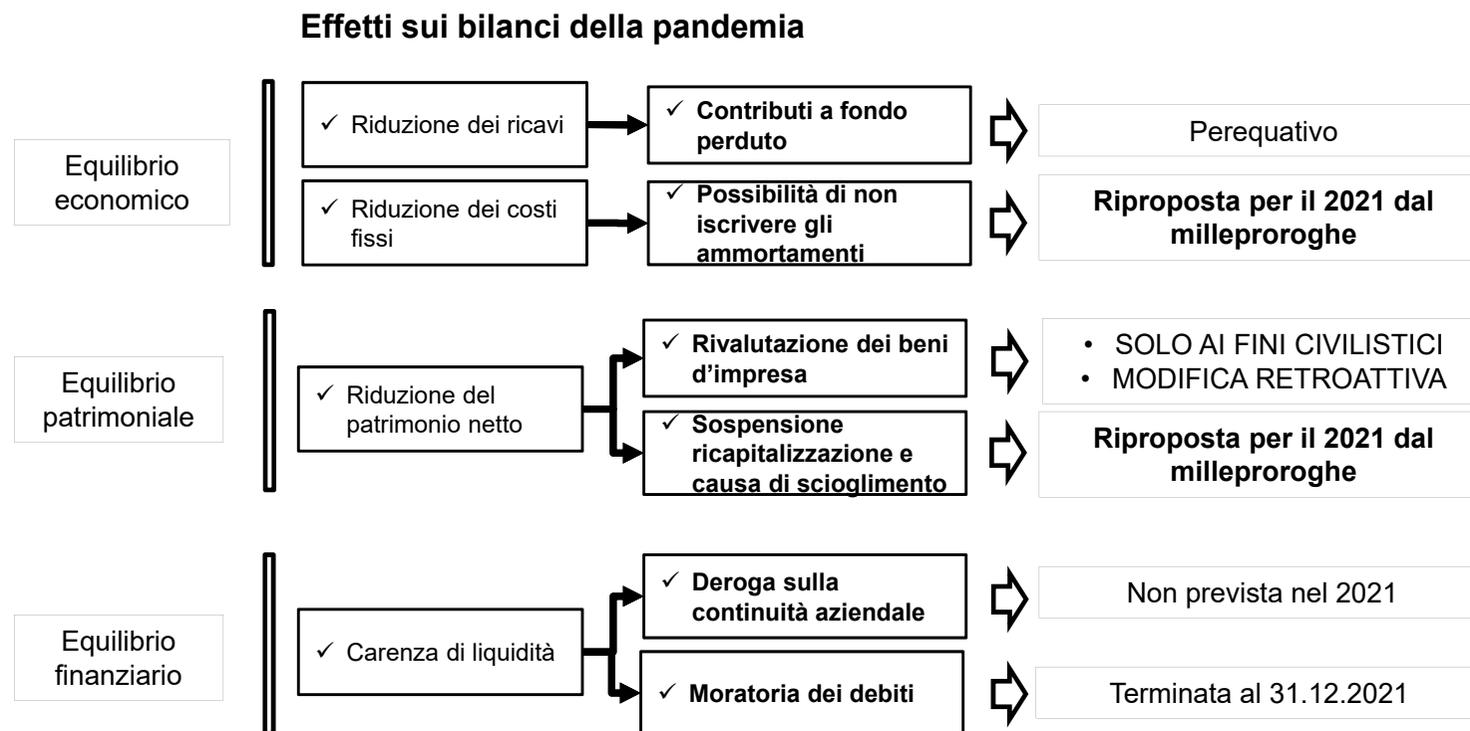
[www.fabriziobava.com](http://www.fabriziobava.com)

---

# SOMMARIO

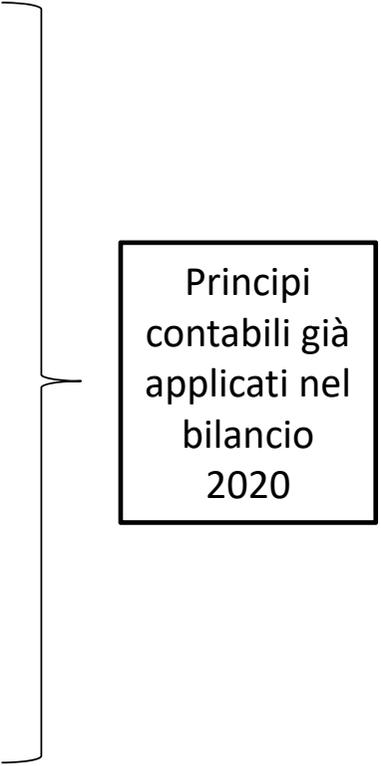
- Inquadramento delle novità del bilancio 2021
- Rivalutazione 2020 e definizione degli ammortamenti, chiarimenti e rivalutazione 2021
- Effetti contabili della modifica alla disciplina fiscale dei marchi e avviamenti rivalutati/riall.
- Sospensione ammortamenti e info nella Nota Integrativa
- Disciplina transitoria riduzione del capitale sociale per perdite 2021
- L'informativa sulle incertezze sulla continuità aziendale
- Il conflitto ucraino: gli effetti sul bilancio
- La contabilizzazione dei «bonus fiscali»

# NORME «AD HOC» 2020 E BILANCI 2021



# PRINCIPI CONTABILI OIC

OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle imm. materiali e immateriali  
OIC 10 - Rendiconto finanziario  
OIC 11 - Bilancio d'esercizio, finalità e postulati  
OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio  
OIC 13 - Rimanenze  
OIC 14 - Disponibilità liquide  
OIC 15 - Crediti  
OIC 16 - Immobilizzazioni materiali  
OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto  
OIC 18 - Ratei e risconti  
OIC 19 - Debiti  
OIC 20 - Titoli di debito  
OIC 21 - Partecipazioni e azioni proprie  
OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione  
OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali  
OIC 25 - Imposte sul reddito  
OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera  
OIC 28 - Patrimonio netto  
OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, ecc.  
OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto  
OIC 32 - Strumenti finanziari derivati  
OIC 33 - Passaggio ai principi contabili nazionali  
OIC 35 - Principio contabile ETS



Principi  
contabili già  
applicati nel  
bilancio  
2020

# I DOCUMENTI OIC

## Documenti interpretativi di norme e Comunicazioni

- ✓ **Interpretativo n. 7:** Legge 13 ottobre 2020, n. 126. Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni
- ✓ **Interpretativo n. 8:** Legge 17 luglio 2020, n.77. Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio.
- ✓ **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».
- ✓ **Interpretativo n. 9:** Legge 13 ottobre 2020, n.126. Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio – sospensione ammortamenti
- ✓ **Interpretativo n. 10** Legge 30 dicembre 2021, n. 234 Aspetti contabili delle norme fiscali introdotte in tema di rivalutazione e riallineamento (attesa la pubblicazione della versione definitiva)

---

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## **LE CAUTELE NEL BILANCIO 2021**

- a) Non si è superato il costo di sostituzione? Quale metodo contabile è stato adottato? Tesi contrastanti sui rischi fiscali.
- b) Si è stimato nel 2020 l'effetto della rivalutazione sugli ammortamenti 2021?
- c) L'ipotesi di modifica della vita utile e l'informativa nella nota integrativa.

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## A. SUPERAMENTO DEL VALORE RECUPERABILE

**L'UNICO LIMITE CIVILISTICO È il «VALORE RECUPERABILE»**

**Indicazioni della norma di legge: rinvio all'articolo 11, L. 342/2000**

- ✓ i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## A. SUPERAMENTO DEL VALORE RECUPERABILE

### Indicazioni degli OIC

OIC 24, par. 80: il Valore massimo è il valore recuperabile

OIC 16, par. 75: il valore massimo è il valore recuperabile



Documento interpretativo n. 7/2020 → Ai fini dell'individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## A. METODO CONTABILE UTILIZZATO?

### **METODOLOGIE CONTABILI**

13. Nel caso dei beni ammortizzabili materiali ed immateriali, la società può eseguire la rivalutazione adottando tre distinte modalità:

- a) rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;
- b) rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- c) riduzione del fondo ammortamento. (Art. 5 Decreto 162)

L'applicazione di ognuno di questi metodi porta all'iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile che va poi ripartito lungo la vita utile dell'immobilizzazione.

**Interpretativo OIC  
7/2021**

# SINTESI DEI METODI

I metodi contabili utilizzabili per la rivalutazione producono pertanto effetti e conseguenze diverse

<b>METODO</b>	<b>Impatto civilistico</b>	<b>Impatto fiscale</b>
1 - Costo storico Fondo Amm.to	NO modifica vita utile	Ammortamento interamente deducibile
2 - Costo storico	Modifica vita utile se non effettuata correttamente	Quota di ammortamento non deducibile
3 - F.do Amm.to	Modifica vita utile se non effettuata correttamente	Quota di ammortamento non deducibile

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## B. STIMA NEL 2020 DEGLI EFFETTI DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile.



- ✓ La rivalutazione 2020, a parità di condizioni, comporta un incremento della quota annuale di ammortamento a decorre dal bilancio 2021



- ✓ Gli OIC richiedono che si aggiorni la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima.

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

## B. STIMA NEL 2020 DEGLI EFFETTI DEGLI AMMORTAMENTI 2021

### METODOLOGIE CONTABILI

Interpretativo OIC  
7/2021

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile.

I principi contabili richiedono che si aggiorni la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima.

Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, in quanto la rivalutazione è ritenuta un'operazione successiva e pertanto l'ammortamento di tali maggiori valori è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione.

# 1. GLI EFFETTI NEL BILANCIO 2021 DELLA RIVALUTAZIONE 2020

C. NOTA INTEGRATIVA

## **L'INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA**

- ✓ 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).

# UN CASO PARTICOLARE: LA MODIFICA DELLA VITA UTILE DEI MARCHI

**Interpretativo OIC  
7/2020**

- 8 E' stato chiesto di chiarire se il limite massimo convenzionale di 20 anni della vita utile per i marchi potesse essere superato in occasione della rivalutazione, in particolare quando la rivalutazione viene effettuata negli ultimi anni di detta vita utile convenzionale.
- In assenza di un chiarimento a riguardo si sarebbero potute verificare delle circostanze in cui, per rispettare il limite convenzionale dei 20 anni, l'intera rivalutazione sarebbe stata ammortizzata in un arco temporale molto limitato e comunque inferiore alla durata residua della tutela giuridica del marchio. Pertanto al paragrafo 16 del documento interpretativo è stata prevista un'eccezione alle regole generali dell'OIC 24. Tale eccezione prevede che dalla data della rivalutazione il limite fissato dal paragrafo 71 dell'OIC 24 può essere prolungato per ulteriori 20 anni nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica.

## 2. LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA NEL BILANCIO 2021

- ✓ Articolo 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 – Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni
- ✓ P.to 4-bis. «La rivalutazione può essere eseguita anche nel bilancio relativo all'**esercizio immediatamente successivo a quello di cui al comma 2**, con **esclusivo riferimento ai beni non rivalutati nel bilancio precedente e senza la possibilità di affrancamento del saldo attivo e di riconoscimento degli effetti a fini fiscali**, rispettivamente ai sensi dei commi 3 e 4 del presente articolo».

## 2. LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA 2021

### IDENTIFICAZIONE DEI BENI RIVALUTABILI

Possono essere rivalutati le seguenti attività che risultino iscritte nel **bilancio al 2019**:

- ✓ i beni d'impresa
- ✓ le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, e successive modificazioni

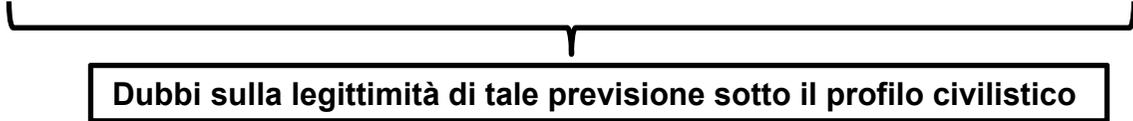
Sono esclusi:

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

# RISERVA DI RIVALUTAZIONE

## DISCIPLINA DELLA RISERVA DI RIVALUTAZIONE

- ✓ Il saldo attivo deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.
- ✓ La riserva, ove non sia imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 c.c.



Dubbi sulla legittimità di tale previsione sotto il profilo civilistico

In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si possono distribuire utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

## INFO IN N.I.: ESEMPI

“Con riferimento all’immobile strumentale rivalutato ai sensi del .....è stata rivista la stima relativa alla vita utile residua, che è stata incrementata da ... esercizi a ... esercizi. La modifica della vita utile non ha comportato, nell’esercizio, effetti sul risultato d’esercizio e sul patrimonio netto. A partire dal prossimo esercizio, gli ammortamenti saranno stanziati sulla base della nuova vita utile e del nuovo valore contabile del bene. La nuova vita utile è stata determinata attraverso una perizia redatta da un soggetto qualificato ed indipendente. La modifica della vita utile residua dell’immobile trae origine dalla convinzione che, continuando il processo di ammortamento sulla base della vita utile determinata al momento dell’acquisizione, il valore netto dell’immobile si sarebbe azzerato.

# INFO IN N.I.: ESEMPI

## TOTALE RIVALUTAZIONI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI ALLA FINE DELL'ESERCIZIO

Ai sensi di legge si elencano di seguito le immobilizzazioni immateriali iscritte nel bilancio della Società al 31/12/2020 sulle quali sono state effettuate rivalutazioni monetarie e deroghe ai criteri di valutazione civilistica.

Descrizione	Rivalutazione D.L.104/2020	Totale rivalutazioni
Diritti brevetti industriali	5.000.000	5.000.000

La società si è avvalsa della facoltà prevista dal D.L. 104/2020 (Decreto Agosto), rivalutando i brevetti relativi ai processi produttivi cArtù e Mondaplen per l'importo complessivo indicato nel prospetto di cui sopra. La rivalutazione è stata prudenzialmente determinata utilizzando un valore ampiamente inferiore al valore di mercato dei beni, così come risultante da specifica relazione redatta da un esperto in Brevetti e valutazione degli intangibili di primario standing (il cui importo è stato assunto come limite massimo del plusvalore allocabile). L'intera rivalutazione è stata contabilizzata ad incremento del costo storico. In contropartita è stata iscritta la riserva di patrimonio netto denominata "Riserva di rivalutazione D.L. 104/2020".

In tema di rilevanza fiscale, si è optato per dare riconoscimento alla rivalutazione pagando l'imposta sostitutiva del 3% (attualmente a debito), il cui ammontare è stato contabilizzato a riduzione della riserva.

In funzione di quanto sopra, si attesta che il valore netto dei beni rivalutati risultante dal bilancio in commento non eccede quello agli stessi attribuibile in relazione alla loro consistenza, capacità produttiva e possibilità di utilizzazione nell'impresa.

---

MODIFICA DELLA DEDUCIBILITA'  
DEI MARCHI RIVALUTATI  
E DEGLI AVVIAMENTI RIALLINEATI  
(L. 234/2021 – Legge di bilancio 2022, art. 1,  
cc. 622 – 624)

## LA «NOVITA'» IN SINTESI

- ✓ La legge di bilancio 2022 introduce una modifica molto sostanziale alla deducibilità fiscale di specifici beni rivalutati nel 2020
- **SOGGETTI INTERESSATI** → Coloro che hanno rivalutato beni d'impresa ai sensi del DL 110(Art. 110 DL 104/2020, Art. 110, successivamente convertito dalla L. 126 del 13/10/2020
- **BENI INTERESSATI** → Beni immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo del costo o del valore → **MARCHI E AVVIAMENTI**
- **OGGETTO DELLA MODIFICA** → Innalzamento a **50 ANNI** del periodo di ammortamento fiscale minimo
- **ENTRATA IN VIGORE**: esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata effettuata

# LA «NOVITA'» IN SINTESI

## LE POSSIBILI OPZIONI PER I SOGGETTI INTERESSATI

1. «Accettare»  
l'allungamento del  
beneficio fiscale  
(L.234/2021, art. 1, cc. 622)

2. «Disconoscere»  
la rilevanza fiscale  
(L.234/2021, art. 1, cc. 624)

3. Corrispondere maggiori  
imposte per mantenere  
invariata la deducibilità fiscale  
(L.234/2021, art. 1, cc. 624)



Rimborso della  
sostitutiva versata,  
ovvero utilizzo in  
compensazione



Scagliano del 12% - 14% - 16%  
al netto della sostitutiva del 3%.  
Versamento in 2 rate  
(2022 - 2023)

# POSSIBILI RICADUTE CONTABILI

- ✓ La deducibilità fiscale delle maggiori quote di ammortamento in 50 anni origina un disallineamento tra ammortamento civilistico e ammortamento fiscalmente riconosciuto → Disallineamento tra valore contabile e fiscale dell'attività
- ✓ In presenza dei presupposti → iscrizione delle attività per imposte anticipate sulla quota di ammortamento non deducibile
- ✓ Occorre valutare molto attentamente «la presumibile certezza» del recupero

1. ACCETTARE L'ALLUNGAMENTO DEL BENEFICIO FISCALE

# POSSIBILI RICADUTE CONTABILI

✓ Iscrizione di un credito tributario

Credito tributario	a	Riserva di rivalutazione ex L. 126/2020	.....
--------------------	---	---	-------

✓ Iscrizione della fiscalità differita

Riserva di rivalutazione ex a L. 126/2020		Fondo imposte differite	.....
---	--	-------------------------	-------

**2. DISCONOSCERE LA RILEVANZA FISCALE DELLA RIVALUTAZIONE**

# POSSIBILI RICADUTE CONTABILI

✓ Iscrizione del debito tributario

<b>Riserva di rivalutazione ex a L. 126/2020</b>	<b>Debiti tributari</b>	.....
--	-------------------------	-------

**3. CORRISPONDERE MAGGIORI IMPOSTE**

# DISCONOSCERE LA RILEVANZA FISCALE E CONTABILE DELLA RIVALUTAZIONE

Possibilità introdotta con il «DL sostegni ter»

- ✓ Eliminazione della rivalutazione del marchio anche dal punto di vista civilistico
- ✓ Iscrizione di un credito tributario

## **LEGGE 28 marzo 2022, n. 25**

*«624-bis. I soggetti che esercitano la facoltà prevista dal comma 624 del presente articolo possono **eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione** effettuata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126. **Nelle note al bilancio è fornita adeguata informativa circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca**»*

# RIALLINEAMENTO AVVIAMENTO

- ✓ nel bilancio 2020 numerose imprese hanno optato per il riallineamento tra il valore civilistico dell'avviamento e il valore fiscale
- ✓ la società OIC *adopter* dovrebbe aver differito l'imposta sostitutiva tra i crediti dell'attivo circolante, in una voce *ad hoc* "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento"
- ✓ l'imposta sostitutiva "rappresenta un'anticipazione di futuri oneri fiscali che, altrimenti, la società sarebbe tenuta a corrispondere negli esercizi successivi, qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo". Il costo pagato per l'imposta sostitutiva deve essere ripartito lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento, iscrivendo una quota della stessa nel conto economico, nella voce 20 "Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate" (OIC 25, par. 80).

# RIALLINEAMENTO AVVIAMENTO

L'impresa si trova di fronte ai seguenti scenari:

- ✓ **“accettare” l’allungamento del beneficio fiscale** sul valore riallineato: l’opzione originerà, man mano che si iscrivono gli ammortamenti civilistici su un periodo max di 20 anni a fronte di una deducibilità di 50 anni, un disallineamento tra il V.C. e V.F. La società pertanto dovrà, in presenza dei presupposti, iscrivere le attività per imposte anticipate (OIC 25, par. 81);
- ✓ **“disconoscere” la rilevanza fiscale** del riallineamento: la società iscriverà un credito tributario nei confronti dell’Erario da compensare come previsto dalla normativa. In contropartita, si storerà l’attività per imposta sostitutiva da riallineamento iscritta nell’attivo di SP, poiché si sta rinunciando al beneficio fiscale futuro;
- ✓ **corrispondere le maggiori imposte** al fine di mantenere la deducibilità degli ammortamenti in 18 anni, iscrivendo il debito tributario e in contropartita incrementando la posta contabile di SP iscritta nel 2020 (OIC 25, par. 80).

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ La L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha esteso la possibilità di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali prevista dall'art. 60 comma 7.bis della Legge 126/2020 *«all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali»*
- ✓ La deroga (Art. 60 co. 6.bis della L. 126/2020):
  - riguardava i soggetti che non applicano gli IFRS
  - si riferiva all'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (31/12/2020 – Bilanci infrannuali – Bilanci consolidati)
  - prevedeva la possibilità di «non effettuare **fino al 100%** dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali»

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ Con la conversione in legge del decreto «milleproroghe» la norma è stata così riformulata: all'articolo 60, comma 7-bis, del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 ottobre 2020, n. 126, in materia di differimento degli ammortamenti, l'ultimo periodo è sostituito dal seguente:

**“In relazione all’evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2, l’applicazione delle disposizioni del presente comma è estesa all’esercizio successivo a quello di cui al primo periodo”.**

- ✓ La deroga riguarda tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali, comprese quelle acquistate in corso d’anno
- ✓ Può essere anche sul singolo cespite

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ Assunto: la quota di ammortamento non effettuata comporta l'allungamento del piano di ammortamento originario di 1 anno. Vi sono due possibilità.
  1. Beni per cui è possibile aggiornare la vita utile
- ✓ Esempio 1
  - Cespite acquistato in esercizi precedenti
  - Costo storico: 1.000
  - F.do amm.to al 31/12/2020\* 500
  - Vita utile residua al 31/12/2020: 5 anni (amm.to annuale 100)
  - Sospensione amm.to 2021: 100
  - Vita utile residua al 31/12/2021: 4 anni
  - Allungamento vita utile: 1 anno
  - Ammortamento 2022: 100 (500/5 anni)

NB: Allungamento del piano **FINO** a 1 anno

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ Assunto: la quota di ammortamento non effettuata comporta l'allungamento del piano di ammortamento originario di 1 anno. Vi sono due possibilità.
  1. Beni per cui è possibile aggiornare la vita utile
- ✓ Esempio 2
  - Cespite acquistato in esercizi precedenti
  - Costo storico: 1.000
  - F.do amm.to al 31/12/2020\* 500
  - Vita utile residua al 31/12/2020: 5 anni (amm.to annuale 100)
  - Sospensione amm.to 2021: 50
  - Vita utile residua al 31/12/2021: 4 anni
  - Allungamento vita utile: 6 mesi
  - Ammortamento 2022: 100 (450/4,5 anni)

NB: Allungamento del piano **FINO** a 1 anno

# LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2021

- ✓ Assunto: la quota di ammortamento non effettuata comporta l'allungamento del piano di ammortamento originario di 1 anno. Vi sono due possibilità.
  - 2. Beni per cui non è possibile aggiornare la vita utile
- ✓ Esempio
  - Licenza software durata 5 anni acquistata nel 2020
  - Costo storico: 1.000
  - F.do amm.to al 31/12/2020\* 200
  - Vita utile residua al 31/12/2020: 4 anni
  - Sospensione amm.to 2021: 200
  - Vita utile residua al 31/12/2021: 4 anni
  - Ammortamento 2022: 267 (800/3 anni)

# ADEMPIMENTI CONTABILI

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

# ADEMPIMENTI CONTABILI

Casistiche	Comportamenti
Utile 2021 > Ammortamenti sospesi	Vincolo di una riserva indisponibile di importo pari agli ammortamenti
Utile 2021 < Ammortamenti sospesi ma presenza di riserve pregresse sufficienti	Destinazione dell'intero utile d'esercizio a riserva non distribuibile e giroconto di riserve pregresse
Utile 2021 < 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)

# 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

## INFO IN N.I. : ESEMPI

### ***Deroghe di cui all'art. 2423, comma 5 del codice civile – Sospensione degli ammortamenti***

Si precisa che gli Amministratori nella predisposizione del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2020 hanno fatto ricorso alla deroga normata dal DL 104/2020, convertito in Legge 126/2020, in materia di sospensione per l'esercizio 2020 del processo di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Tale opzione in accordo con la norma di legge sopra citata è stata esercitata in deroga all'articolo 2426, primo comma, n. 2, del codice civile, ai sensi del quale il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Gli Amministratori hanno applicato la deroga - sospendendo interamente l'applicazione degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali - al fine di contenere la perdita consuntivata nell'esercizio. Come descritto in precedenza nella presente nota integrativa, nonostante il forte incremento di ricavi registrato nel corso dell'esercizio, la Società ha sostenuto una serie di costi e di effetti connessi alla pandemia Covid-19 sia con riferimento all'attività di vendita on-line che con riferimento all'attività di vendita da negozi fisici, in particolare il negozio ad insegna "Beautyè" che oltre a risentire del calo di clientela connesso alle limitazioni imposte dal *lockdown* ha subito anche a la chiusura totale da marzo fino a maggio 2020 e ulteriori chiusure parziali in accordo alle direttive nazionali e regionali tempo per tempo vigenti.

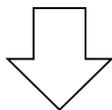
Qualora la Società avesse effettuato ammortamenti in linea con il normale piano di ammortamento, il valore delle immobilizzazioni sarebbe stato inferiore di Euro 1.280.587, la perdita ante imposte sarebbe stata pari a Euro 1.568.785, la perdita post imposte sarebbe stata pari a Euro 1.459.798 ed il patrimonio netto sarebbe stato pari a Euro 10.862.207.

La Società in linea con quanto previsto dall'art. 60 della Legge 126/2020, non disponendo ad oggi di riserve disponibili (la riserva sovrapprezzo azioni è infatti disponibile solo allorché la riserva legale raggiunge almeno l'importo pari al 20% del capitale sociale), dichiara che non procederà in esercizi futuri a distribuire utili agli azionisti fino a quando avrà costituito, con gli utili d'esercizio futuri, una riserva indisponibile di importo equivalente alle quote di ammortamento non contabilizzate a conto economico per l'esercizio 2020 pari a Euro 1.280.587.

# LA DISCIPLINA TRANSITORIA DELLA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE

*"Art. 6 (Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale).*

**1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020** 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.



DL Milleproroghe  
«2021»

# DISPOSIZIONI TEMPORANEE IN MATERIA DI RIDUZIONE DI CAPITALE

**Comma 266, art. 1, Legge di bilancio 2021 (L. 178/2020) ha sostituito l'art. 6 del DL 23/2020:**

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

1. (...)

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 ».

---

# LE NUMEROSE INTERPRETAZIONI

- ✓ Lettera circolare Min. Sviluppo Economico 29.1.2021 n. 26890
- ✓ Dottrina
- ✓ Assonime
- ✓ Consiglio Notarile di Milano
- ✓ Consiglio Notarile del Triveneto
- ✓ Consiglio Nazionale del Notariato – Studio n. 88-2021/I

# I NUMEROSI DUBBI INTERPRETATIVI

- ✓ Tesi della lettura disgiunta del comma 1 rispetto ai successivi 2 e 3
- ✓ Tesi applicabilità sospensione anche agli esercizi successivi (Assonime)
- ✓ A quali perdite si riferisce la nuova norma?
- ✓ Sterilizzazione al lordo o al netto delle riserve?
- ✓ Come comportarsi in caso di perdite inferiori al terzo nel bilancio 2020?
- ✓ Effetti della norma sul bilancio 2021 e seguenti

# STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

## ORIENTAMENTI SOCIETARI

### **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”.



COMITATO INTERREGIONALE DEI  
CONSIGLI NOTARILI DELLE TRE VENEZIE

# 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 2021 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

- ✓ Qualora siano presenti incertezze significative sulla prospettiva di continuità aziendale, può essere necessario richiedere il supporto finanziario ai soci.
- ✓ **La disciplina transitoria è applicabile soprattutto dalle imprese la cui riduzione del capitale sociale per perdita non è anche associata ad un grave squilibrio finanziario.**
- ✓ Non è prevista la deroga sul going concern nel bilancio 2021.

# RIDUZIONE DEL CS PER PERDITE E CONTINUITÀ AZIENDALE

- ✓ La possibilità di non ricapitalizzare fino al 2025 le riduzioni del CS rilevanti dell'esercizio 2020 potrà indurre i curatori fallimentari a verificare maggiormente la presenza dei presupposti per la redazione del bilancio 2021 nella prospettiva del going concern.
- ✓ **Assume pertanto particolare rilevanza l'adeguatezza e completezza dell'informativa riportata nella Nota integrativa al bilancio 2021.**

# ESEMPIO DI INFO IN NOTA INTEGRATIVA

## **Perdita oltre 1/3 del capitale sociale inferiore al minimo legale**

Tra le voci del patrimonio netto è iscritta la perdita portata a nuovo emersa nell'esercizio in corso al 31/12/2021, a fronte della quale la società ha applicato le previsioni di cui all'art. 1, c. 266 della L. 178/2020. In particolare, poiché la perdita realizzata nel 2021, pari ad euro ..., ha determinato la riduzione di oltre un terzo del capitale sociale con contestuale riduzione dello stesso al di sotto del minimo legale, la società ha rinviato ogni decisione in ordine all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al minimo legale, ovvero alla sua eventuale trasformazione, alla chiusura dell'esercizio 2026. Fino a tale data non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale.

Si evidenzia che **l'organo amministrativo ha adottato le seguenti misure e linee programmatiche affinché le perdite emerse possano essere riassorbite alla chiusura del quinto esercizio successivo al 2021:**

✓ ...

# LA CONTINUITA AZIENDALE NEL BILANCIO OIC 11

Il principio contabile OIC 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

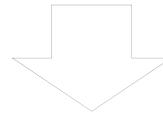
- ✓ Orizzonte temporale di tale valutazione

## **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

Come si valuta la continuità: il budget di cassa - ESEMPIO

	<b>LEVE</b>	
+	<b>Finanziamento/Versamenti soci</b>	
+	<b>Incremento indebitamento finanziario</b>	← Agevolato DL Liquidità
+	<b>Cessione di attività</b>	
	<b>Totale entrate programmate</b>	
+	<b>Revisione budget</b>	
-	<b>Moratoria scadenze pagamenti</b>	← Previste DL Liquidità
+	<b>Anticipo incassi crediti</b>	



# CONTINUITÀ AZIENDALE: GLI OBBLIGHI DI INFORMATIVA

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.

# OBBLIGHI DI INFORMATIVA

## Fattori di rischio

- Rischio relativi al business: è il rischio sistematico, sussiste anche in condizioni di effettiva continuità;
- Rischio di natura finanziaria: dipende dalle scelte effettuate in materia di strategie finanziarie, ovvero approvvigionamento e impiego della liquidità;
- Rischio legale: deriva dall'esposizione a contenziosi o dalla debolezza dei presìdi organizzativi a tutela della legalità;
- Rischio legato a situazioni contingenti: è dato da fattori che non sono caratteristici della realtà aziendale, ma dovuti a circostanze specifiche in cui l'organizzazione viene a trovarsi, anche a seguito di eventi negativi derivanti dalle altre tipologie di rischio.

---

# ESEMPI DI FATTORI DI RISCHIO RELATIVI AL BUSINESS

- 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

---

# ESEMPI DI FATTORI DI RISCHIO DI NATURA FINANZIARIA E LEGALE

- Dipendenza da un unico istituto di credito
- Situazione di crisi degli istituti con cui l'azienda intrattiene rapporti rilevanti
- Tempi vincolanti per l'afflusso di risorse a servizio di piani di risanamento o rilancio
- Potenziali contenziosi

---

# ESEMPI DI FATTORI DI RISCHIO LEGATI A SITUAZIONI CONTINGENTI

- Scaduto elevato nei confronti di un fornitore strategico
- Covenant non rispettati
- Fallimento di fornitori o clienti strategici
- Perdita di commesse rilevanti
- .....

## ESEMPIO DI ASSUNZIONI

- a fronte di un fattore di rischio relativo alla difficoltà di pagare uno scaduto elevato a fornitori strategici o di far fronte a impegni a breve termine altrettanto rilevanti quali il pagamento degli stipendi, l'assunzione che permette di redigere il bilancio secondo il principio di continuità potrebbe essere l'ottenimento di un finanziamento bancario o di un aumento di capitale entro tempi definiti. A fronte del fattore di rischio riguardante il mancato rispetto di covenants bancari, l'assunzione può essere una prospettiva concreta di rinegoziazione del debito

# 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.

# VALUTAZIONE IN ASSENZA DI RAGIONEVOLI ALTERNATIVE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

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

Qualora la direzione aziendale concluda che non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività (in assenza dell'accertamento di una causa di scioglimento), la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Si deve però tenere conto, nell'applicazione dei principi, del limitato orizzonte temporale residuo.

La nota integrativa deve descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società (par. 23).

# IL CONFLITTO UCRAINO: INFO NELLA NOTA INTEGRATIVA E NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

- ✓ la Nota integrativa deve riportare le informazioni riguardanti *“la natura e l’effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio”* (art. 2427 comma 1 n. 22-quater c.c., ).
- ✓ Nella Relazione degli amministratori si deve dare conto, tra l’altro, dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta, nonché dell’evoluzione prevedibile della gestione (art. 2428 c.c., ).

# IL CONFLITTO UCRAINO: INFO NELLA NOTA INTEGRATIVA E NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

L'OIC 29 identifica le seguenti tipologie di eventi successivi:

- fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio in quanto evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio;
- fatti successivi che **non devono essere recepiti** nei valori di bilancio in quanto indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, ma che, tuttavia, se rilevanti, devono essere illustrati nella Nota integrativa;
- fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

---

# IL CONFLITTO UCRAINO: INFO NELLA NOTA INTEGRATIVA E NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Il conflitto, iniziato lo scorso 20 febbraio 2022, è un evento che non era prevedibile entro il 31 dicembre 2021; pertanto, è da considerarsi un fatto successivo che non comporta una variazione nei valori di bilancio, ma l'esigenza di riportare un'opportuna informativa, **qualora rilevante.**

L'emergenza in essere potrebbe comportare, per le imprese più esposte o per quelle che già presentavano incertezze significative, un rischio relativo al presupposto della continuità aziendale.

# IL CONFLITTO UCRAINO: INFO NELLA NOTA INTEGRATIVA E NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

✓ L'OIC 29 richiede di tenere conto dei fatti successivi che possono incidere sulla prospettiva della continuità.

In tali circostanze, se le **incertezze** sono ritenute **significative**, pur rimanendo ragionevole la prospettiva di continuazione dell'attività, secondo il documento OIC 11 ( § 22) nella Nota integrativa *“dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale”*.

# BONUS FISCALI CEDIBILI A TERZI (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

# 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

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.

# 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.

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

In considerazione dell'onere che comporterebbe il dover individuare un tasso di interesse di mercato di un'operazione similare 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)”**.

## 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*

31/12/2020	-100.000,00
31/12/2021	22.000,00
31/12/2022	22.000,00
31/12/2023	22.000,00
31/12/2024	22.000,00
31/12/2025	22.000,00

$$100.000 = \sum_{t=1}^5 \frac{22.000}{(1+i)^t} = 3,26\%$$

# 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 3,26232%

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Valore finale del credito
31/12/2020	100.000,00			
31/12/2021	100.000,00	22.000,00	3.262,32	81.262,32
31/12/2022	81.262,32	22.000,00	2.651,03	61.913,35
31/12/2023	61.913,35	22.000,00	2.019,81	41.933,16
31/12/2024	41.933,16	22.000,00	1.371,80	21.304,96
31/12/2025	21.304,96	22.000,00	695,04	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
31/12/2020	100.000,00			
31/12/2021	100.000,00	22.000,00	3.262,32	81.262,32
31/12/2022	81.262,32	22.000,00	2.651,03	61.913,35
31/12/2023	61.913,35	22.000,00	2.019,81	41.933,16
31/12/2024	41.933,16	22.000,00	1.371,80	21.304,96
31/12/2025	21.304,96	22.000,00	695,04	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		3.262,32
-------------------	---	----------------------	--	----------

## 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

### 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
31/12/2020	100.000,00			
31/12/2021	100.000,00	22.000,00	3.262,32	81.262,32
31/12/2022	81.262,32	22.000,00	2.651,03	61.913,35
31/12/2023	61.913,35	22.000,00	2.019,81	41.933,16
31/12/2024	41.933,16	22.000,00	1.371,80	21.304,96
31/12/2025	21.304,96	22.000,00	695,04	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		3.262,32
-------------------	---	----------------------	--	----------

## 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

### 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	

# 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).

# 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	

# CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE: BILANCIO ABBREVIATO

## RILEVAZIONE SUCCESSIVA

- ✓ Giroconto del risconto passivi all'1/1/2021

Data	Valore iniziale del credito	Utilizzo del credito	Proventi finanziari di competenza	Risconto passivo	Valore finale del credito
31/12/2020	110.000,00			10.000,00	110.000,00
31/12/2021	110.000,00	22.000,00	2.000,00	8.000,00	88.000,00
31/12/2022	88.000,00	22.000,00	2.000,00	6.000,00	66.000,00
31/12/2023	66.000,00	22.000,00	2.000,00	4.000,00	44.000,00
31/12/2024	44.000,00	22.000,00	2.000,00	2.000,00	22.000,00
31/12/2025	22.000,00	22.000,00	2.000,00	0,00	0,00
<b>TOTALE</b>	<b>0,00</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

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

# 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.

# APPROFONDIMENTI

## Articoli su Eutekne.info

- ✓ La revoca dei marchi rivalutati nel bilancio 2020 non è un cambiamento di criterio 29 marzo 2022
- ✓ Ammortamento dei marchi rivalutati prolungato per ulteriori 20 anni 28 marzo 2022
- ✓ Ammortamento dei beni rivalutati nel 2020 modificabile nel bilancio 2021 25 marzo 2022
- ✓ Il conflitto Russia-Ucraina richiede un'informativa nei bilanci 2021 15 marzo 2022
- ✓ Sospensione delle perdite 2021 con focus sul going concern 11 marzo 2022
- ✓ Modifica retroattiva della deducibilità degli avviamenti riallineati con effetti contabili 10 febbraio 2022
- ✓ Modifica retroattiva della deducibilità dei marchi rivalutati con effetti contabili 1 febbraio 2022

## Libri

- ✓ I nuovi OIC – Bilancio 2021 di Fabrizio Bava e Alain Devalle, Eutekne editore, 2022

## Articoli su fabriziobava.com

- ✓ Non c'è 2 senza 3: addio ammortamenti dai bilanci 29 marzo 2022