

BILANCIO 2024: NOVITÀ E CRITICITÀ

A cura di Mauro Nicola

R

CRITICITÀ NELLA APPROVAZIONE DEL BILANCIO

R

IRREPERIBILITÀ DE SOCI

IPOTESI 1

L'IRREPERIBILITÀ GENERA L'IMPOSSIBILITÀ DI FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO ASSEMBLEARE (ART. 2484, P.3, C.C.)

- L'AMMINISTRATORE ISCRIVE SENZA INDUGIO AL REGISTRO IMPRESE LA CAUSA DI SCIoglimento EX ART. 2485 C.C. E CONVOCA ASSEMBLEA SOCI PER NOMINA LIQUIDATORE.
- IN CASO SI IMPOSSIBILITÀ DI CONVOcare ASSEMBLEA PER LIQUIDAZIONE RICORRE AL TRIBUNALE EX ART. 2487, C. 2, C.C.



IPOTESI 2

ORIENTAMENTO NOTAI TRIVENETO I.H.20

LEGITTIMO INSERIRE NELLO STATUTO CAUSA DI ESCLUSIONE PER SOCIO IRREPERIBILE

EVENTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

MODIFICHE SUL PROGETTO DI BILANCIO A CURA DEGLI AMMINISTRATORI



OIC 29



FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI

CONDIZIONI GIÀ ESISTENTI DI CUI SI È VENUTI A CONOSCENZA DOPO PROGETTO DI BILANCIO (ES. CAUSA LEGALE ARRIVATA A SENTENZA)

➡ VALORI DI BILANCIO VANNO RETTIFICATI

FATTI SUCCESSIVI NON DEVONO ESSERE RECEPITI

CONDIZIONI NON ESISTENTI NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE MA IL FATTO È DI ENTITÀ RILEVANTE (ES. DANNI CAUSATI DA EVENTI ATMOSFERICI)

➡ INDICAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

MODIFICABILITÀ DA PARTE DELL'ASSEMBLEA



- Non esiste una norma che in modo chiaro legiferi sul punto eccezion fatta per le società quotate
- Le posizioni in dottrina non sono univoche

MODIFICABILITÀ DEL PROGETTO DI BILANCIO

I ORIENTAMENTO

Secondo un primo orientamento (F. Galgano) **non è possibile la modifica assembleare**, poiché ciò equivarrebbe a sottrarre al CdA il compito esclusivo di redigere il bilancio

II ORIENTAMENTO

Secondo altra dottrina (Quatraro) **l'assemblea ha il potere di modificare il progetto di bilancio**, non tanto nel senso di approvare un progetto diverso da quello presentato, bensì di dare mandato agli amministratori di predisporre un **nuovo progetto di bilancio** che andrà ulteriormente approvato

GIURISPRUDENZA

1) Tribunale Milano 21.07.1997
possibili modifiche non sostanziali
2) Tribunale Palermo 10.04.2000
non sono possibili modifiche al progetto di bilancio

MODIFICABILITÀ DEL PROGETTO DI BILANCIO

VIZI PROCEDIMENTALI

Art. 2377 C.C. (art. 2479 ter C.C. per Srl)
Annullabilità per vizi di procedura che non ledono gli interessi dei terzi (es. vizi nella convocazione) quorum 5% per Spa (no quorum per Srl) entro 90 gg da delibera

VIZI SOSTANZIALI

Art. 2379 C.C. (art. 2479 ter C.C. per Srl)
Nullità per contenuto illecito o mancanza di convocazione impugnativa esercitabile da chiunque ne abbia interesse entro tre anni, salvo art. 2434 bis C.C..

SPECIFICITÀ

Art. 2434 bis C.C.
Le azioni di annullamento o nullità non possono essere eseguite dopo che è stato approvato il bilancio successivo a quello in contestazione

IRES PREMIALE

ACCANTONAMENTO UTILE A RISERVA ESERCIZIO 2024

Almeno l'**80%** dell'utile netto risultante dal bilancio dell'esercizio chiuso al **31 dicembre 2024** deve essere **accantonato in una apposita riserva e non distribuito ai soci**

INVESTIMENTI MINIMI

PERIODO 1° GENNAIO 2025-31 OTTOBRE 2026

Effettuazione investimenti **con caratteristiche 4.0 e/o 5.0** di importo non inferiore al maggiore tra:

- (a) 30% della quota (80%) di utile 2024 accantonato a riserva
- (b) 24% utile netto bilancio esercizio al 31 dicembre 2023.

Importo minimo 20.000 euro

NUMERO ULA ESERCIZIO 2025

Il numero di unità lavorative per anno non deve essere inferiore al numero medio del triennio 2022-2024

NUOVE ASSUNZIONI T. I. ESERCIZIO 2025

- Effettuazione nuove assunzioni generatrici incremento occupazionale almeno 1% vs numero medio 2024 (criteri super-deduzione 120%)
- Numero minimo 1 nuovo dipendente indeterminato

ASSENZA CIG ESERCIZI 2024 e 2025

No CIG salvo per eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali

LE PARTI CORRELATE

R

LE PARTI CORRELATE

DEFINIZIONE DI PARTE CORRELATA (IAS 24)

ART. 2427, P.22, C.C.
LA NOTA INTEGRATIVA
DEVE DARE INDICAZIONE
DELLE OPERAZIONI CON
PARTI CORRELATE,
QUALORA SIA RILEVANTE
E SIANO STATE
CONCLUSE NON A
CONDIZIONI NORMALI DI
MERCATO

IMPRESE CHE DIRETTAMENTE/INDIRETTAMENTE CONTROLLANO
O SONO CONTROLLATE DALLA SOCIETÀ CHE REDIGE IL BILANCIO,
OVVERO SOTTO COMUNE CONTROLLO

IMPRESE COLLEGATE (DETTENZIONE DI ALMENO IL 20% DEI VOTI IN
ASSEMBLEA O IL 10% PER LE QUOTATE)

DIRIGENTI CON RESPONSABILITÀ STRATEGICHE, CIOÈ CHE HANNO
IL POTERE DI PIANIFICARE, DIRIGERE O CONTROLLARE LA SOCIETÀ
CHE REDIGE IL BILANCIO, COMPRESI GLI AMMINISTRATORI E I
LORO STRETTI FAMILIARI (COMPRESO CONVIVENTE)

SOCIETÀ NELLE QUALI I SOGGETTI DI CUI AL PUNTO PRECEDENTE DETENGONO
IL CONTROLLO O NOTEVOLE INFLUENZA, O CHE HANNO AMMINISTRATORI IN
COMUNE CON LA SOCIETÀ CHE REDIGE IL BILANCIO

LE PARTI CORRELATE

DEFINIZIONE DI OPERAZIONE CON PARTE CORRELATA

ART. 2427, P.22, C.C.
LA NOTA INTEGRATIVA
DEVE DARE INDICAZIONE
DELLE OPERAZIONI CON
PARTI CORRELATE,
QUALORA SIA RILEVANTE
**E SIANO STATE
CONCLUSE NON A
CONDIZIONI NORMALI DI
MERCATO**

IN MERITO ALLE NORMALI CONDIZIONI DI MERCATO, NON VANNO CONSIDERATE ESCLUSIVAMENTE LE PATTUIZIONI RIFERITE AL PREZZO, MA ANCHE LE MOTIVAZIONI CHE HANNO INDOTTO LA DECISIONE DI EFFETTUARE L'OPERAZIONE CON PARTE CORRELATA E NON CON TERZI

IN MERITO ALLA RILEVANZA Può FARSI RIFERIMENTO ALL'OIC 11 CHE DEFINISCE RILEVANTI LE INFORMAZIONI CHE HANNO EFFETTO SIGNIFICATIVO SUI DATI DI BILANCIO O SUL PROCESSO DECISIONALE DEI DESTINATARI

APPENDICE OIC 12

L'OBBLIGO DI INFORMATIVA RELATIVO ALLE OPERAZIONI TRA PARTI CORRELATE INTERCORSE NELL'ESERCIZIO DEVE SEMPRE ESSERE RISPETTATO **ANCHE SE I RAPPORTI CON LE STESSE NON SONO PIÙ IN ESSERE ALLA DATA DEL BILANCIO**

ESEMPI DI OPERAZIONI DA INDICARE (OIC 12)



- acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
- acquisti o vendite di immobili ed altre attività (esempio impianti, macchinari, marchi, brevetti);
- prestazione od ottenimento di servizi;
 - leasing;
 - trasferimenti per ricerca e sviluppo;
 - trasferimenti a titolo di licenza;
- trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura);
 - clausole di garanzia o pegno;
 - estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte;
- retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche.

NON SONO PARTI CORRELATE (IAS 24)



- a) due entità per il solo fatto di avere in comune un amministratore o un altro dirigente con responsabilità strategiche oppure perché un dirigente con responsabilità strategiche, nonostante quanto esposto nella definizione di «parte correlata», se tale amministratore non è in grado di influenzare il processo decisionale in modo significativo;
- b) due entità partecipanti, per il solo fatto di detenere il controllo congiunto in una joint venture;
- c) finanziatori;
- d) sindacati;
- e) imprese di pubblici servizi;
- f) agenzie e dipartimenti pubblici, solo in ragione dei normali rapporti di affari con l'entità (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'entità o partecipare al suo processo decisionale);
- g) un singolo cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente generale con il quale l'entità effettua un rilevante volume di affari, semplicemente in ragione della dipendenza economica che ne deriva.

CPB E IMPATTI SUL BILANCIO DI ESERCIZIO

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

ESPOSIZIONE NOTA INTEGRATIVA



BILANCI ORDINARI

RAPPORTO ONERE FISCALE CORRENTE vs TEORICO

OIC 25

15

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

ESPOSIZIONE NOTA INTEGRATIVA



BILANCI ABBREVIATI E MICRO

OIC 25 → NESSUN OBBLIGO

ANNOTAZIONE CONSIGLIATA

16

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

RELAZIONE COLLEGIO SINDACALE

- CONTROLLO LEGITTIMITÀ E PROCEDURALE → NO MERITO
- VERIFICA ADESIONE → NO MANIFESTATAMENTE IMPRUDENTE O AZZARDATA

⇒
SEGNALAZIONE RELAZIONE ACCOMPAGNAMENTO

17

VALUTAZIONI E STIME DI BILANCIO

R

PRINCIPI CONTABILI, CRITERI E METODI DI VALUTAZIONE

PRINCIPI CONTABILI



REGOLE CHE DISCIPLINANO I CRITERI DI INDIVIDUAZIONE DELLE OPERAZIONI, LE MODALITÀ DELLA LORO RILEVAZIONE, I CRITERI E I METODI DI VALUTAZIONE E QUELLI DI CLASSIFICAZIONE ED ESPOSIZIONE DEI VALORI IN BILANCIO

(OIC 29 § 4)

CRITERI DI VALUTAZIONE



LE REGOLE PER LA RAPPRESENTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO

METODI DI VALUTAZIONE



MODALITÀ DI APPLICAZIONE E DETERMINAZIONE DI UN CRITERIO

LE STIME CONTABILI

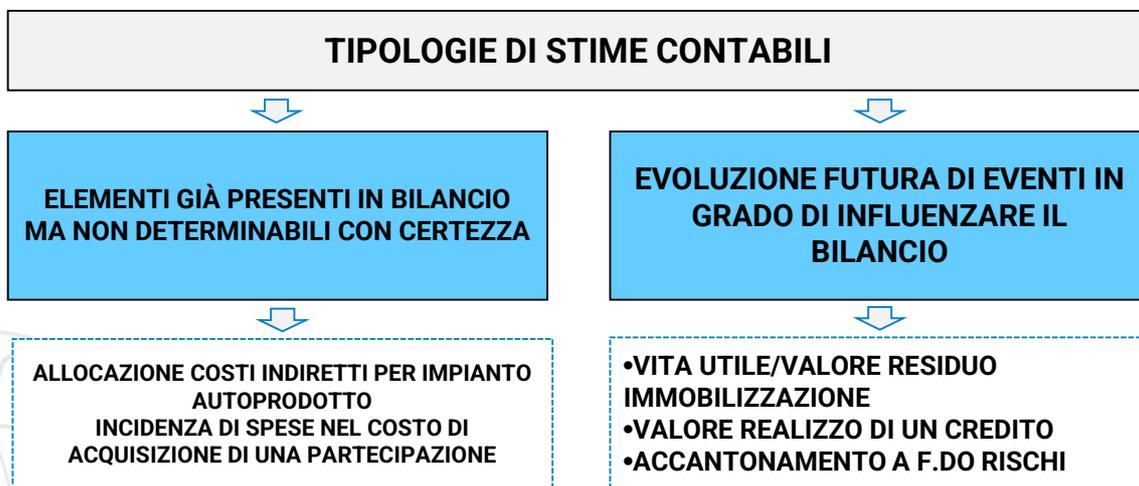
DEFINIZIONE



PROCEDIMENTI E METODI, NELL'AMBITO DI UN PREDETERMINATO PRINCIPIO CONTABILE, PER DETERMINARE UN VALORE RAGIONEVOLMENTE ATTENDIBILE DI ATTIVITÀ, PASSIVITÀ, COSTI E RICAVI
(OIC 29 § 9)

SONO SOGGETTIVE MA NON ARBITRARIE

ESEMPI DI STIME CONTABILI



21

FORMAZIONE DELLE STIME: CRITERI GENERALI



22

OIC 16 – LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

R

DEFINIZIONE, PRIMA RILEVAZIONE E CLASSIFICAZIONE

R

CLASSIFICAZIONE CIVILISTICA (ART.2424 C.C.)

- B)** > ATTIVO
- II** > IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- 1** > TERRENI E FABBRICATI
- 2** > IMPIANTI E MACCHINARI
- 3** > ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI
- 4** > ALTRI BENI
- 5** > IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

DETERMINAZIONE VALORE ORIGINARIO



LA CONTABILIZZAZIONE

OIC 16 § 9

«IL VALORE NETTO CONTABILE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE MATERIALE È IL VALORE AL QUALE IL BENE È ISCRITTO IN BILANCIO AL NETTO DI AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI DELL'ESERCIZIO E DI ESERCIZI PRECEDENTI»

LE POSTE RETTIFICATIVE DEVONO ESSERE RILEVATE IN DEDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI, ESPONENDO NELLO STATO PATRIMONIALE IL SOLO IMPORTO NETTO CON RICOSTRUZIONE DELLE MOVIMENTAZIONI DEI FONDI RETTIFICATIVI NELLA NOTA INTEGRATIVA

27

LA VALUTAZIONE (COST MODEL)

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI SONO ISCRITTE AL COSTO D'ACQUISTO O DI PRODUZIONE, AL NETTO DEL RELATIVO FONDO DI AMMORTAMENTO E DELLE EVENTUALI SVALUTAZIONI

COSTO DI ACQUISTO

Il valore originario delle immobilizzazioni materiali è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene. Il costo effettivamente sostenuto include l'onere per l'imposta sul valore aggiunto sostenuto se la società opera in regime di IVA indetraibile. Gli sconti incondizionati in fattura sono portati a riduzione del costo.

COSTO DI PRODUZIONE

Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso.

28

IL COSTO DI PRODUZIONE

IL COSTO DI PRODUZIONE



COMPRENDE

I COSTI DIRETTI (MATERIALE E MANO D'OPERA DIRETTA, COSTI DI PROGETTAZIONE, FORNITURE ESTERNE, ECC.)

I COSTI GENERALI DI PRODUZIONE, PER LA QUOTA RAGIONEVOLMENTE IMPUTABILE AL CESPITE PER IL PERIODO DELLA SUA FABBRICAZIONE FINO AL MOMENTO IN CUI IL CESPITE È PRONTO PER L'USO

ONERI RELATIVI AL FINANZIAMENTO DELLA FABBRICAZIONE
POICHÉ LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI COSTITUISCONO PARTE DELL'ORGANIZZAZIONE PERMANENTE DELLA SOCIETÀ E PRODUCONO REDDITI SOLO QUANDO SONO IN FUNZIONE, GLI ONERI FINANZIARI SOSTENUTI PER LA FABBRICAZIONE POSSONO ESSERE CAPITALIZZABILI.

29

ONERI FINANZIARI E IMMOBILIZZAZIONI

R

ONERI FINANZIARI E IMMOBILIZZAZIONI

COSTITUISCONO SPESE DELL'ESERCIZIO E VANNO IMPUTATE DIRETTAMENTE A CONTO ECONOMICO TUTTAVIA SE TALI ONERI SONO STATI SOSTENUTI PER L'ACQUISTO / LA COSTRUZIONE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE MATERIALE POSSONO ESSERE CAPITALIZZATE CON I SEGUENTI LIMITI



1) I **CAPITALI** PRESI A PRESTITO AI QUALI TALI ONERI SI RIFERISCONO DEVONO ESSERE **SPECIFICI** PER L'ACQUISIZIONE DELL'IMMOBILIZZAZIONE

2) **INTERESSI PASSIVI MATURATI DURANTE IL "PERIODO DI COSTRUZIONE" E NON OLTRE**

- **periodo di costruzione** = periodo intercorso dai primi pagamenti ai fornitori al momento nel quale il cespite è pronto per l'uso (compresi i tempi di monitoraggio e messa a punto) a condizione che tali tempi siano "**normali**", cioè nel caso in cui scioperi / inefficienze / altre cause protragano la costruzione oltre il periodo normale, non sarà possibile capitalizzare gli oneri finanziari maturati nel corso di tale maggior periodo
- il **periodo di costruzione di costruzione** deve essere significativo → non sono quindi capitalizzabili gli interessi relativi ad acquisizioni di routine
- se l'acquisizione avviene a **stadi**, sono capitalizzabili gli interessi di ciascuno stadio, separatamente considerato

31

ONERI FINANZIARI E IMMOBILIZZAZIONI

Il finanziamento deve essere specifico di una determinata acquisizione: se vengono utilizzati **finanziamenti a breve generici**, deve essere determinato con ragionevole certezza (ad esempio tramite prospetti finanziari di flussi) l'ammontare del finanziamento utilizzato per il pagamento del cespiti → nel caso in cui i finanziamenti utilizzati siano in parte di breve ed in parte di medio/lungo termine si deve assumere che la **sequenza di utilizzazione** sia prima di quelli a lungo termine e solo per la parte residua di quelli a breve

TASSO DI INTERESSE PER LA CAPITALIZZAZIONE = **tasso interesse realmente sostenuto per il finanziamento di medio / lungo termine** :

- In caso esistano tassi diversi sui finanziamenti a lungo → **del tasso medio ponderato nel periodo di costruzione**
- Se sono presenti finanziamenti a breve è più appropriato utilizzare il **tasso di mercato a medio lungo** se < minore del tasso di mercato a breve → la differenza tra tasso a breve e tasso a lungo = costo dell'esercizio
- In caso di presenza di un contratto derivato a copertura del finanziamento il tasso realmente sostenuto è quindi quello rettificato dagli effetti prodotti dal **contratto derivato** → inferiore o superiore a seconda del risultato apportato dal derivato
- Il tasso di interesse realmente sostenuto può essere equiparato al tasso di **interesse effettivo**?

32

IL COMPONENT APPROACH

R

IL COMPONENT APPROACH

Acquisto di un'unità economico – tecnica come una linea di produzione
 Il Prezzo pagato per l'acquisto = prezzo relativo all'intera linea



- Valore delle singole immobilizzazione che compongono la linea ???
- Quali soggette ad ammortamento e quali no ???
- Quale vita utile per le immobilizzazioni soggette ad ammortamento ???



Determinazione del PREZZO DI MERCATO di ogni singola componente

I

IL COMPONENT APPROACH

AMMORTAMENTO CALCOLATO RELATIVAMENTE AD OGNI SINGOLA IMMOBILIZZAZIONE APPARTENENTE ALL'UNITÀ ECONOMICA COMPLESSIVA

SE Σ PREZZI MERCATO > PREZZO TOTALE LINEA

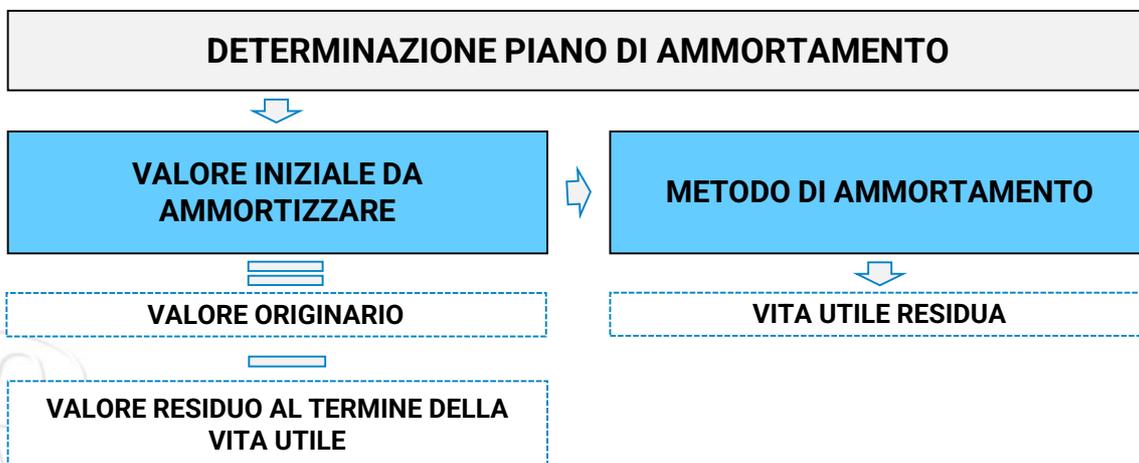
Riduzione dei singoli valori su base proporzionale al fine di raggugliarli al valore complessivo

SE Σ PREZZI MERCATO < PREZZO TOTALE LINEA

La differenza va in aumento proporzionale ai valori di mercato delle singole immobilizzazioni, in quanto trattasi di un costo realmente sostenuto ma solo se la trattativa sia avvenuta tra parti indipendenti ed il valore sia recuperabile tramite l'uso

VALUTAZIONI E STIME NELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

PROCESSO DI AMMORTAMENTO



37

INTERRUZIONE PROCESSO DI AMMORTAMENTO



38

STIMA DELLA VITA UTILE

VITA UTILE = PERIODO DI TEMPO DURANTE IL QUALE SI PREVEDE DI UTILIZZARE L'IMMOBILIZZAZIONE



SI STIMA



TENENDO CONTO DELLA **VITA ECONOMICA** DELL'IMMOBILIZZAZIONE PER LA SOCIETÀ E NON DELLA **VITA FISICA** (CHE PUÒ ESSERE PIÙ LUNGA)

- LA STIMA DEVE ESSERE RIVISTA IN CHIUSURA DI OGNI ESERCIZIO
- SE NECESSARIO IL PIANO DI AMMORTAMENTO DEVE ESSERE MODIFICATO

39

OIC 16: INDICAZIONI APPLICATIVE

RIFERIMENTI PER LA STIMA



RIFERIMENTI LEGATI AL CESPITE



1. DETERIORAMENTO FISICO
2. ESPERIENZA PREGRESSA IMPRESA E SETTORE
3. STIMA DEL PRODUTTORE
4. PERIZIE DI ESPERTI
5. OBSOLESCENZA DEL CESPITE



RIFERIMENTI LEGATI ALLA SOCIETÀ



1. GRADO E CONDIZIONI DI UTILIZZO
2. CORRELAZIONI ALTRI CESPITI
3. PIANI DI SOSTITUZIONE
4. POLITICHE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE
5. VINCOLI LEGATI ALL'UTILIZZO
6. FATTORI AMBIENTALI

NON FIGURA MAI IL RIFERIMENTO AL D.M. 31.12.1988 !!!

40

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

ART. 60, D.L. N. 104/2020, C. 7 BIS

I soggetti che **non** adottano i **principi contabili internazionali**, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto [15 agosto], possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2) del codice civile, non effettuare **fino al 100 per cento** 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. **Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.**

Art. 60, D.L. n. 104/2020, C. 7 TER

I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una **riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma**. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, **la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.**

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

MISURA SCELTA E NOTA INTEGRATIVA → IMPORTANTE LA COERENZA

LA SCELTA IN MERITO ALLA QUOTA DI AMMORTAMENTI CHE LA SOCIETÀ DECIDE DI NON EFFETTUARE DEVE ESSERE COERENTE CON LE RAGIONI FORNITE IN NOTA INTEGRATIVA AI SENSI DEL COMMA 7-QUATER (VEDI ESEMPIO 1). SI SOTTOLINEA CHE LA NORMA È INSERITA IN UN CONTESTO NORMATIVO PREORDINATO AD INTRODURRE MISURE AGEVOLATIVE DOVUTE ALLA PANDEMIA

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 ESEMPIO 1 – Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga

Legge 13 ottobre 2020, n.126
 “Disposizioni transitorie in materia di
 principi di redazione del bilancio –
 sospensione ammortamenti”



Aprile 2021

Di seguito si riportano alcuni esempi di ragioni che possono indurre una società ad avvalersi della deroga e di come dette ragioni devono essere coerenti con la quota di ammortamenti che si decide di non effettuare.

1A - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre la perdita o non incorrere in una perdita operativa (A-B) registrata per effetto della pandemia. A tal fine stabilisce che l'aliquota di ammortamento dell'anno è pari a zero.

1B - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione sostenuta nell'anno a causa della pandemia. Pertanto il criterio utilizzato per stabilire la quota di ammortamento è quello dei mesi di apertura. Nella circostanza specifica, ipotizzando una chiusura di 6 mesi, la società decide di non effettuare il 50% degli ammortamenti di tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.



COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

ELEMENTI DI INCERTEZZA

ART. 60 D.L. 104/2020 NON MENZIONA
 LE SVALUTAZIONI PER PERDITA DUREVOLE DI VALORE

MA NEL 2020 e 2021 SONO VERIFICATI MOLTI DEGLI INDICATORI PREVISTI DA OIC 9 PAR. 17
 QUALI AD ESEMPIO VARIAZIONI SIGNIFICATIVE NEGATIVE NELL'AMBIENTE OPPURE IL
 VERIFICARSI DI SIGNIFICATIVI CAMBIAMENTI CON IMPATTO NEGATIVO SULLA SOCIETÀ

IN ASSENZA DI UNA DEROGA ESPLICITA LEGISLATIVA L'ART. 2426 COMMA 1 N. 3)
 E L'OIC 9 DEVONO ESSERE APPLICATI

RISCHIO CHE LE SVALUTAZIONI VANIFICHINO
 L'EFFETTO DEI MANCATI AMMORTAMENTI



COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

RIPRESA AMMORTAMENTI SOSPESI [2024]

LA QUOTA DI AMMORTAMENTO NON EFFETTUATA DAL 2020 AL 2023 (UNO O PIÙ ESERCIZI) È DA IMPUTARSI 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.

Effetti nel bilancio 2024

Sospensione dell'ammortamento con possibilità di estensione della vita utile

Sospensione dell'ammortamento con impossibilità di estensione della vita utile

- No modifica quota ammortamento annuale
- Attenzione alle sospensioni parziali

- Incremento quota ammortamento annuale
- Ammortamento sospeso «spalmato» lungo la vita utile residua

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

RIPRESA AMMORTAMENTI ESERCIZI SUCCESSIVI

1. RIDETERMINARE LA VITA UTILE

+

2. SUDDIVIDERE IL VALORE NETTO CONTABILE PER LA VITA UTILE RESIDUA AGGIORNATA

=

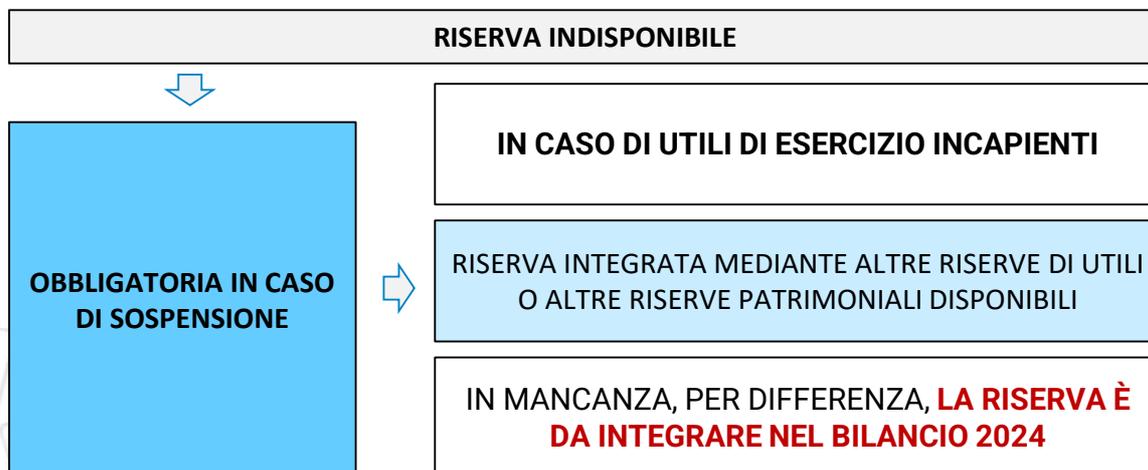
3. QUOTA DI AMMORTAMENTO RIDETERMINATA CON DIVERSI POSSIBILI EFFETTI RISPETTO ALLA QUOTA IMPUTATA A BILANCIO PRIMA DELLA SOSPENSIONE

QUOTA MAGGIORE

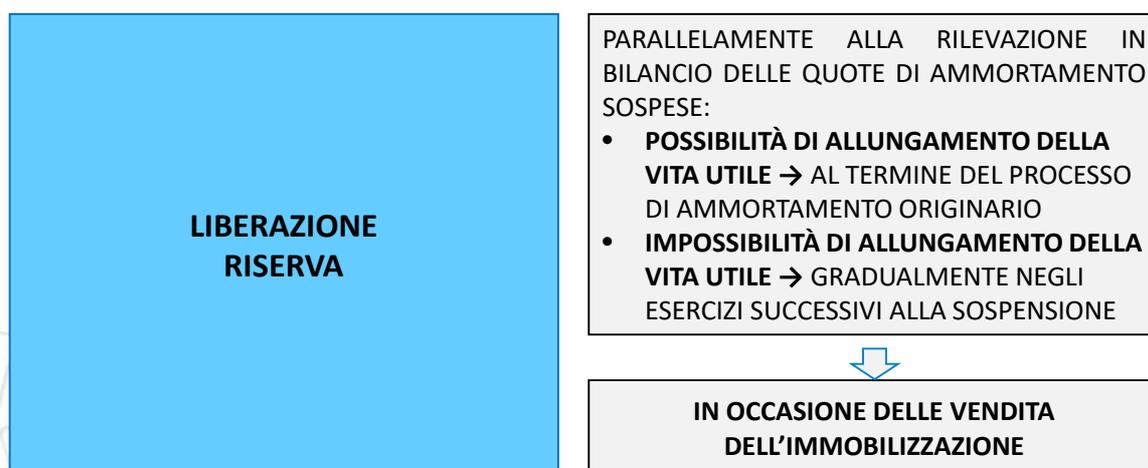
QUOTA UGUALE

QUOTA MINORE

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

CONSIDERAZIONI DI FINE ANNO

- La prassi di ammortizzare le immobilizzazioni sulla base delle aliquote fiscali massime comporta, spesso, periodi di ammortamento inferiori rispetto all'effettiva vita economica del beni
- Nel bilancio 2024, in fase di «ripresa» del processo di ammortamento è possibile valutare una revisione della vita utile residua (purché in linea con l'OIC 16) in senso più ampio rispetto a quanto previsto dalle norme derogatorie degli anni passati
- Gli elementi su cui si fonda il piano di ammortamento sono:
 - ✓ Valore da ammortizzare e vita utile
 - ✓ Residua possibilità di utilizzazione
 - ✓ Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

CONSIDERAZIONI DI FINE ANNO

- OIC 16 § 70 richiede la revisione periodica del piano di ammortamento.
- Il cambiamento piano di ammortamento deve essere adeguatamente motivato in N. I. (art. 2426 c.c.).
- Mancanza di motivazioni in N. I. a seguito modifica 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)
- **Anche a seguito della «sola» deroga legata alla sospensione degli ammortamenti fino al 2023, occorre comunque indicare in nota integrativa l'allungamento della vita utile**

COVID E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

IMPLICAZIONI FISCALI

POSSIBILITÀ DEDUZIONE AMMORTAMENTI NON STANZIATI A C.E. ALLE STESSA CONDIZIONI E CON GLI STESSI LIMITI PREVISTI DAL TUIR

A PRESCINDERE DALL'IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO

IN CASO DI DISALLINEAMENTO CIVILISTICO-FISCALE

PRESENZA UN FONDO IMPOSTE DIFFERITE SU DISALLINEAMENTO CIVILISTICO – FISCALE

IL RIASSORBIMENTO AVVIENE

- NEL CORSO DEL PROCESSO DI AMMORTAMENTO, IN CORRISPONDENZA DEL RIALLINEAMENTO TRA VALORE CONTABILE E FISCALE DEL BENE, OPPURE
- AL MOMENTO DELLA CESSIONE DEL CESPITE

OIC 24 – LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

I BENI IMMATERIALI

I BENI IMMATERIALI SONO COSTI:

- NON MONETARI;
- INDIVIDUALMENTE IDENTIFICABILI;
- PRIVI DI CONSISTENZA FISICA;
- SONO RAPPRESENTATI DA DIRITTI GIURIDICAMENTE TUTELATI.



CHE



1. SONO SEPARABILI, OSSIA POSSONO ESSERE SEPARATI O SCORPORATI DALLA SOCIETÀ E, PERTANTO, POSSONO ESSERE VENDUTI, TRASFERITI, DATI IN LICENZA O IN AFFITTO

2. DERIVANO DA DIRITTI CONTRATTUALI O DA ALTRI DIRITTI LEGALI, INDIPENDENTEMENTE DAL FATTO CHE TALI DIRITTI SIANO TRASFERIBILI O SEPARABILI DALLA SOCIETÀ O DA ALTRI DIRITTI E OBBLIGAZIONI

LA CONTABILIZZAZIONE DEI BENI IMMATERIALI

I BENI IMMATERIALI SONO RILEVATI IN BILANCIO QUANDO



PER I BENI
IMMATERIALI IL COSTO
DI ACQUISTO
COMPRENDE ANCHE I
COSTI ACCESSORI



È SODDISFATTA LA DEFINIZIONE DI BENE IMMATERIALE

LA SOCIETÀ ACQUISISCE IL POTERE DI USUFRUIRE DEI BENEFICI
ECONOMICI FUTURI DERIVANTI DAL BENE STESSO E PUÒ
LIMITARE L'ACCESSO DA PARTE DI TERZI A TALI BENEFICI

IL COSTO È STIMABILE CON SUFFICIENTE ATTENDIBILITÀ.

53

CAPITALIZZAZIONE O IMPUTAZIONE ?

ONERI PLURIENNALI - CONTABILIZZAZIONE

AI SENSI DELL'OIC 24, P. 40, GLI ONERI PLURIENNALI POSSONO ESSERE ISCRITTI NELL'ATTIVO DELLO STATO PATRIMONIALE SOLO SE:

È DIMOSTRATA LA LORO UTILITÀ FUTURA

ESISTE UNA CORRELAZIONE OGGETTIVA CON I RELATIVI BENEFICI FUTURI DI CUI GODRÀ LA SOCIETÀ

È STIMABILE CON RAGIONEVOLE CERTEZZA LA LORO RECUPERABILITÀ

N.B. DATA L'ALEATORietà DI TALI ONERI, QUESTI SONO ISCRIVIBILI IN BILANCIO SOLO CON IL CONSENSO DELL'ORGANO DI CONTROLLO (COLLEGIO SINDACALE, OVVERO SOCIETÀ DI REVISIONE), OVE ESISTENTE.

55

L'AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI

L'AMMORTAMENTO

PER I BENI IMMATERIALI NON È ESPlicitATO UN LIMITE TEMPORALE, TUTTAVIA NON È CONSENTITO L'ALLUNGAMENTO DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO OLTRE IL LIMITE LEGALE O CONTRATTUALE.

LA VITA UTILE PUÒ ESSERE PIÙ BREVE A SECONDA DEL PERIODO DURANTE IL QUALE LA SOCIETÀ PREVEDE DI UTILIZZARE IL BENE. LA STIMA DELLA VITA UTILE DEI MARCHI NON DEVE ECCEDERE I 20 ANNI

56

OIC 24: INDICAZIONI PER LA STIMA

TEMPO ATTESO PER
GODIMENTO SINERGIEVITA UTILE PARI A DURATA DEL
PERIODO DI SFRUTTAMENTO DI
SINERGIE

TEMPO DI RECUPERO

VITA UTILE PARI A TEMPO
NECESSARIO PER RECUPERARE
L'INVESTIMENTOMEDIA PONDERATA VITA
UTILE ATTIVOVITA UTILE PARI A MEDIA DELLA VITA
UTILE CESPITI PONDERATA PER
VALORE DI BILANCIO

57

OIC 11 - PROSPETTIVA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

L'ARTICOLO 2423-BIS, COMMA 1, N. 1, DEL CODICE CIVILE, PREVEDE CHE LA VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO SIA FATTA NELLA PROSPETTIVA DELLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ E QUINDI TENENDO CONTO DEL FATTO CHE L'AZIENDA COSTITUISCE UN COMPLESSO ECONOMICO FUNZIONANTE DESTINATO ALLA PRODUZIONE DI REDDITO.



NELLA FASE DI PREPARAZIONE DEL BILANCIO, LA DIREZIONE AZIENDALE DEVE EFFETTUARE UNA VALUTAZIONE PROSPETTICA DELLA CAPACITÀ DELL'AZIENDA DI CONTINUARE A COSTITUIRE UN COMPLESSO ECONOMICO FUNZIONANTE **DESTINATO ALLA PRODUZIONE DI REDDITO PER UN PREVEDIBILE ARCO TEMPORALE FUTURO, RELATIVO A UN PERIODO DI ALMENO DODICI MESI DALLA DATA DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO.**



58

OIC 11 - PROSPETTIVA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE



NEI CASI IN CUI, A SEGUITO DI TALE VALUTAZIONE PROSPETTICA, SIANO IDENTIFICATE SIGNIFICATIVE INCERTEZZE IN MERITO A TALE CAPACITÀ, NELLA NOTA INTEGRATIVA DOVRANNO ESSERE CHIARAMENTE FORNITE LE INFORMAZIONI RELATIVE AI FATTORI DI RISCHIO, ALLE ASSUNZIONI EFFETTUATE E ALLE INCERTEZZE IDENTIFICATE, NONCHÉ AI PIANI AZIENDALI FUTURI PER FAR FRONTE A TALI RISCHI ED INCERTEZZE. DOVRANNO INOLTRE ESSERE ESPLICITATE LE RAGIONI CHE QUALIFICANO COME SIGNIFICATIVE LE INCERTEZZE ESPOSTE E LE RICADUTE CHE ESSE POSSONO AVERE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE.



- SE DALLA VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ LA DIREZIONE CONCLUDE CHE NON VI SONO RAGIONEVOLI ALTERNATIVE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ, MA NON SI SIANO ANCORA ACCERTATE AI SENSI DELL'ART. 2485 C.C. CAUSE DI SCIoglimento LA VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO È PUR SEMPRE FATTA NELLA PROSPETTIVA DELLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ, TENENDO PERALTRO CONTO, NELL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DI VOLTA IN VOLTA RILEVANTI, DEL LIMITATO ORIZZONTE TEMPORALE RESIDUO.
- LA REVISIONE DELLA VITA UTILE E DEL VALORE RESIDUO DELLE IMMOBILIZZAZIONI, AI SENSI DELL'OIC 16 "IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI" E DELL'OIC 24 "IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI", **DEVE** TENER CONTO DEL RISTRETTO ORIZZONTE TEMPORALE IN CUI NE È PREVISTO L'USO IN AZIENDA.

59

CAPITALIZZAZIONE O IMPUTAZIONE ?

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI



COSTI STRAORDINARI DI RIDUZIONE DEL PERSONALE ⇒ **NON CAPITALIZZABILI**
 BENI IMMATERIALI (BREVETTI E SIMILI) ⇒ **CAPITALIZZABILI LE SOMME PAGATE UNA TANTUM**
 BENI IMMATERIALI (BREVETTI E SIMILI) ⇒ **NON CAPITALIZZABILI LE ROYALTIES PAGATE PER L'USO**
 COSTI PRODUZIONE E DISTRIBUZIONE CATALOGHI, ESPOSITORI ⇒ **NON IMMATERIALI**

60

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE IMMOBILI

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE



ORDINARIE

STRAORDINARIE

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE IMMOBILI

SPESE STRAORDINARIE



**AMPLIAMENTO
AMMODERNAMENTO**



**AUMENTO SIGNIFICATIVO VALORE
VITA UTILE BENE**

CAPITALIZZABILITÀ

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE IMMOBILI

SPESE BENI DI TERZI



ORDINARIE - STRAORDINARIE

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI - IMMATERIALI

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE IMMOBILI

SPESE STRAORDINARIE



**IMMOBILIZZAZIONI
MATERIALI**



COEFFICIENTE AMMORTAMENTO PROPRIO

INDIVIDUABILITÀ – AUTONOMA FUNZIONALITÀ

RIMOVIBILITÀ

SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE IMMOBILI



OIC 9 – LE PERDITE PERMANENTI DI VALORE

R

SVALUTAZIONI E PERDITE DUREVOLI



SVALUTAZIONI E PERDITE DUREVOLI

*“La definizione di perdita durevole proposta nel principio **non implica il fatto che, ai fini della sua rilevazione, la perdita debba essere “definitiva”,** ovvero irrecuperabile. Se, infatti, l’applicazione del modello di determinazione del valore recuperabile dovesse indicare un recupero di valore dell’immobilizzazione, la perdita di valore precedentemente addebitata al conto economico deve essere stornata. Ciò in piena coerenza con la formulazione della norma del codice civile, che ammette espressamente l’obbligo di ripristinare la svalutazione qualora siano venuti meno i motivi che avevano indotto a rilevarla”.*



GLI INDICATORI DI POTENZIALI PERDITE DUREVOLI SONO DUE:

- 1) L'ESERCIZIO SI È CHIUSO **CON UNA PERDITA NON DOVUTA A FATTORI CONTINGENTI** E NON VI È SICUREZZA DEL PRONTO RECUPERO DELLE CONDIZIONI DI EQUILIBRIO ECONOMICO;
- 2) SI SONO VERIFICATE **MUTAZIONI NEL CONTESTO IN CUI OPERA LA SOCIETÀ**, CHE LASCIANO PRESUPPORRE L'IMPOSSIBILITÀ DI CONTINUARE A SFRUTTARE IN MODO PIENO LA CAPACITÀ PRODUTTIVA ESISTENTE.

SVALUTAZIONI E PERDITE DUREVOLI

SVALUTAZIONI E PERDITE DUREVOLI

PERDITA DUREVOLE DI VALORE

Diminuzione di valore che rende il valore recuperabile inferiore al valore netto contabile in prospettiva di lungo periodo

VALORE RECUPERABILE MAGGIORE FRA

Valore d'uso valore → attuale flussi di cassa attesi o metodo semplificato
Valore equo valore → vendita fra parti indipendenti netto costi di dismissione

METODO SEMPLIFICATO → Imprese minori

69

INDICATORI PERDITE DUREVOLI

- 1 > DIMINUZIONE RILEVANTE E INATTESA VALORE DI MERCATO
- 2 > CAMBIAMENTO TECNOLOGICO, MERCATO, CONTESTO DI RIFERIMENTO
- 3 > VALORE REALIZZO ASSETS INFERIORE VALORE NETTO CONTABILE
- 4 > OBSOLESCENZA, DETERIORAMENTO, ETC.
- 5 > MANCATO UTILIZZO BENE, PIANI DISMISSIONE, RISTRUTTURAZIONE, ETC.
- 6 > ANDAMENTO ECONOMICO PEGGIORE PREVISIONI
- 7 > CONTRAZIONE RISULTATI OPERATIVI
- 8 > SENSIBILI MODIFICHE TASSI CON EFFETTO SU ATTUALIZZAZIONE FLUSSI

70



***Grazie
per l'attenzione
prestata***

TUTTI I DIRITTI SONO RISERVATI

È VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE E CON QUALSIASI MEZZO.

**L'AUTORE, PUR GARANTENDO LA MASSIMA AFFIDABILITÀ DELL'OPERA, DECLINA OGNI RESPONSABILITÀ PER
EVENTUALI ERRORI E/O INESATTEZZE RELATIVE ALL'ELABORAZIONE DEI PRESENTI CONTENUTI.**