

## COMPOSIZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO DELLE SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA SEMPLIFICATA DETERMINAZIONE DELL'UTILE

### Inquadramento giuridico

Con l'entrata in vigore dell'[art. 3 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1](#) recante “*Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*”, meglio noto come decreto sulle liberalizzazioni convertito con [Legge 24 marzo 2012, n. 27](#), il nostro legislatore ha introdotto il nuovo [art. 2463-bis codice civile](#) che istituisce la fattispecie della **Società a Responsabilità Limitata Semplificata** con l'obiettivo di favorire l'accesso soprattutto dei giovani all'esercizio dell'attività di impresa. Nelle intenzioni iniziali del legislatore la possibilità di accedere alla società a responsabilità limitata semplificata era infatti riservata soltanto alle persone fisiche di età inferiore ai 35 anni. La società a responsabilità limitata semplificata è dunque preclusa - perlomeno nella fase di costituzione della società - alle persone giuridiche, quali società, associazioni o consorzi.

Il “nuovo” tipo di società è inoltre soggetto ad un regime particolarmente agevolato sia con riferimento all'ammontare del capitale sociale necessario per la sua costituzione sia per le formalità di accesso che sono meno onerose rispetto ai costi da sostenere per fare ricorso alla “tradizionale” forma della società a responsabilità limitata.

### Modifiche

Nella sua formulazione originaria, l'[art. 2463-bis del codice civile](#), consentiva alle sole persone fisiche di età inferiore a trentacinque anni di poter costituire una società a responsabilità limitata semplificata attraverso la stipulazione di un contratto ovvero per atto unilaterale.

Il requisito anagrafico dei 35 anni di età non è tuttavia più vigente per effetto delle modifiche apportate all'[art. 2463-bis c.c.](#) dall'[art. 9, co. 13, lett. a\) del D.L. 28 giugno 2013, n. 76](#) pubblicato nella G.U. 28 giugno 2013, n. 15, convertito con [Legge 9 agosto 2013, n. 99](#).

La Società a Responsabilità Limitata Semplificata è ora un modello organizzativo societario accessibile a qualsiasi persona fisica a prescindere dall'età anagrafica, non essendo più in vigore il limite dei 35 anni di età.

Alla luce del fatto che la costituzione di tale tipologia societaria può essere concretamente realizzata attraverso un atto unilaterale, si può ritenere, dunque, ammissibile anche la figura della **società a responsabilità limitata semplificata unipersonale con un unico socio**.

## Limiti

- **i soci possono essere solo persone fisiche e non giuridiche;**
- **l'atto costitutivo e lo statuto non possono essere modificati;**
- **il capitale sociale minimo è di 1 euro mentre il capitale massimo non può superare €9.999;**
- **il capitale deve essere interamente versato in denaro al momento della costituzione;**
- **non possono essere conferiti beni e/o servizi.**

L'[art. 2463-bis](#), comma 2, n. 3 c.c. prevede che l'ammontare del capitale sociale della Società a Responsabilità Limitata Semplificata non solo deve essere pari ad € 1,00 ed inferiore all'importo di € 10.000,00 (cioè la soglia è compresa tra € 1 ed € 9.999,99), ma deve esser altresì interamente versato e sottoscritto alla data della costituzione della società. È altresì necessario che nell'atto costitutivo della società venga indicata la quota di partecipazione al capitale di ciascun socio, così come previsto dal combinato disposto ex [art. 2463-bis, comma 2, n. 4, c.c.](#) e dall'[art. 2463 comma 2, n. 6, c.c.](#)

La norma prescrive inoltre che i conferimenti debbono essere fatti in denaro ed essere versati all'organo amministrativo. A differenza di quanto avviene per la s.r.l. "ordinaria", i conferimenti in natura non sono invece consentiti per la "semplificata". È inoltre prescritto che il versamento del capitale iniziale venga eseguito nelle mani di coloro che sono nominati amministratori della società e non in una banca come comunemente avviene per la s.r.l. "ordinaria". Si ritiene altresì ammissibile che nell'atto costitutivo siano indicati i mezzi di pagamento impiegati per il versamento del capitale iniziale nelle mani degli amministratori così come previsto per la s.r.l. "ordinaria" a norma dell'[art. 2464, comma 4, del codice civile](#).

Una importante questione riguardante il divieto di eseguire conferimenti diversi dal denaro e l'obbligo di versamento integrale dei conferimenti in danaro riguardano solamente la fase

costitutiva della società oppure valgano anche in sede di aumento oneroso del capitale sociale laddove esso rimanga entro il limite di € 10.000,00. Sul punto si rinvencono due orientamenti. Secondo quanto sostenuto dal Comitato Notarile della Regione Campania, il divieto di conferimenti diversi dal denaro e l'obbligo di versare l'intero importo dei conferimenti in denaro al momento della sottoscrizione, si applicano non solo in sede di costituzione della Società a Responsabilità Limitata Semplificata, ma anche in sede di aumento oneroso fino all'importo inferiore ad euro diecimila.

## Rinvio alle Società a Responsabilità Limitata ordinaria

### Articolo 2463-bis

Società a responsabilità limitata semplificata

*In vigore dal 23/08/2013*

*Modificato dal Decreto Legge del 28/06/2013, n. 76 Articolo 9*

#### **Ultimo comma**

**“Salvo quanto previsto dal presente articolo, *si applicano alla società a responsabilità limitata semplificata le disposizioni del presente capo in quanto compatibili*”.**

L'elemento caratterizzante gli studi economico-aziendali non è tanto l'oggetto di studio ovvero l'azienda e le sue manifestazioni di vita, quanto piuttosto la sua "traduzione" in termini quantitativo-monetari.

In ragioneria, infatti, l'azienda e la sua vita vengono "misurati" con un "metro" del tutto particolare, ma quanto mai efficace: la moneta.

Questo sforzo di "traduzione" è posto in essere "filtrando" la realtà aziendale grazie a delle semplificazioni, che ci consentono di rappresentare in forma sintetica quanto in concreto accade in impresa.

Il Bilancio non è altro che uno dei risultati, forse il principale, di questo processo di "filtro" e di "traduzione". Il Bilancio deve essere considerato come uno strumento di interpretazione sintetica dei comportamenti aziendali, un modello delle vicende di gestione racchiuse in chiave simbolica. Esso, infatti, è la sintesi di quelli che sono i fatti di gestione, i quali vengono "racchiusi" in dei valori.

### **Lo Stato patrimoniale: uno schema fonti/impieghi**

Iniziamo con lo Stato patrimoniale e vediamo cosa vuole "raccontare". Che cosa fa un imprenditore di solito? Un imprenditore prende del denaro, in parte suo e in parte di altri, per effettuare degli investimenti.

Pertanto, il momento fondamentale di questo primo passo dell'attività di impresa è rappresentato proprio dall'accumulo di capitale, che noi osserviamo sotto due punti di vista: quello della sua "raccolta" e quello del suo "utilizzo".

Lo Stato patrimoniale, appunto, fa vedere, da una parte, da dove viene questo denaro, dall'altra come è stato investito.

Infatti, il "lato di destra", la sezione del Passivo risponde alla seguente domanda:

da dove viene il denaro che l'imprenditore ha a sua disposizione? È ovvio che vi troveremo in parte debiti e in parte denaro dell'imprenditore, ovvero mezzi propri.

Viene spontaneo, poi, chiedersi come il nostro imprenditore abbia investito il denaro raccolto. A questa seconda domanda - come è investito il denaro? risponde quindi la sezione dell'Attivo dello Stato patrimoniale.

STATO PATRIMONIALE			
	Attività	Passività	Da dove viene il denaro?
	Come viene investito il denaro?	... Impianti Immobili ... Merci Clienti Cassa	

**Lo Stato patrimoniale può dunque essere letto come un prospetto fonti/impieghi.**

Esso ci dice quali siano le fonti finanziarie a disposizione e gli impieghi di capitale che il nostro imprenditore effettua.

È, in altre parole, una “fotografia istantanea” di quelle che sono, in un determinato momento, le risorse a disposizione dell’impresa per la gestione futura.

Lo Stato patrimoniale, in questo senso, può e deve essere visto come qualcosa di prospettico.

Nello Stato patrimoniale figura ciò che abbiamo a disposizione per svolgere la nostra attività di impresa futura: è “il punto di partenza dell’attività dell’anno prossimo”.

**Il Conto economico come misura del comportamento degli “attori della gestione”**

Al 1° gennaio, dunque, lo Stato patrimoniale ci fa vedere quali sono le risorse e i vincoli che ci troviamo di fronte.

Il nostro imprenditore, poi, inizierà la sua attività, perché ha posto in essere questi investimenti con l’intenzione di utilizzarli, e quindi di “consumarli”, per ottenere determinati risultati attraverso la sua attività di “gestione”.

Cosa in concreto farà, ovvero le vicende di gestione, che accadono durante l’anno, ce le racconta il Conto economico, che è appunto il secondo prospetto di Bilancio.

**Gli attori dell’attività di gestione**

Gli attori dell'attività di gestione, dal nostro punto di vista, sono due:

- ✓ le risorse che vengono consumate, che noi esprimiamo naturalmente in valore (da un lato, infatti, il Conto economico evidenzia quale sia il valore delle risorse che abbiamo consumato nel corso dell'esercizio; quali sono, appunto, i costi);
- ✓ i risultati che, combinando insieme le risorse consumate, si riescono ad ottenere, e che noi valorizziamo con logica quantitativo-monetaria (e mettiamo in avere del Conto economico: il valore dei risultati ottenuti è rappresentato, appunto, dai ricavi di esercizio).

Il Conto economico			
Cosa è stato consumato	Costi	Ricavi	Valore dei risultati conseguiti
	Valore delle risorse consumate	Quali risultati sono stati ottenuti	

Se i risultati ottenuti sono, in termini di valore (ricavi), maggiori dei costi avremo un utile di esercizio, altrimenti una perdita. Se poi ci spostiamo sull'asse dei tempi dal 1° gennaio al 31 dicembre, vediamo che:

- si parte con un certo Stato del Patrimonio (che sarà composto da Attivo, Passivo e Netto);
- poi nel corso dell'anno effettuiamo una attività di gestione che viene "raccontata" in termini di consumi di risorse e di risultati ottenuti dal nostro Conto economico;
- e, infine, si arriva ad un nuovo Stato del Capitale che sarà diverso in termini di ricchezza netta (e di qualità e quantità dell'Attivo e Passivo) in quanto la gestione ha prodotto un certo risultato, modificando per fare ciò la composizione dell'intero capitale di funzionamento.

In sostanza, il Bilancio ci dice come abbiamo lavorato nei 12 mesi precedenti, e quello che abbiamo a disposizione per gli anni futuri.

Fra i due prospetti di Bilancio quello che è più orientato al futuro è senza dubbio lo Stato patrimoniale, visto che ci illustra quello che abbiamo per porre in atto la gestione dell'anno prossimo.

Il Conto economico, invece, contiene risorse consumate e ricavi conseguiti, cioè costi e ricavi "morti".

Ci racconta quello che è successo e non quello che succederà. Anche lui ci dà informazioni utili per il futuro, perché possiamo estrapolare i dati dal Conto economico per avere delle indicazioni sul futuro (altrimenti non lo leggeremmo), ma di per sé questo prospetto, in quanto tale, ci racconta solo quello che abbiamo fatto.

## Il Bilancio a struttura logica è sufficiente?

Le domande utili da porsi sono:

- ✓ Anzitutto, il Bilancio come ci è stato presentato dalla tradizione contabile, ed ora ormai superato dalla normativa civilistica, risponde appieno alla logica oppure vi sono dei valori che non la rispettano?
- ✓ Oltre a ciò, ammesso che la logica del Bilancio di tradizione contabile sia questa, essa ci va bene per intero? O c'è qualcosa che allo stato attuale non è condivisibile?

Il Codice civile, dietro la spinta della normativa comunitaria, richiede un bilancio articolato in quattro documenti, ed esattamente:

- **Stato patrimoniale**
- **Conto economico**
- **Nota integrativa**
- **Rendiconto finanziario**

Del ruolo informativo dei primi due abbiamo già discusso in precedenza. La Nota integrativa rappresenta una sorta di note a piè di pagina, ed è destinata a dare notizie ed approfondimenti che Stato patrimoniale e Conto economico, essendo prospetti estremamente sintetici, non possono dare.

Il Rendiconto finanziario, invece, è un documento che è stato introdotto in tempi relativamente recenti nel Codice civile, ed ha il compito di illustrare l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio e i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, di investimento e di finanziamento. Come il Conto economico illustra le ragioni dell'incremento o della diminuzione del Patrimonio Netto, il Rendiconto è un po' il "conto finanziario della gestione", e ci spiega la variazione delle disponibilità liquide.

In particolare:

- lo Stato patrimoniale e il Conto economico sono prospetti a struttura obbligatoria. Ciò significa che essi non sono modificabili, se non in misura molto modesta, dai redattori del bilancio, il che evidentemente riduce al massimo i rischi di fraintendimento sul significato delle singole poste;
- il Bilancio deve presentare i valori delle singole voci in due esercizi successivi e permette pertanto di cogliere subito l'andamento tendenziale dell'impresa.

<b>SITUAZIONE PATRIMONIALE</b>	
<b>Attivo</b>	<b>Passivo</b>
<b>A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti</b>	<b>A) Patrimonio netto</b> I - Capitale II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni III - Riserva di rivalutazione IV - Riserva legale V - Riserve statutarie VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio VII - Riserve per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi VIII - Utile (perdite) portati a nuovo IX - Utile (perdita) dell'esercizio X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio
<b>B) Immobilizzazioni</b> I - Immobilizzazioni immateriali II - Immobilizzazioni materiali III - Immobilizzazioni finanziarie <b>Totale immobilizzazioni (B)</b>	<b>B) Fondi per rischi e oneri</b>
<b>C) Attivo circolante</b> I - Rimanenze II - Crediti III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni IV - Disponibilità liquide <b>Totale attivo circolante (C)</b>	<b>C) TFR</b>
<b>D) Ratei e risconti</b>	<b>D) Debiti</b>
	<b>E) Ratei e risconti</b>

<b>CONTO ECONOMICO</b>
<p><b>A) Valore della produzione</b></p> <p>1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni 2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti 3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni 5) Altri ricavi e proventi</p>
<p><b>B) Costi della produzione</b></p> <p>6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci 7) Per servizi 8) Per godimento di beni di terzi 9) Per il personale 10) Ammortamenti e svalutazioni 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci 12) Accantonamenti per rischi 13) Altri accantonamenti 14) Oneri diversi di gestione</p> <p><b>Differenza tra Valore di produzione e Costi della produzione (A - B)</b></p>
<p><b>C) Proventi e oneri finanziari</b></p> <p>15) Proventi di partecipazioni 16) Altri proventi finanziari 17) Interessi e altri oneri finanziari 17-bis) Utili e perdite su cambi</p>
<p><b>D) Rettifiche di valore di attività finanziarie</b></p> <p>18) Rivalutazioni 19) Svalutazioni</p> <p><b>Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D)</b></p>
<p><b>20) Imposte sul reddito dell'esercizio</b></p>
<p><b>21) Utile (Perdita) dell'esercizio</b></p>

Si è detto che il legislatore non ha ritenuto di dover proporre un prospetto legale di Rendiconto finanziario. Per questo, però, ci soccorrono i principi contabili dell'Organismo Italiano di Contabilità, ed in particolare, l'OIC 10, dedicato appunto al Rendiconto finanziario.

## Obblighi Contabili

Le **società a responsabilità limitata semplificata**, in virtù del rinvio alla SRL ordinaria ed in base al combinato disposto degli **articoli 2214, 2421 e 2478 del c.c.**, oltre **all'articolo 14 del D.P.R. 600/1973** sono tenute al compilare:

- il libro giornale
- il libro degli inventari
- i registri Iva (acquisti, vendite e/o corrispettivi);
- il libro delle scritture ausiliarie (ovvero il “mastro dei conti”);
- il registro dei beni ammortizzabili;
- il registro delle scritture ausiliarie di magazzino
- il libro delle decisioni dei soci;
- il libro delle decisioni degli amministratori;
- il libro delle decisioni dell'organo sindacale (nominato ai sensi dell'art. 2477 ed ove previsto).

## Codice della Crisi d'Impresa e Direttiva Insolvency

Il 15 luglio del 2022 è entrato in vigore il **Codice della Crisi d'impres e dell'Insolvenza**, oltre al **nuovo articolo 3 del Codice (Decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14)** che disegna gli assetti amministrativi e contabili di cui al **secondo comma dell'articolo 2086 del Codice Civile già in vigore dal 16 marzo 2019**.

***“.....L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché' di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.”***

## Redazione del bilancio: riferimenti legislativi

Il contenuto dello **stato patrimoniale** e del **conto economico** è disciplinato rispettivamente dagli articoli 2424 e 2425 del codice civile.

Invece il contenuto del **rendiconto finanziario** previsto dall'articolo 2425-ter del codice civile è disciplinato nell'OIC 10 "Rendiconto finanziario".

Il contenuto della **nota integrativa** è disciplinato dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile, da altre norme del codice civile diverse dalle precedenti e da specifiche norme di legge diverse dal codice civile.

### **Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle microimprese (art. 2435-ter c.c.)**

Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** sono esonerate dal redigere il rendiconto finanziario e usufruiscono di semplificazioni nel redigere lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa.

Ai sensi dell'art. 2435-bis: Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) ***totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;***
- 2) ***ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;***
- 3) ***dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.***

Le società che applicano l'articolo 2435-bis del codice civile devono redigere il bilancio in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile.

## Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

**Ai sensi dell'articolo 2423 del Codice civile il bilancio d'esercizio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.**

**La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza, rilevando gli accadimenti aziendali nell'esercizio di competenza indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento. Si possono indicare solo gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso.**

## Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

Gli articoli 2423 e 2423-bis del Codice civile indicano le finalità e i postulati del bilancio d'esercizio. La principale finalità del bilancio è quella di fornire, con chiarezza, una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio.

La rappresentazione veritiera e corretta, riferita alla situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dagli amministratori, in qualità di redattori del bilancio, né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino correttamente il risultato.

L'articolo 2423, comma 3 del Codice civile, con funzione preventiva, stabilisce che se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo. In altri termini lo stesso Legislatore prevede che vi possano essere delle situazioni non regolabili dalle norme del Codice civile, per le quali l'estensore del bilancio deve fornire ulteriori informazioni complementari.

Inoltre se, in casi eccezionali, l'applicazione delle disposizioni del Codice civile che regolano la redazione del bilancio d'esercizio risultano incompatibili con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non dovrà essere applicata. In questo caso la nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

L'art. 2423 del Codice civile è stato modificato dal D. Lgs. 139/2015 che ha introdotto un nuovo comma 4, il quale prevede la possibilità di non 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.

## Principi contabili

L'OIC ha emanato l'aggiornato del Principio contabile "OIC 11 Bilancio d'esercizio – finalità e postulati" a marzo 2018 con applicazione delle nuove disposizioni ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva, salvo che per quanto disposto dal postulato della continuità aziendale che deve essere applicato prospetticamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

## Principi del bilancio d'esercizio

Come ricordato dal nuovo Principio contabile OIC 11 i postulati del bilancio sono i seguenti:

- **prudenza;**
- **prospettiva della continuità aziendale;**
- **prevalenza della sostanza;**
- **rappresentazione sostanziale;**
- **competenza;**
- **costanza nei criteri di valutazione;**
- **rilevanza;**
- **comparabilità.**

L'articolo 8 del decreto Legge 73/2022, modificando l'articolo 83 del T.U.I.R., ha ampliato l'area del **Principio di Derivazione Rafforzata**, includendovi anche le microimprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria

Nella redazione del bilancio d'esercizio devono essere osservati i seguenti principi:

1. la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci sono effettuate tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;
2. si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
3. si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
4. si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
5. gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
6. i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Deroghe al principio enunciato nel numero 6) della continuità o costanza di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

### **Microimprese articolo 2435- ter**

Sono considerate microimprese le società di cui all'[articolo 2435-bis](#) che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;**
- 2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;**
- 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.**

Le **microimprese** sono esonerate dalla redazione della nota integrativa se in calce allo stato patrimoniale riportano le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile e dalla redazione del rendiconto finanziario. Le microimprese, inoltre, usufruiscono delle semplificazioni in materia di presentazione di stato patrimoniale e conto economico previste dall'articolo 2435-bis del codice civile.

Le società che applicano l'articolo 2435-ter del codice civile devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-ter del codice civile.

Qualora ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile le società redigano lo stato patrimoniale in forma abbreviata, lo schema comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani.

Con il comma 9 dell'articolo 3 del **D.L. 198 del 29 dicembre 2022**, il cosiddetto **annuale decreto Milleproroghe**, intervenendo sull'articolo 60 comma 7-bis del DL 104/2020, come convertito dalla Legge 126/2020, **il Legislatore proroga ai bilanci in corso al 31 dicembre 2022 le medesime norme che sterilizzavano gli effetti del conseguimento di perdite rilevanti sui bilanci 2020 e 2021**, senza apportare senza ulteriori modifiche; per cui *“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”*.

Questo vuol dire che, **anche per il bilancio d'esercizio 2022**:

- **nel caso in cui le perdite superino il terzo del capitale sociale**, ma non la sua interezza, **il termine entro il quale dovranno risultare diminuite a meno di un terzo sarà il quinto esercizio successivo**;
- **nel caso in cui le perdite siano di entità tale da ridurre il capitale al di sotto del minimo legale** previsto per la specifica forma societaria interessata, **la scelta che dovrà obbligatoriamente essere fatta tra ricapitalizzazione, trasformazione o scioglimento, potrà essere rinviata fino al quinto esercizio successivo**.

Con la nuova deroga, quindi, **il momento entro il quale le decisioni dovranno essere prese e la situazione affrontata sarà adesso il termine di approvazione dell'esercizio 2027**.

Si rinnova anche l'**obbligo di redazione di una relazione degli amministratori che illustri le prospettive e le modalità di recupero delle perdite**, da allegare alla *relazione sulla gestione*, alla *nota integrativa* o semplicemente al *bilancio*, a seconda della dimensione dell'impresa; fermo restando che, nel caso in cui la società si sia avvalsa della deroga anche per uno o più dei due esercizi precedenti, la relazione dovrà tenere conto anche di quelle perdite nell'elaborare delle ipotesi prospettiche di ricostituzione patrimoniale.

Va precisato che **la deroga in trattazione non comprende quella alla continuità aziendale**; motivo per cui, in caso di azzeramento del capitale, gli amministratori e i soci dovranno porre l'opportuna attenzione affinché tale principio civilistico sia comunque garantito sul bilancio 2022.

## Dalle scritture contabili alla composizione del Bilancio

Le scritture contabili di assestamento sono effettuate al termine dell'esercizio per la chiusura del bilancio: esse permettono la rilevazione dei dati secondo il principio della competenza economica di cui ***all'art. 2423-bis c.c.***

### Schema di sintesi

PRINCIPIO DI COMPETENZA	<i>Secondo il principio di competenza occorre tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento e dei rischi e delle perdite di competenza, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio.</i>
	<i>La competenza, secondo i principi contabili nazionali, è individuata come criterio temporale con cui i componenti di reddito si imputano a conto economico; inoltre, richiede che i costi siano correlati ai ricavi dell'esercizio.</i>
PRINCIPIO DI PRUDENZA	<i>Oltre al principio della competenza, le scritture di assestamento mirano a rispettare anche il principio di prudenza (art. 2423-bis c.c.), il quale stabilisce che si possono rilevare esclusivamente utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; al contrario bisogna tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura del bilancio.</i>
	<i>Il principio di prudenza e di competenza sono espressamente richiamati sia tra i principi contabili internazionali sia tra i principi contabili nazionali, in linea con l'OIC 11.</i>

*Con l'art. 7 del decreto "Liquidità" (D.L. 8 aprile 2020, n. 23) e con il successivo art. 38-quater del decreto "Rilancio" (D.L. 19 maggio 2020, n. 34), erano state introdotte deroghe alle disposizioni in materia di valutazione delle voci e della prospettiva della continuità aziendale (oggetto anche del documento interpretativo OIC n. 8). Tali deroghe, tuttavia, erano state introdotte con specifico riferimento ai bilanci in corso al 31 dicembre 2020, prevedendo che la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423-bis, primo comma, n. 1), c.c., poteva essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. La disciplina emergenziale non è stata oggetto di proroga e, pertanto, per i bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, la prospettiva della continuità aziendale andrà valutata secondo le ordinarie modalità.*

L'emergenza sanitaria conseguente alla diffusione del **Covid-19** ha da subito destato l'attenzione di tutti gli operatori contabili impegnati con la predisposizione del **fascicolo di bilancio al 31 dicembre 2019**, in particolare relativamente alla corretta informativa da iscrivere in nota integrativa e nella relazione sulla gestione, nonché in merito agli eventuali effetti del lockdown sul postulato della continuità aziendale. A supporto degli amministratori per il comportamento da tenere, le prime disposizioni ricevute sono contenute nell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (decreto "Liquidità"), che ha prospettato una soluzione originale, dovuta alla straordinarietà della situazione, ossia la previsione di potere **valutare la continuità aziendale con riferimento al passato**, anziché al futuro. Tale intervento, finalizzato a depurare i bilanci di eventuali effetti negativi sull'informativa di bilancio connessi al Covid-19, ha previsto che:

"1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423 bis, comma primo, n. 1), del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18.

Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente".

La ratio di tale provvedimento è stata riportata in modo chiaro e preciso sia nella relazione illustrativa, che nella relazione tecnica, in cui il legislatore ha affermato la volontà di **neutralizzare gli effetti devianti della crisi economica causata dal Covid-19**, consentendo alle imprese che prima della crisi presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci degli esercizi in corso nel 2020, ed **escludendo**, quindi, le **imprese che, indipendentemente dalla crisi Covid-19, si trovavano autonomamente in stato di perdita di continuità**. Tale provvedimento ha destato da subito la perplessità dei molti, anche dello stesso OIC, per la straordinarietà della normativa stessa, al punto che si sono susseguiti molti documenti interpretativi,

prodotti dallo stesso Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, da Assirevi, dalla Fondazione nazionale dei commercialisti, con la collaborazione della Società italiana dei docenti di ragioneria e di economia aziendale, finalizzati a integrare e chiarire alcune incertezze prodotte dalle disposizioni previste dal decreto “Liquidità”, per **evitare l'utilizzo improprio dei “criteri deformati”**. I bilanci al 31 dicembre 2019 sono stati definiti dai più avvalendosi della normativa in deroga.

Il problema si è riproposto in fase di predisposizione del **fascicolo di bilancio al 31 dicembre 2020**, per cui il legislatore, considerato il permanere e anche l'aggravio della situazione pandemica, ha ritenuto opportuno procedere a una **proroga della normativa emergenziale**, per il tramite del comma 2 dell'art. 38-quater del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, disponendo che:

“Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. ...”.

Per i bilanci in chiusura al 31 dicembre 2020, gli operatori hanno potuto beneficiare del supporto dell'Organismo italiano di contabilità che, nel frattempo, ha predisposto lo specifico documento interpretativo n. 8, “Legge 17 luglio 2020, n. 77, Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio (continuità aziendale)”, con cui chiarisce l'**ambito di applicazione della normativa in deroga** e, soprattutto, gli **aspetti applicativi**. In particolare, il documento interpretativo ha approfondito la **corretta informativa da riportare in nota integrativa** secondo il n. 1) del primo comma dell'art. 2427 c.c.:

“devono essere fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze. Inoltre, nei casi in cui non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società”.

Pertanto, ai sensi dell'OIC 29, l'art. 2427, primo comma, n. 22-quater), c.c., richiede che la **nota integrativa debba esporre i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio** che, anche se non richiedono variazioni nei valori di bilancio, sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Più critica, invece, la valutazione degli effetti del Covid-19 sulla **continuità aziendale**, in quanto l'OIC 29,

rinvia all'OIC 11, “Finalità e postulati del bilancio d'esercizio”, paragrafi 21-24, nonché all'art. 2423-bis, primo comma, c.c., condivide il ben definito **orizzonte temporale di riferimento**:

“la valutazione da parte degli amministratori in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento deve coprire un periodo di dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio e quindi, per i bilanci al 31 dicembre 2019, gli amministratori devono operare la valutazione sulla continuità aziendale fino al 31 dicembre 2020”.

Pertanto, nel rispetto delle disposizioni statuite, agli amministratori compete la valutazione dell'impatto dell'emergenza Covid-19 sulla capacità delle società di continuare a operare come un'entità in funzionamento, tentando, sulla base delle informazioni a disposizione, di eseguire una **complicata previsione** fino al termine del 2020. Valutazione senza dubbio molto difficoltosa, soprattutto in considerazione che i provvedimenti previsti dal D.P.C.M. 22 marzo 2020, hanno imposto la **chiusura di moltissime attività**, ossia tutte tranne le aziende che operano in un settore considerato essenziale. Le difficoltà per le aziende che rimangono chiuse per un tempo non prevedibile saranno tali da impattare in modo certo e significativo sulla continuità aziendale, in quanto è la stessa inattività a tradursi in assenza di continuità.

### **Il principio della continuità aziendale secondo la normativa "ordinaria"**

Con l'avvicinarsi della **chiusura dell'esercizio 2021**, il legislatore, nella definizione della legge di bilancio (legge 30 dicembre 2021, n. 234), ha previsto la proroga di alcune disposizioni emergenziali a supporto della predisposizione dei bilanci delle società, fra cui, fin da subito, **nessuna evidenza di un'eventuale proroga della normativa in deroga per la valutazione della continuità aziendale**. Da qui un certo disappunto da parte di molti colleghi, ben consapevoli delle tante difficoltà che gli imprenditori hanno dovuto affrontare anche durante l'esercizio 2021, nonché la consapevolezza dei molti equilibri economici e finanziari alquanto precari per alcune delle stesse società. Per cui la richiesta da parte di molti di un'eventuale proroga della normativa, attesa in fase di approvazione del decreto "Milleproroghe" (D.L. 30 dicembre 2021, n. 228), che, invece, non ha riportato riscontro positivo. Pertanto, ora si tratta di rivedere nel dettaglio quanto richiesto dalle **norme ordinarie**, per recepire al meglio le disposizioni, pur consapevoli che tutto ciò non sarà privo di criticità.

Il **concetto di continuità** è richiamato, in modo "indiretto", dall'art. 2423-bis c.c., in cui, indicando i principi di redazione di bilancio, si dice che "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato".

Il concetto di "**prospettiva della continuazione dell'attività**" fa riferimento proprio all'attitudine dell'azienda di generare flussi reddituali, che, trasformandosi in flussi finanziari, garantiscono la remunerazione dei fattori produttivi impiegati, in un'ottica sia di breve, che di medio e lungo periodo. Dal canto suo, la "**funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo**" è rappresentativa dell'armonizzazione dei fattori produttivi a breve e medio lungo ciclo di utilizzo, atti a supportare la gestione dell'impresa, al fine ultimo di generare reddito e, quindi, ricchezza.

Oltre al codice civile, di continuità si ha evidenza, in misura rilevante, anche nel principio contabile OIC 11, nei paragrafi 21-24, così come nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 (continuità aziendale).

Nello specifico, l'**OIC 11**, al paragrafo 21, recita "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”.

Dalla lettura dell'inciso, è chiara l'enfasi che viene data al principio di continuità aziendale con una **prospettiva di “almeno dodici mesi”, non escludendo**, pertanto, l'ipotesi che la medesima venga inquadrata in un **arco temporale ben più ampio**. Seguendo quest'accezione, si può leggere il medesimo principio, nel potenziale reddituale, patrimoniale e finanziario che l'impresa sarà in grado di esprimere nell'arco temporale che segnerà la sua intera vita.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 riproduce più di altri il concetto di continuità aziendale, con particolare riferimento all'**analisi finanziaria**. In tale documento, infatti, è chiaro il richiamo alle **dinamiche monetarie**, attraverso una “proposta” di una serie di **indici e indicatori di natura finanziaria, gestionale**, oltre che di indicatori di natura qualitativa.

## La crisi d'impresa e la continuità aziendale

La ratio della sospensione della proroga per la valutazione del presupposto della continuità aziendale secondo la normativa in deroga è probabilmente da collegare alle recenti novità che hanno caratterizzato l'evoluzione della normativa relativa al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Con la pubblicazione della legge 21 ottobre 2021, n. 147 (G.U. 23 ottobre 2021, n. 254), è stato convertito il D.L. 24 agosto 2021, n. 118, che prevede misure urgenti in materia di crisi d'impresa e risanamento aziendale. La legge ha introdotto non solo il nuovo strumento della **“composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa”**, diretto a cogliere le situazioni di probabile insolvenza in cui possono venirsi a trovare gli imprenditori, ma ha anche disposto il **rinvio al 16 maggio 2022 dell'entrata in vigore** del D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (**codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza**), e il **differimento al 31 dicembre 2023** dell'applicazione delle **procedure di allerta e di composizione assistita della crisi** (Parte Prima, Titolo II, del D. Lgs. n. 14/2019). Con decorrenza dallo scorso 15 novembre 2021, gli imprenditori commerciali e agricoli, iscritti nel Registro delle imprese, che si trovano in una condizione di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario, tanto da rendere probabile la crisi o l'insolvenza, hanno la possibilità di accedere, su base volontaria, alla nuova procedura prevista dagli artt. 2 ss. del D.L. n. 118/2021. Secondo il legislatore, in ossequio anche alle disposizioni statuite dalla Dir. UE 20 giugno 2019, n. 2019/1023 (direttiva Insolvency) in materia di ristrutturazione preventiva, insolvenza, esdebitazione e interdizione, le novità introdotte dal D.L. n. 118/2021, convertito dalla legge n. 147/2021, sono in primis finalizzate **a garantire la continuità aziendale alle società in disequilibrio patrimoniale economico-finanziario, anche con strumenti alternativi al fallimento**, fra cui per il tramite di accordi di ristrutturazione a efficacia estesa, di accordi agevolati e la convenzione in moratoria.

Secondo il nuovo approccio previsto dalle novità introdotte dal D.L. n. 118/2021, convertito dalla legge n. 147/2021, l'imprenditore deve dapprima imparare ad **autovalutarsi**, per il tramite anche del test pratico (rapporto tra l'entità del debito che deve essere ristrutturato e quella dei flussi finanziari liberi che possono essere posti annualmente al suo servizio), che permette di **comprendere l'esistenza di eventuali disequilibri** e poi, nel caso, **individuare le possibili cause**, per poi **comprendere** in modo più efficace lo **stato di crisi** in cui versa l'impresa, nel rispetto del principio della continuità economica aziendale.

A tale proposito, la **continuità aziendale** è valutata sulla scorta di informazioni di contenuto gestionale e va letta come l'attitudine dell'impresa a operare in un contesto di normale funzionamento per un arco temporale di almeno dodici mesi. Di contro, la **perdita di continuità aziendale** rappresenta il preludio di una condizione di crisi, da cui l'insolvenza dell'impresa, che è da intendersi come l'incapacità permanente e irreversibile dell'azienda di fare fronte alle proprie obbligazioni.

In **fase di valutazione** del postulato della continuità aziendale, risulta evidente e condiviso che le **note integrative dei bilanci al 31 dicembre 2021** devono accogliere alcuni **dati quantitativi** specifici di supporto, in aggiunta al piano previsionale (o budget generale di esercizio), la cui scelta verrà effettuata dagli amministratori, considerate le dimensioni aziendali, nonché gli adeguati assetti amministrativi e organizzativi.

<b>CATEGORIE DI SCRITTURE DI ASSESTAMENTO</b>	<b>Scritture di completamento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Rilevano i costi e i ricavi che, pur essendo di competenza dell'esercizio, non sono ancora stati rilevati perché i relativi valori sono noti solo alla conclusione dell'anno.</i></li> <li>• <i>Tali scritture riguardano la rilevazione di: interessi maturati su c/c bancario, interessi di mora maturati nei confronti di fornitori e clienti, stralcio di crediti inesigibili (valutazione della presenza delle condizioni previste, come nel caso di crediti prescritti o di piccolo importo), differenze di cassa, imposte di esercizio, costi o ricavi maturati con scadenza posticipata (ad esempio, fatture da emettere e fatture da ricevere).</i></li> </ul>
	<b>Scritture di integrazione</b>	<p><i>Rilevano i costi e i ricavi che avranno manifestazione finanziaria nel futuro quali ratei attivi e passivi oppure crediti o debiti da liquidare.</i></p>
	<b>Scritture di rettifica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Fanno riferimento a quote di costo o ricavo che, pur essendo già state rilevate, sono di competenza di esercizi futuri e, quindi, devono essere rinviate.</i></li> <li>• <i>Gli elementi tipici di queste rilevazioni sono le rimanenze di magazzino e i risconti attivi e passivi. I metodi per valutare il valore delle rimanenze sono: metodo a costi specifici, metodo Fifo, metodo Lifo, media ponderata.</i></li> </ul>
	<b>Scritture di ammortamento</b>	<p><i>Permettono la corretta imputazione del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, che deve essere sistematicamente ammortizzato in funzione della residua possibilità di utilizzazione.</i></p>
	<b>Scritture di accantonamento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Servono per integrare, in ogni esercizio, i fondi per la quota di competenza, utilizzati al manifestarsi della passività alla copertura della quale sono destinati.</i></li> <li>• <i>Si parla, pertanto, di fondi per la copertura di rischi e oneri tra cui: accantonamento a fondo rischi su crediti, accantonamento a fondo Tfr, accantonamento a fondo rischi e oneri.</i></li> <li>• <i>L'art. 2423-bis c.c. e il principio contabile Oic 19 fanno riferimento espresso agli accantonamenti in relazione ai costi o esborsi finanziari futuri, che possono avere esistenza certa o probabile, natura determinata, ammontare o data di sopravvenienza</i></li> </ul>

		<i>indeterminati al momento della chiusura dell'esercizio.</i>
--	--	--

**Art. 1, commi 153-251, Legge 29.1.2022, n. 197 - OIC 25, 29 e 31**

La legge di Bilancio 2023 ha previsto numerose misure finalizzate a depotenziare il contenzioso tributario, a permettere di definire le posizioni oggetto di rettifica/liquidazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria o, ancora, a risolvere le liti pendenti mediante una riduzione degli importi necessari per chiudere le pendenze. L'eventuale scelta di aderire alle menzionate misure determina conseguenti impatti sul bilancio e, prima ancora, nelle scritture contabili. Al riguardo, il redattore del bilancio può trovare supporto nelle linee guida indicate dal principio contabile OIC 29, il quale fornisce indicazioni che permettono di individuare l'annualità (ossia il bilancio di riferimento) nel quale devono trovare spazio le evidenze contabili, il criterio in base al quale individuare il momento in cui si ha la certezza del debito tributario o, nel caso di incertezza del medesimo, l'approccio che deve essere seguito ai fini della corretta rappresentazione dei fatti. Di seguito una sintesi delle varie casistiche, con una disamina anche agli accantonamenti per rischi e oneri destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali, tuttavia, alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza.

**Schema di sintesi**

<b>IMPATTO SUL BILANCIO</b>	<i>L'adesione alle varie tipologie di sanatoria previste dalla legge di Bilancio 2023 può impattare nel bilancio chiuso al 31.12.2022.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>In altri termini, con riferimento alle indicazioni contenute nel principio OIC 29, il redattore del bilancio deve porre attenzione alle seguenti tipologie di eventi:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. <i>fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio;</i></li> <li>.. <i>fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio;</i></li> <li>.. <i>fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.</i></li> </ul> </li> </ul>	
	<i>Nota integrativa</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>L'obbligo di fornire informativa specifica sui fatti rilevanti e tali da incidere sulla corretta rappresentazione del risultato di esercizio deriva, in via primaria, dalle norme civilistiche.</i></li> <li>• <i>In particolare, occorre indicare "la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio".</i></li> </ul>	<i>Art. 2427, comma 1, n. 22- quater</i>

<b>ISCRIZIONE IN BILANCIO</b>	<b>Verifica eventuale presenza di accantonamenti pregressi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>In presenza di fondi per rischi e oneri (segnatamente, “Fondo per imposte”) appostati al passivo dello stato patrimoniale in esercizi precedenti per effetto, esemplificando, di accertamenti fiscali, l’adesione a una delle forme di regolarizzazione previste comporta che si debba:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>. . eliminare tale voce;</i></li> <li><i>. . contestualmente, iscrivere il debito per i tributi dovuti ai fini definitivi.</i></li> </ul> </li> <li>• <i>In altri termini, si riclassificheranno le poste passive; se il fondo eccede il debito precedentemente evidenziato, si rileverà una sopravvenienza attiva o, nel caso opposto, una sopravvenienza passiva (fiscalmente irrilevanti).</i></li> </ul>
	<b>Bilancio di riferimento e appostazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Gli importi derivanti dalla regolarizzazione/sanatoria, rilevati nel bilancio chiuso al 31.12.2022, non hanno come contropartita un fondo: la loro natura e i presupposti che ne autorizzano l’iscrizione rappresentano un debito certo.</i></li> <li>• <i>Gli accantonamenti che determinano l’iscrizione dei fondi rischi od oneri, infatti, sono destinati alla copertura di perdite o passività di esistenza certa o probabile delle quali alla data di chiusura dell’esercizio non si conosca l’ammontare o la data di sopravvenienza. Per gli oneri da sanatoria, invece, si è in grado di conoscere con esattezza, alla data di chiusura dell’esercizio, sia l’ammontare sia la data di sopravvenienza.</i></li> <li>• <i>Pertanto, sebbene l’adesione alla sanatoria avvenga nel 2023, è corretta l’iscrizione, nel bilancio chiuso al 31.12.2022, nella voce D11 - Debiti tributari” - stato patrimoniale passivo.</i></li> <li>• <i>Se, invece, si fosse proceduto all’appostamento nel bilancio chiuso al 31.12.2022 di un accantonamento che stimasse l’onere derivante dalla sanatoria cui si intenda successivamente aderire, la contropartita sarebbe stata la voce B2 - Fondo per imposte - stato patrimoniale passivo.</i></li> </ul>
	<b>Nota integrativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>La contabilizzazione dei menzionati importi implica una conseguente informazione nella nota integrativa, indicando:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>. . la tipologia della definitoria prescelta;</i></li> <li><i>. . le modalità di pagamento (unica soluzione o numero rate).</i></li> </ul> </li> </ul>

## Alcuni aspetti contabili e novità bilancio 2022

**Art. 8 D.L. 21.06.2022, n. 73, convertito in Legge 4.08.2022, n. 122 - Art. 83 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 1, cc. 273-275 L. 29.12.2022, n. 197 Art. 2423 e seguenti. c.c. - Principi contabili OIC 29 - IAS 8 Art. 2 D.P.R. 22.07.1998, n. 332 - Circolare Agenzia Entrate 24.09.2013, n. 31/E Circolare Agenzia Entrate 7.04.2017, n. 8/E, par. 15.4 - Provvedimento Agenzia Entrate 31.01.2020 - Interpello Agenzia Entrate 10.10.2019, n. 407**

La correzione di un errore contabile ha rilevanza civilistica e fiscale. Sul primo aspetto la disciplina è trattata dall'OIC 29, che definisce i criteri di rilevazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio e consolidato di taluni fatti e partite con caratteristiche di straordinarietà e/o di non riferibilità all'attività ordinaria svolta dall'impresa nell'esercizio in cui sono rilevati in bilancio. La correzione deve avvenire sempre nell'esercizio in cui è individuato, a nulla rilevando l'entità dell'errore e, ove sussista l'obbligo di redazione e pubblicazione del bilancio, occorre fornire specifica informativa nella nota integrativa. Inoltre, se l'errore commesso nei precedenti esercizi è talmente grave da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, sussiste l'obbligo di una nuova approvazione e del successivo deposito presso l'Ufficio del Registro delle Imprese. Ai fini fiscali, l'art. 8 D.L. 73/2022 ha modificato l'art. 83 Tuir che, in precedenza, non riconosceva valenza fiscale alle componenti di reddito emerse per effetto delle correzioni<sup>1</sup> (cfr. principi IAS 8 e OIC 29) se non mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta oggetto di correzione. La modifica dispone che i criteri di imputazione temporale valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili, escluso il caso in cui, per i componenti negativi di reddito, sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, ovvero per l'accertamento. Tali criteri, che valgono anche ai fini Irap, sono applicabili solo per le società che sottopongono il bilancio a revisione legale e decorrono dal periodo d'imposta 2022.

## Profilo civilistico

<b>TIPOLOGIE DI ERRORI DI BILANCIO</b>	<b>Errori rilevanti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un errore è rilevante se può, individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.</li> <li>• La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.</li> </ul>
	<b>Errori non rilevanti</b>	Sono errori non rilevanti quelli diversi dai precedenti (ossia che non incidono sulle decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio).
	<b>Errori gravi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Errori talmente gravi da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio.</li> <li>• La correzione è effettuata mediante redazione di un nuovo bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore produce effetti.</li> </ul>
<b>RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E SINDACI</b>	<b>Responsabilità civile Artt. 2407, 2426, 2392 e 2685 c.c.</b>	Gli amministratori e i sindaci possono essere chiamati a risarcire i danni conseguenti alla violazione degli obblighi in materia di redazione del bilancio. La richiesta di risarcimento dei danni presuppone che il danno sia stato effettivamente procurato e subito e, quindi, al di là dell'ipotesi di insolvenza societaria (con fallimento della società, da cui derivano conseguenze anche sul piano penale), è necessario che terzi dimostrino effettivamente che la rappresentazione non veritiera del bilancio ha indotto a concludere rapporti con la società da cui sono derivati dei danni.
	<b>Responsabilità penale</b>	<p>Occorre verificare la sussistenza dei presupposti ex artt. 2621 e 2622 c.c. per la sussistenza del reato di falso in bilancio e false comunicazioni sociali.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se i fatti sono di lieve entità (art. 2621-bis c.c.) vi è una riduzione delle sanzioni.</li> <li>• Opera la non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 2621-ter c.c.).</li> </ul>
<b>PRESENTAZIONE DI UN NUOVO BILANCIO</b>	<b>Approvazione nuovo bilancio</b>	Con le ordinarie modalità
	<b>Fornire informazioni nella nota integrativa</b>	Evidenziando le modifiche al bilancio.

	<b>Nuovo deposito del bilancio.</b>	Non è prevista una specifica sanzione, ma sono dovute imposte e diritti per un secondo deposito.
--	-------------------------------------	--

## Profilo fiscale

Tralasciando quali siano gli effetti fiscali della correzione degli errori contabili, per effetto della modifica all'**articolo 83 del T.U.I.R.** apportate **dal D.L. 21 giugno 2002 n. 73, convertito in Legge 4 agosto 2002, n. 122**, sulle imprese che sottopongono il bilancio a revisione legale dei conti, osserviamo invece quale impatto abbia sulle Società a Responsabilità Limitata Semplificata ed in particolare sulle Micro Imprese

Forma del bilancio	Condizione	Principi applicabili	Correzione errori contabili
Super semplificato	-----	Derivazione semplice	Dichiarazione integrativa
Ordinario	Bilancio <b>non sottoposto</b> a revisione legale dei conti	Derivazione rafforzata	Dichiarazione integrativa
	Bilancio <b>sottoposto</b> a revisione legale dei conti	Derivazione rafforzata	Se si tratta di componenti negativi di reddito per i quali non è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, si applicano ai fini fiscali le disposizioni civilistiche, senza dichiarazione integrativa.

Per le imprese che applicano il Principio di Derivazione Rafforzata ed il cui bilancio è sottoposto a revisione legale:

- Dal 2022 non occorre più presentare la dichiarazione integrativa.
- Il componente negativo derivante da errori non rilevanti riduce il carico fiscale del periodo d'imposta nel quale transita nel conto economico, in quanto assume rilevanza fiscale (senza operare alcuna variazione nel modello Redditi); nel caso il componente negativo derivi da errori rilevanti (contabilizzati nel patrimonio netto) è necessario operare una variazione in diminuzione nel modello Redditi per farlo concorrere alla formazione del reddito imponibile (si ipotizza nel rigo RF 55, con codice 99).
- Il componente positivo derivante da errori non rilevanti dà origine a maggiori imposte nel periodo d'imposta in cui transita nel conto economico, in quanto assume rilevanza

fiscale; nel caso il componente positivo derivi da errori rilevanti è necessario operare una variazione in aumento nel modello Redditi per farlo concorrere alla formazione del reddito imponibile (si ipotizza nel rigo RF 31, con codice 99). Inoltre, l'importo derivante dalla correzione dovrà essere assoggettato a sanzioni e interessi, calcolati applicando il ravvedimento operoso.

**Per le Imprese che non adottano la Derivazione Rafforzata e non sottopongono il bilancio a revisione legale:**

- Per gli errori non rilevanti è necessario operare una variazione in aumento o in diminuzione nel modello Redditi per stornare il componente negativo o positivo transitato nel conto economico, che non ha rilevanza fiscale.
- Per gli errori rilevanti non occorre operare alcuna variazione nel modello Redditi per far concorrere i componenti positivi e negativi, imputati a patrimonio netto, alla determinazione del reddito imponibile, in quanto è corretto che non assumano rilievo fiscale.

In ogni caso, per il riconoscimento ai fini fiscali dei componenti derivanti dagli errori è necessario presentare una dichiarazione integrativa, se i termini di decadenza non sono ancora scaduti, contenente la correlata variazione ai fini fiscali.

## Ricognizione dei crediti e loro valutazione

L'art. 2435-bis, co. 8, c.c. chiarisce, infatti, che le società che predispongono il **bilancio in forma abbreviata** – e, conseguentemente, anche le **microimprese**, in virtù del richiamo operato dall'art. 2435-ter, co. 2, c.c. – possono iscrivere i crediti, in deroga all'art. 2426 c.c., al **solo valore presumibile valore di realizzo**.

Quest'ultimo è determinato rettificando, mediante un apposito accantonamento al fondo svalutazione, il valore nominale del credito, al fine di tenere conto di presunte perdite per inesigibilità. A tale proposito, il principio contabile nazionale **OIC 15, par. 12, 13 e 26**, precisa che:

- la **svalutazione** di cui alla voce B)10) d) del conto economico è la riduzione di valore di un credito, derivante da una stima, al **valore di presumibile realizzo** riconducibile alla data di bilancio;
- la **perdita** è un **evento certo e definitivo**, che coincide con la parte del **credito non più recuperabile**, da iscriversi nella voce B)14) del conto economico, per la quota che eccede l'importo del credito già svalutato.

In particolare, un credito deve essere svalutato nell'esercizio in cui si ritiene **probabile che abbia perso valore**, ad esempio quando sussistono alcuni **specifici indicatori**:

- **significative difficoltà finanziarie del debitore**;
- una violazione del contratto, quale un **inadempimento** o un **mancato pagamento** degli interessi o del capitale;
- il creditore, per ragioni economiche o legali relative alla difficoltà finanziaria del debitore, estende a quest'ultimo una concessione che il creditore non avrebbe altrimenti preso in considerazione;
- sussiste la **probabilità che il debitore dichiari fallimento** o attivi **altre procedure di ristrutturazione finanziaria**;
- dati osservabili che indichino l'esistenza di una diminuzione sensibile nei futuri flussi finanziari stimati per un credito, ivi incluso, condizioni economiche nazionali o locali sfavorevoli o cambiamenti sfavorevoli nelle condizioni economiche del settore economico di appartenenza del debitore.

Il **fondo svalutazione crediti** accantonato alla fine dell'esercizio è utilizzato nei successivi periodi amministrativi a **copertura di perdite realizzate sui crediti**: l'eventuale incapienza del fondo comporta, pertanto, la rilevazione di una perdita contabile su crediti, da imputarsi alla voce B)14) del conto economico.

È opportuno rammentare che il secondo comma dell'**articolo 2086 del codice civile**, in ossequio alla **Direttiva Insolvency** e all'entrata in vigore del Codice della Crisi d'Impresa, con il rinnovato articolo 3, dispone l'obbligo in capo all'organo amministrativo di monitorare gli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

Da ciò ne consegue che lo stesso organo deve monitorare il flusso finanziario, ai fini degli impegni assunti, con una rilevazione prospettica sui successivi 12 mesi. Da questa attività, che ormai dal 15 luglio 2022 deve essere sistematica, si desume con criterio di prudenza e puntuale attendibilità, l'esigibilità dei crediti, in particolare quelli commerciali.

In fase di redazione del bilancio, quindi, lo stesso organo, in virtù di quanto detto deve modificare gli eventuali accantonamenti ad apposito fondo, delle perdite sui crediti e che incidenza avranno le variazioni, sia ai fini civilistici sia a quelli fiscali.

### **Principio della continuità aziendale**

La verifica della continuità nei bilanci solari 2019 e 2020 è stata effettuata in base alle norme derogatorie, che riconoscevano la possibilità di non considerare i fatti avvenuti successivamente alla chiusura dell'esercizio per il 2019 e sulla base del bilancio dell'esercizio precedente per il 2020. Tale facoltà non è stata estesa al bilancio in corso al 31 dicembre 2021 né a quello in corso al 31 dicembre 2022. Pertanto, la verifica deve avvenire secondo le regole ordinarie.

Il principio della continuità aziendale [di cui all'art. 2423-bis, comma 1, n. 1 c.c.](#), è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio.

L'OIC 11 definisce il concetto di continuità aziendale, come **“la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio”**

L'organo amministrativo deve procedere alla valutazione delle voci di bilancio nella prospettiva della continuità aziendale, tenendo conto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

Conseguentemente, le attività e le passività devono essere valutate e classificate tenendo conto che l'impresa è in grado di procedere nel normale svolgimento della sua attività per un prevedibile periodo di almeno 12 mesi.

Nella valutazione si devono considerare anche i fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio da riportare nella nota integrativa, per considerare se è ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale come previsto dall'**OIC 29, par. 59.C.**

Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, 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 di cui all'art. 2484 c.c., 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.

### **Segnalazione nella nota integrativa**

Nel caso in cui si dovessero riscontrare significative incertezze nella valutazione prospettica della continuità aziendale sarà compito della direzione dell'azienda riportare, con chiarezza, nella nota integrativa le informazioni relative ai **“fattori di rischio”**, alle **“assunzioni effettuate”**

e alle *“incertezze identificate”*, nonché ai *“piani aziendali futuri”* predisposti per fronteggiare tali incertezze, nonché le ragioni che qualificano la significatività delle incertezze esposte e le conseguenti ricadute che possano avere sulla continuità aziendale.

Nella nota integrativa deve essere fornita adeguata informativa anche in relazione agli effetti conseguenti all'applicazione della disciplina sulla sterilizzazione delle perdite, che è stata prorogata anche per il bilancio al 31 dicembre 2022. La scelta di rinviare la copertura della perdita significativa deve considerare le effettive prospettive di recupero nell'orizzonte di un riassorbimento, che deve risultare almeno probabile per non generare conseguenze sulla prospettiva della continuità aziendale.

### **I passaggi e gli strumenti per la verifica del mantenimento delle condizioni di Going concern**

La visione prospettica della **capacità di continuare a produrre reddito è condizione imprescindibile** per l'attestazione della presenza delle condizioni di continuità aziendale e la Nota Integrativa, in tale direzione, svolge un ruolo fondamentale di supporto indicando:

- i criteri di valutazione adottati ai sensi dell'art. 2426 del Codice civile;
- le rettifiche di valore alle poste di bilancio;
- i valori che hanno formato oggetto di conversione in quanto espressi in valuta diversa dall'Euro.

#### **Le verifiche che dovranno essere condotte riguarderanno:**

- le **stime di durata utile dei beni ammortizzabili** sia materiali che immateriali per accertare se le condizioni straordinarie poste dalla pandemia non richiedano una revisione del processo di ammortamento. Ricordiamo che il punto 3-bis dell'art. 2427 dispone che la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, devono far esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;
- la **necessità di procedere alla svalutazione di alcuni asset di bilancio**, ove si riscontrino delle perdite durevoli di valore, in ossequio ad OIC 9, segnalando la necessità di transito al valore corrente, in luogo del valore contabile ove si riscontri una perdita durevole di valore;
- l'**esigenza di operare un'analisi rigorosa del valore dei fondi rischi e spese future**, in ossequio ad OIC 31, proprio per assicurare la congruità di detti fondi in rapporto all'evoluzione possibile di alcuni asset e di alcune passività;
- la **necessità di procedere ad una revisione degli strumenti finanziari derivati** in ossequio ad OIC 32, specie per quelli cosiddetti “di copertura” per adeguarne il

valore al mutato andamento del mercato;

- la **necessità di procedere**, infine, **alla valutazione circa la recuperabilità delle imposte anticipate** in ossequio ad OIC 25, tenendo conto delle mutate condizioni prospettiche;
- l'**esigenza di procedere ad una valutazione delle rimanenze** in linea con le indicazioni codicistiche e ai principi contabili.

I passaggi della verifica della permanenza delle condizioni di **“going concern”** sopra descritti rappresentano una traccia delle operazioni da svolgere, che può condurre l'organo amministrativo e gli organi di controllo e revisione, alla costruzione di una matrice dei risultati della verifica avendo riguardo alle regole contenute in ISA 570:

## Dal Bilancio civilistico alla determinazione dell'Utile

Le imposte sul reddito delle società di capitali sono l'Ires e l'Irap, nonché le eventuali imposte differite. Il reddito da assoggettare a tassazione, ossia il reddito complessivo, è determinato rettificando l'utile risultante dal conto economico, redatto in applicazione dei principi contabili e delle norme del codice civile, in ossequio alle norme fiscali di cui al Tuir con apposite variazioni in aumento o in diminuzione. In particolare, il reddito risultante dal conto economico deve essere aumentato di tutti i costi non deducibili fiscalmente e diminuito di tutti i ricavi non imponibili e delle perdite parziali o totali sofferte nei periodi d'imposta precedenti.

Ai sensi dell'[articolo 81, commi 1 e 1-bis del T.U.I.R.](#) il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. 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.

I principi contabili stabiliscono che le imposte sul reddito delle società corrispondono alla sommatoria delle imposte correnti, differite e anticipate.

La fiscalità differita ha l'obiettivo di riconoscere gli effetti fiscali dei fatti amministrativi nel medesimo esercizio in cui sono rilevati i fatti di gestione, ossia nell'esercizio di competenza economica secondo le norme civilistiche e i principi contabili.

Nella rilevazione contabile e nella predisposizione della dichiarazione fiscale vi sono tre tipi di imposte:

### **Correnti**

Imposte sul reddito dovute che fanno riferimento al reddito imponibile di un determinato esercizio. L'ammontare delle imposte correnti o dovute quasi mai coincide con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio per effetto delle diversità tra le norme civilistiche e fiscali.

### **Differite**

Sono tali quelle di competenza di un esercizio che saranno esposte nelle dichiarazioni dei redditi future.

### **Anticipate**

Sono tali quelle esposte in dichiarazione dei redditi di un esercizio ma di competenza di esercizi successivi

### Come si rilevano in bilancio?

Le **imposte correnti** si iscrivono al valore nominale per l'ammontare determinato, applicando all'imponibile fiscale Ires e Irap le aliquote in vigore.

Le **imposte anticipate e differite** si iscrivono al valore nominale per l'ammontare determinato applicando alle differenze temporanee Ires e Irap le aliquote in vigore.

Le **imposte differite attive** non devono essere contabilizzate qualora non vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero; le passività per imposte **differite passive** non devono essere contabilizzate qualora esistano ridotte probabilità che il debito insorga.

Le **imposte anticipate** dovranno essere contabilizzate solo se sussiste la ragionevole certezza che vi sarà, negli esercizi futuri, un imponibile almeno pari all'importo da recuperare.

Lo stesso principio vale per la rilevazione di imposte anticipate derivanti da perdite fiscali riportabili in anni successivi. In questo caso, però, oltre alla ragionevole certezza di conseguire in futuro imponibili fiscali, è necessario che le perdite in oggetto derivino da circostanze ben identificate e ragionevolmente non ripetibili.

Le **imposte Ires e Irap correnti** rappresentano l'onere fiscale gravante sulla società dovuto per l'esercizio in esame. Sono determinate sulla base del Tuir e leggi complementari.

Secondo la normativa fiscale, vi sono alcuni ricavi e costi o parte di essi che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Il risultato civilistico lordo e il reddito imponibile, normalmente, assumono valori differenti a causa delle divergenze tra i criteri di valutazione previsti dalla normativa civile, che presiedono alla redazione del conto economico, e i criteri previsti dalle norme tributarie, che presiedono alla determinazione del reddito fiscale.

Ai fini fiscali ciò che è esposto nel bilancio, ai sensi di legge, non è idoneo alla determinazione delle imposte, effettuata in applicazione delle regole previste dal Tuir.

### La normativa prevede che le variazioni fiscali siano effettuate esclusivamente nella dichiarazione dei redditi del periodo.

Il principio contabile OIC 25 prevede che le **imposte differite** debbano essere rilevate nello stato patrimoniale e nel conto economico. Esse misurano gli effetti derivanti dalle differenze temporanee tra il valore fiscale e contabile delle attività e passività che formano il patrimonio.

Di conseguenza, le imposte differite, da un punto di vista civilistico, in ossequio al principio della competenza economica, nel bilancio di esercizio pur essendo di competenza di esercizi futuri, sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte differite attive o anticipate) pur essendo di competenza dell'esercizio, sono esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite passive).

L'iscrizione di imposte differite o anticipate deriva dalla differenza tra il valore attribuito a una attività o a una passività secondo criteri civilistici e il valore attribuito a quella attività o passività, in applicazione delle norme tributarie.

Le differenze possono essere:

- permanenti. Non generano effetti fiscali futuri e non sono destinate a essere riassorbite negli esercizi successivi;
- temporanee. Generano effetti fiscali futuri e sono destinate a annullarsi negli esercizi successivi

### ***Imposte differite attive***

Si rilevano quando:

- i componenti negativi di reddito (costi) imputati a conto economico sono deducibili in esercizi successivi.
- i componenti positivi di reddito (ricavi) sono tassati in esercizi precedenti a quello di competenza economica.

### ***Imposte differite passive***

Si rilevano quando:

- i componenti positivi di reddito (ricavi) sono tassabili in esercizi successivi a quello di competenza economica.
- i componenti negativi di reddito (costi) risultano deducibili in esercizi precedenti a quello di competenza economica.

Le ***imposte anticipate***, in applicazione del principio della prudenza, non possono essere rilevate se non vi è la ragionevole certezza (comprovata da elementi oggettivi) dell'esistenza, negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare.

**L'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio deve, pertanto, essere rivisto ogni anno, al fine di verificarne i requisiti per il riconoscimento.**

Con riferimento alle perdite fiscali, un'attenta valutazione della loro recuperabilità può fornire valide indicazioni a non iscrivere imposte anticipate sulle stesse, considerato che dovrà sussistere la ragionevole certezza di imponibili sufficienti al loro assorbimento.

## La copertura delle perdite per le Società a Responsabilità Limitata Semplificata

Prescindendo dalla norma di sospensione della operatività delle perdite di esercizio 2022, è interessante capire come ci si debba comportare per le Società a Responsabilità Limitata Semplificata considerata l'esiguità del loro capitale sociale.

È un dato di fatto che con un capitale di costituzione realmente esiguo sarebbe quasi fisiologico, esattamente al momento della costituzione, trovarsi già in una situazione di perdita che comporta gli adempimenti efficacemente denominati dalla massima 131 del notariato milanese quali "ricapitalizza, trasforma o liquida".

Tuttavia, molte spese di costituzione potrebbero essere capitalizzate e non gravare interamente sul bilancio di esercizio, ma ciò non di meno se il capitale fosse ad esempio fissato a 1 euro si porrebbe una paradossale situazione in cui, appena costituita, la società verserebbe in una causa di scioglimento.

Nella prassi operativa la rilevazione della perdita viene spesso rimandata alla chiusura dell'esercizio, ma certamente la situazione sopra enunciata sembra avvalorare la tesi di chi ritiene non applicabili gli articoli 2482-bis e seguenti alle Società a Responsabilità Limitata a capitale ridotto e semplificate.

*In realtà sembra maggiormente condivisibile la tesi contraria.*

Infatti, pur valutando come sensate le considerazioni sopra enunciate, la dottrina più autorevole e prevalente, ritiene non vi siano sufficienti motivazioni per affermare l'inapplicabilità delle norme in materia di monitoraggio delle perdite.

Porta a tale conclusione anche l'esplicito rinvio alle norme della Società a Responsabilità Limitata ordinaria che, per le semplificate, è contenuto nell'articolo 2463-bis, comma 6, codice civile e, per le Società a Responsabilità Limitata a capitale ridotto, è contenuto nell'articolo 44, comma 4, D.L. 83/2012.

Sempre a sostegno di questa tesi va inoltre segnalato il Quaderno della Fondazione Italiana del Notariato a cura del notaio Carlo Alberto Busi, in cui si mette in evidenza come per la Società a Responsabilità Limitata Semplificata il rinvio normativo per disciplinare la perdita "grave" non è l'articolo 2482 ter cod. civ. (il quale, rifacendosi alla misura minima del capitale di cui all'articolo 2463, comma 4 di fatto si riferisce unicamente alla soglia "ordinaria" del capitale sociale, cioè euro 10.000), bensì l'articolo 2484, punto 4, cod. civ. nel quale emerge come la perdita di esercizio che determina la riduzione del capitale sotto la soglia legale (quindi valevole in genere anche quando il capitale sociale è di 1 euro) comporta l'emersione di una causa di scioglimento, operante, a questo punto, anche per le Società a Responsabilità Limitata alternative.

In relazione alle attività contabili e societarie derivanti dalla chiusura dell'esercizio 2022, un tema da considerare è come comportarsi in relazione a perdite rilevanti, e, in modo particolare, quando tali perdite gravano sui bilanci delle Società a Responsabilità Limitata a capitale ridotto ovvero quelle semplificate.

Prima di tutto analizziamo la situazione che si manifesta per tutte le società in relazione alla proroga della sospensione degli effetti delle perdite di esercizio, sancita, anche per il 2022, dall'[articolo 3, comma 9, D.L. 198/2022 \(cd Milleproroghe\)](#).

In base a tale provvedimento la perdita del 2022 si aggiunge a quelle eventualmente generate nel 2020 e 2021 con una copertura da eseguirsi, per quella del 2022, al più tardi approvando il bilancio dell'esercizio 2027, quindi di fatto nel mese di aprile 2028.

Nel corso del periodo di monitoraggio quinquennale le società saranno tenute a controllare il rispetto del capitale minimo solo considerando le perdite emerse dopo il triennio 2020/2022, quindi agendo come se le perdite di tali esercizi non esistessero.

Sul punto si ritiene che **le società che non intendano avvalersi di tale norma non siano obbligate a rinviare gli effetti delle perdite.**

## Accantonamento degli Utili e limiti delle Riserve

Un ulteriore limite delle Società a Responsabilità Limitata Semplificata è costituito dal fatto che, a fronte di un capitale ridotto sono previste specifiche regole per l'accantonamento dell'utile di esercizio. L'obiettivo è quello di costituire una Riserva legale che, sommata al Capitale sottoscritto, ammonti ad euro Diecimila. E questo quanto prima possibile.

La norma prescrive infatti di accantonare l'utile in misura accentuata e questo in deroga all'art. 2430 del codice civile. Esemplificativamente, mentre il citato articolo prevede un accantonamento pari al 5% massimo degli utili conseguiti, la deroga impone di arrivare ad 1/5, ovvero al 20%.

Rispetto alla Riserva legale occorre fare alcune considerazioni. La riserva legale ordinaria, ex articolo 2430 del codice civile è una riserva indisponibile la distribuzione ai Soci; è utilizzabile per la copertura delle perdite. Non c'è unicità di opinione sul suo utilizzo per aumento di capitale. Tuttavia, il **comma 5 dell'articolo 2463** del codice civile autorizza esplicitamente l'utilizzo per aumento del Capitale Sociale

***“La somma da dedurre dagli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato, per formare la riserva prevista dall'articolo 2430, deve essere almeno pari a un quinto degli stessi, fino a che la riserva non abbia raggiunto, unitamente al capitale, l'ammontare di diecimila euro. La riserva così formata può essere utilizzata solo per imputazione a capitale e per copertura di eventuali perdite. Essa deve essere reintegrata a norma del presente comma se viene diminuita per qualsiasi ragione”.***

Inoltre, una volta completato l'iter di formazione della riserva, fino a concorrenza della soglia dei diecimila euro, unitamente al Capitale Sociale sottoscritto, il processo di accantonamento prosegue fino al raggiungimento del venti per cento del Capitale Sociale.