

OPEN Dot Com Società dei Dottori Commercialisti



Novità della campagna Bilancio 2022

- Termini di approvazione del bilancio
- Restituzione del bonus Super-ACE nell'anno 2022
- Contabilizzazione dei crediti d'imposta (Impresa 4.0 e altri bonus)



- Linee guida del Codice Civile
- Il bilancio deve contenere tutta l'informativa obbligatoria in favore degli stakeholders e deve seguite un preciso iter approvativo:
 - redazione del progetto di bilancio
 - approvazione del progetto di bilancio da parte del Cda;
 - in presenza di Amministratore Unico è presentato ai soci (organo di controllo)
 - presentazione agli organi di controllo
 - Deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale
 - Approvazione del progetto di bilancio da parte dell'assemblea soci
 - Deposito di bilancio al Registro Imprese



Termini di approvazione del bilancio – Progetto di bilancio

- Il progetto di bilancio deve essere costituito obbligatoriamente dal bilancio d'esercizio e dalla relazione sulla gestione (se obbligatoria);
- II C.C. non prevede un termine entro il quale deve essere approvato il progetto di bilancio ...
- ... ma deve essere messo a disposizione del Collegio Sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale, almeno 30 gg prima della data di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.



- L'Organo di Controllo ha 15 gg di tempo per verificare e accertare la documentazione di bilancio al fine di sottoscrivere la Relazione di bilancio
- La Relazione deve esprime un giudizio esplicito circa l'opportunità di approvare o non approvare il bilancio da parte dell'assemblea dei soci;
- Se necessario può richiedere anche la modifica del bilancio indicando agli amministratori le correzioni degli errori oggetto di rilievi da parte del revisore.



- Nel caso in cui all'Organo di Controllo venga affidata, oltre alla vigilanza, anche l'incarico di revisione legale, la Relazione sarà unica e dovrà contenere un giudizio sul bilancio ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010 (sempre 15 gg prima) e dovrà essere obbligatoriamente allegata al Bilancio.
- Al Revisore non è dato un termine prescritto dalla norma (15 gg prima) ma dato che sulla sua Relazione si dovrà esprimere l'Organo di Controllo si presume che il termine debba essere antecedente o coincidente a quello di quest'ultimo.



- Nel caso in cui l'assemblea in prima convocazione (entro 120 gg ovvero entro 180 gg dal termine dell'esercizio) andasse deserta, il termine dei 15 gg previsti per il deposito della Relazione potrà essere calcolato sulla data della seconda convocazione.
- La seconda convocazione deve avvenire entro i 30 gg successivi dalla data di prima convocazione.



ADEMPIMENTI AMMINISTRATORI	Spa o Srl con organo di controllo	Srl senza organo di controllo
Progetto di bilancio e RsG	31.03.2023	15.04.2023
Trasmissione all'organo di controllo	31.03.2023	-
Deposito presso la sede sociale - Relazioni	15.04.2023	15.04.2023
Convocazione soci (società non quotate)	22.04.2023	22.04.2023
Approvazione bilancio entro 120 giorni	02.05.2023	02.05.2023
Approvazione bilancio entro 180 giorni	29.06.2023	29.06.2023
Deposito bilancio presso il Registro Imprese	30.05.2023 (29.07.2023 se a 180 gg)	30.05.2023 (29.07.2023 se a 180 gg)



- In sede di conversione in legge del Decreto Milleproroghe (DL 198/2022 convertito in Legge 14/2023) il legislatore non ha stabilito in via automatica il riconoscimento del maggior termine di 180 gg;
- L'art. 10-undecies DL 198/2022 ha invece re-introdotto le disposizioni di cui all'art. 106 DL 18/2020 in tema di convocazione delle assemblee a distanza.



Termini di approvazione del bilancio – temine lungo 180 gg

 Art. 2364 c.6 «...lo statuto può prevedere un maggio termine ... nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione (sulla gestione) le motivazioni della dilazione.



Termini di approvazione del bilancio – temine lungo 180 gg - ATTENZIONE

- La previsione del termine lungo deve essere indicata nello statuto
- Le società che redigono il bilancio consolidato per opzione, non rientrano tra i soggetti per i quali opera il termine lungo opera per disposizione civilistica;
- Tra le particolari esigenze si segnalano:
 - Società di comodo che hanno presentato interpello disapplicativo
 - Sedi operative secondarie con autonomia gestionale e contabile
 - Presenza di importati operazioni di riorganizzazione (es. operazioni straordinarie)
 - Attesa di approvazione dei SAL per le imprese che lavorano su commessa
 - Cause di forza maggiore o mutate condizioni (es, legate alla verifica della continuità aziendale)



La conversione in Legge 14/2023 del DL 198/2023 (Milleproroghe) ha reintrodotto il disposto «emergenziale» di cui all'art. 106 DL 18/2020 che prevede
la possibilità per società di capitali e cooperative di effettuare le assemblee di
approvazione dei bilanci a distanza limitatamente a quelle che si svolgeranno
entro il 31/07/2023



• L'art. 106 DL 18/2020 prevede che «... anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie, le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possano prevedere che l'intervento all'assemblea avvenga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza la necessità che si trovino nel medesimo luogo il presidente, il segretario o il notaio. In caso di assemblea nella quale tutti i partecipanti sono collegati in audio/video conferenza, il verbale assembleare può essere redatto anche successivamente, con la sottoscrizione del presidente e del segretario oppure del notaio».



- Massima 187 del 11/03/2020 Consiglio notariale di Milano
- «... alle assemblee totalitarie è consentito di deliberare validamente anche se tenute esclusivamente con mezzi di telecomunicazione, nonostante sia terminata la fase emergenziale da Covid-19»
- «... in mancanza di una formale convocazione in un luogo fisico predeterminato, tutti gli intervenuti ... devono aver acconsentito all'uso di mezzi di telecomunicazione ritenuti idonei ... da colui che presiede la riunione».



- Massima 200 del 23/11/2021 Consiglio notariale di Milano
- «... l'assemblea può essere convocata indicando che l'intervento può avvenire esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, omettendo l'indicazion del luogo fisico di svolgimento della riunione».
- Art. 2370 c.4 C.C. lo statuto può consentire l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o per via elettronica Si considera intervenuto in assemblea



 In caso di malfunzionamento o interruzione del collegamento occorre distinguere (1) se l'evento si sia manifestato fin dall'inizio dell'assemblea e/o non sia stato risolto in tempi breve; piuttosto (2) che il problema venga risolto in tempi ragionevoli seppur nel corso del periodo assembleare.



- (1) Se il problema di connessione non viene risolto, occorre considerare l'assemblea non validamente costituita, pertanto dovrà essere riconvocata, ovvero in presenza di una seconda convocazione, potrà essere rinviata alla data successiva.
- (2) Se il problema viene risolto «in corsa» occorre verbalizzare una temporanea sospensione dell'assemblea e nel caso in cui il problema dovesse perdurare; rinviare alla trattazione degli argomenti dell' OdG non ancora affrontati



Termini di approvazione del bilancio – Decisioni sul risultato d'esercizio

- L'assemblea che approva il bilancio deve anche deliberare in merito al risultato d'esercizio (sia utile o perdita) sulla base di quanto proposto dall'Organo amministrativo nell'informativa di bilancio (Nota Integrativa)
- Nel caso di distribuzione degli utili ai soci, la relativa delibera deve essere registrata entro 30 gg (art. 14 DL 73/2022 – Decreto Semplificazioni, prima erano 20gg) dalla data dell'atto, con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (Euro 200).



Termini di approvazione del bilancio – Organo amministrativo in assembla

- All'assemblea di approvazione del bilancio deve essere presente almeno un amministratore che dovrà essere in grado di rispondere alla domande degli intervenuti
- In caso di assenza in assemblea di tutto l'organo amministrativo ovvero nella presenza di amministratori che non siano in grado di rispondere ai quesiti dei soci, la relativa delibera può essere annullabile per «violazione del diritto di informazione».



Art. 2477 C.C. c.2 – nomina obbligatoria dell'organo di controllo o revisore

- Società tenuta alla redazione del bilancio consolidato ;
- Società che controlla una società soggetta a revisione legale
- Superamento per due esercizi consecutivi di almeno un limite dimensionale:
 - Totale attivo Euro 4 milioni
 - Totale ricavi delle vendite e prestazioni Euro 8 milioni
 - Dipendenti occupati in media durante l'es. 20 unità



Art. 2477 C.C. c.3 – l'obbligo di nomina dell'organo di controllo (o del revisore) cessa quando per tre esercizi consecutivi non è superato alcuno dei limiti di cui all'art. 2477 c.2 lettera c)

Art. 2477 C.C. c.5 – l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti ... deve provvedere, entro 30 gg, alla nomina dell'organo di controllo o revisore. Se l'assemblea non provvede... provvedere il tribunale su richiesta di qualunque soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Reg. Imprese.



In applicazione del disposto di cui all'art. 2477 C.C. può essere nominato:

- Collegio sindacale o sindaco unico con incarico da un soggetto diverso della revisione legale dei conti;
- Collegio sindacale o sindaco unico, incaricato anche della revisione legale dei conti (che può avvalersi di un coadiutore per l'attività di revisione)
- Solo revisore legale



Art. 379 c.3 Codice della crisi d'impresa – prima nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle Srl

- Differimento dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle «nano imprese» fino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022 (valutazione del superamento dei limiti negli anni 2021 – 2022).
- Entrata in vigore del Codice della Crisi d'Impresa, con decorrenza dal 15/07/2022; con particolari funzioni in tema di segnalazione della crisi.

- Super ACE del 15% per i soli incrementi relativi all'esercizio 2021
- Sugli altri incrementi progressivi permaneva l'ACE ordinaria al 1,3%
- Per la Super ACE rilevavano:
 - Gli utili 2020 non distribuiti nel 2021
- Meccanismo di Recapture Super Ace 2022 e 2023 (art. 19 cc. 4 e 5 DL 73/2021)



- Il legislatore ha introdotto un meccanismo di ricalcolo automatico (quindi non parrebbe possibile presentare istanza disapplicative) in caso di riduzioni del Patrimonio netto nei due periodi d'imposta successivi a quelli di beneficio dell'ACE innovativa (2022 e 2023).
- Il meccanismo di *Recapture* operare in tutti i casi di riduzione del Patrimonio Neto con esclusione del caso di riduzione a seguito di perdite (*es. distribuzione dividendi ai soci*).



- Il meccanismo di *Recapture* diventa efficace non solo in seguito alla riduzione degli incrementi che nel 2021 hanno generato Super ACE, ma in conseguenza di ogni riduzione ad esclusione di quella derivante da perdite d'esercizio (es. distribuzioni riserve formatesi con utili ante 2020)
- Il meccanismo di *Recapture* nel 2022 diventerebbe inefficace nel caso in cui a fronte di una riduzione del Patrimonio Netto per distribuzione riserve, il medesimo venisse controbilanciato da nuove variazione in aumento. (es. accantonamento utili a riserva e/o conferimenti in denaro)



Esempio – Super ACE 2021 su incremento da utile 2020 per Euro 500.000

Se nel corso del 2022 viene distribuito in dividendo straordinario per Euro 500.000:

- Se nel corso del 2022 la società ha accantonato a riserva l'utile 2021 per un importo maggiore o uguale di Euro 500.000, non opera il Recapture;
- Se nel corso del 2022 la società non effettuato nuove variazioni in aumento (accantonamento utili e/o conferimenti in denaro) il Recapture interviene in automatico.



Restituzione del bonus Super ACE nell'anno 2022 – termine regime transitorio

- Il meccanismo di *Recapture* nel 2022 deve essere messo in relazione con il termine (31/12/2022) del regime transitorio di tassazione della distribuzione dei dividendi distribuiti alla persone fisiche che detengono partecipazioni qualificate, al di fuori del regime d'impresa (art. 1 c.1006 L.205/2017).
- Il regime transitorio in tema di tassazione dei dividendi, prevede l'applicazione della precedente tassazione (in luogo dell'imposta sostitutiva al 26%) limitatamente alle delibere di distribuzione assunte entro il 31/12/2022.



Restituzione del bonus Super ACE nell'anno 2022 – termine regime transitorio

- Con Circ. AdE n.12/2014 par. 2 ha specificato che in tema di decrementi patrimoniali ai fini della determinazione della base su cui calcolare l'ACE, «... rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati» (i presupposti)
- Ai fini della valutazione di efficacia del meccanismo di Recapture gli effetti dei decremento a seguito di delibera di distribuzione dividendi, retroagisce all'inizio del periodo in cui è stata fatta la delibera (2022), a prescindere dall'effettiva distribuzione (es. 2023).



Contabilizzazione dei crediti d'imposta

Bonus e crediti d'imposta ricevuti nel corso del 2022 possono essere classificati:

- Contributi in conto esercizio: a riduzione dell'incidenza di particolari costi o in sostituzione di mancati ricavi.
- Contributi in conto capitale: a sostegno della costruzione, ricondizionamento o ampliamento delle immobilizzazioni materiali.
- Contributi in conto impianti: a sostegno dell'acquisizione di beni ammortizzabili.
- Contributi misti



Sono rilevati in bilancio nell'esercizio di competenza:

- A5 Altri ricavi e proventi quando integrano ricavi (riducono costi) della gestione operativa o dell'attività accessoria (diversa da quella finanziaria)
- C17 Interessi e altri oneri finanziari quando riducono costi di natura finanziaria di competenza dell'esercizio (interessi passivi); sono ridotti con segno «meno»;
- C16 Altri proventi finanziari quando riducono costi di natura finanziaria di competenza di esercizi precedenti (interessi passivi); sono ridotti con segno «meno»
- E20 Proventi straordinari quando connessi ad eventi difficilmente ripetibili



 Sono contabilizzati nel bilancio di competenza (art. 109 c.1 TUIR) ovvero nell'esercizio in cui si è resa CERTA la spettanza

_____ A ____

Credito vs soggetto erogatore

Contributi in Conto esercizio



- Per i contributi erogati dagli enti pubblici rileva il momento in cui il beneficiario è informato del decreto di liquidazione emesso dall'ente erogante (notifica o pubblicazione del provvedimento);
- Per i <u>contributi con procedura di liquidazione</u> senza atti formali, rileva il momento in cui il beneficiario acquisisce il diritto alla percezione del contributo;
- Per i <u>contributi con condizione risolutiva</u> rileva il momento della concessione, fatto il salvo di attivazione della condizione sostitutiva che comporterebbe la restituzione;
- Per i contributi con condizione sospensiva rileva il momento in cui il soggetto erogante emette una delibera formale, verifica la sussistenza dei requisiti in capo al beneficiario.



Ai fini IRES sono considerati «ricavi»:

- I contributi in denaro, ovvero il valore normale di quelli in natura, da contratto;
- I contributi spettanti secondo termini di legge (es. Bonus energia)



Solitamente sono erogati per potenziare la strutturale patrimoniale dell'impresa o per agevolare la copertura delle perdite d'esercizio, a prescindere dall'obbligo da parte del beneficiario di sostenere investimenti specifici in beni strumentali (esempi):

- Contributi europei per la ristrutturazione e l'adeguamento di impianti obsoleti;
- Contributo finalizzati alla ristrutturazione di immobili già esistenti da adibire ad aziende agricole



- Sono iscritti in bilancio nell'esercizio in cui si acquisisce la ragionevole certezza che le specifiche richieste sono soddisfatte;
- Sono imputati pro-quota in base alla residua utilizzazione del bene strumentale cui si riferiscono;
- Sono iscritti come componente anticipato tra gli «Altri ricavi e proventi» A5 e vengono riscontati per competenza (risconti passivi) in base alla vita utile
- Possono essere iscritti a diretta riduzione del valore del cespiti cui si riferiscono
 (SP) in questo caso a Conto economico rileveranno solo i relativi ammortamenti



- Ai fini fiscali sono disciplinati dall'art. 88 c.1 lett. b) TUIR «... concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto».
- Essendo iscritti con la funzione di *Sopravvenienze Attive* concorrono a formare il reddito secondo il **Principio di Cassa** (ovvero in 5 rate di pari importo).



In caso di rateazione in 5 quote costanti dall'esercizio in cui è avvenuto l'incasso:

- Se il contributo è contabilizzato come Ricavo (*anticipato*) da riscontare e le quote coincidono con quelle fiscalmente rilevanti non occorrerà fare alcuna variazione, diversamente si renderà necessario una variazione in aumento/diminuzione.
- Se il contributo è stato contabilizzato come Ricavo interamente nell'esercizio di competenza sarà sempre necessario effettuare le variazioni fiscali.



In caso di tassazione per intero nell'esercizio in cui è avvenuto l'incasso:

- Se il contributo è contabilizzato come Ricavo (anticipato) da riscontare è necessario operare una variazione in aumento pari alla frazione di contributo che concorre a formare il risultato economico civilistico degli esercizi futuri;
- Se il contributo è stato contabilizzato come Ricavo interamente nell'esercizio non è necessario effettuare alcuna variazione ai fini fiscali



- Tutti i contributi riconosciuti a seguito dell'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili da parte del beneficiario;
- Sono una particolare tipo di Contributi in Conto Capitale;
- OIC 16 consente di rilevare i contributi in conto impianti nel momento in cui sussiste una ragionevole certezza per il riconoscimento del contributo;
- Possono essere contabilizzati in due diversi modi
 - METODO DIRETTO
 - METODO INDIRETTO



Metodo diretto: il valore del contributo è rilevato in diminuzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferisce; le relative quote di ammortamento che transiteranno in Conto Economico saranno già al netto dell'importo del contributo Metodo indiretto: il valore del contributo è rilevato per intero in Conto Economico alla voce A5 «Altri ricavi e proventi» che viene poi riscontato per competenza per ogni singolo esercizio (risconti passivi) in base alla vita utile del bene.

Il metodo di contabilizzazione adottato non impatta sulla rilevanza fiscale del contributo.



Esempio 1 – Metodo indiretto

Costo storico del cespite acquistato nel 2022
 Euro 400.000

• Coefficiente di ammortamento 10%

• Contributi c/impianti (*Beni Impresa 4.0 – 3 anni*) Euro 160.000



Effettuazione dell'investimento Beni 4.0 e relativa interconnessione

	Macabinari	Dobiti va Fornitari	400,000
	Macchinari	Debiti vs Fornitori	400.000
Rilevazio	one contributo c/impianti		
	•		
			_
	Crediti	Contributo c/impianti	160.000



Accantonamento quota ammortamento al 31/12/2022

Amm.to macchinari

F.do amm.to macchinari 40.000

Risconto passivo secondo vita utile (10 anni)

Contributo c/impianti

Risconti passivi

144.000



Esempio 2 – Metodo diretto

Costo storico del cespite acquistato nel 2022
 Euro 400.000

• Coefficiente di ammortamento 10%

• Contributi c/impianti (*Beni Impresa 4.0 – 3 anni*) Euro 160.000



Effettuazione dell'investimento Beni 4.0 e relativa interconnessione

	Macchinari	Debiti vs Fornitori	400.000
Rilevazio	ne contributo c/impianti		1001000
	Crediti	Macchinari	 160.000



Accantonamento quota ammortamento al 31/12/2022

Amm.to macchinari

F.do amm.to macchinari 24.000



Esempio 1 – contributo come ricavo anticipato (*metodo indiretto*)

In Conto Economico si è rilevato sia il provento sia la quota di ammortamento sul costo originario dell'investimento.

40.000 (quota amm.to) – 16.000 (1/10 del contributo c/impianti) = 24.000

Esempio 2 – contributo a riduzione del costo amm.le (metodo diretto)

In Conto Economico rileva solo la quota di ammortamento accantonata nell'esercizio influenzata a monte dalla riduzione del valore dell'investimento

(400.000 – 160.000 = 240.000) quota amm.to 1/10 pari ad Euro 24.000



Rientrano tra i contributi conto impianti:

- I crediti d'imposta sugli investimenti in beni strumentali nuovi
- Quelli percepiti per l'acquisto di un terreno destinato alla costruzione di un fabbricato industriale ammortizzabile nell'ambito di un progetto di investimento agevolato;
- Quelli erogati dalla Regione per le aziende agrituristiche;
- Quelli erogati alle imprese del Mezzogiorno (anche sommati ai Beni 4.0)



• Nel caso in cui il contributo conto impianti eccedesse il costo di realizzazione dell'investimento, per effetto dell'IVA detraibile, la parte eccedente viene considerata una Sopravvenienza Attiva che rileva nell'esercizio in cui l'investimento è terminato ed il bene viene messo in funzione con l'applicazione del relativo piani di ammortamento.



 Da un punto di vista fiscale i Contributi c/impianti rilevano per competenza, i loro effetti differiscono in base al metodo utilizzato per contabilizzarli (metodo diretto/indiretto).

I contenuti di queste slide sono di proprietà esclusiva di OPEN Dot Com Spa; l'utilizzo a qualunque titolo deve essere autorizzato esplicitamente da OPEN Dot Com.

DOT COM

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni: info@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti