

NOTIZIARIO

n.

4

2023

INDICAZIONE IN BILANCIO BONUS EDILI

I bonus edilizi spettanti alle imprese (ecobonus, sismabonus, bonus facciate, eccetera) consistono in una detrazione dall'imposta lorda calcolata in percentuale sulle spese sostenute, che deve essere ripartita in 10, 5 o 4 rate annuali.

LA DISCIPLINA DEI CONTROLLI NELLE S.R.L.

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura, occorre verificare se ricorrono i presupposti per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo, sulla scorta delle ultime modifiche normative apportate con il Codice della crisi d'impresa prima e con il decreto "sblocca Cantieri" poi. È necessario appurare, inoltre, se la società rispetta i limiti dimensionali per la redazione del bilancio in forma semplificata.

INDICAZIONE IN BILANCIO BONUS EDILI

I **bonus edilizi** spettanti alle **imprese** (ecobonus, sisma bonus, bonus facciate, eccetera) consistono in una **detrazione** dall'imposta lorda calcolata in **percentuale** sulle **spese sostenute**, che deve essere ripartita in 10, 5 o 4 rate annuali.

Di seguito analizziamo come deve essere **contabilizzato il bonus** alla luce di quanto indicato dall'OIC con documento pubblicato il 03.08.2021.

INDICAZIONE IN BILANCIO BONUS EDILI	
PREMESSA	<p>L'OIC¹ ha chiarito definitivamente le "modalità di contabilizzazione per le imprese OIC del c.d. Superbonus e altre detrazioni fiscali maturate a fronte degli interventi edilizi", in caso di utilizzo delle stesse:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ direttamente in dichiarazione, ovvero ◆ ricorrendo agli istituti <ul style="list-style-type: none"> ✓ dello sconto in fattura, o ✓ della cessione del credito.
DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE	<p>Per l'impresa committente – che ha realizzato gli interventi detraibili - il diritto a compensare debiti tributari è assimilabile ad un "contributo in conto impianti"², in considerazione del fatto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ il diritto ad utilizzare il beneficio fiscale in detrazione rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato, ovvero al diritto a pagare minori imposte; ◆ il beneficio fiscale è attivato quando il soggetto beneficiario effettua uno specifico investimento previsto dalla norma; ◆ il beneficio fiscale è "commisurato al costo" dell'investimento sostenuto. <p>Secondo l'OIC, l'impresa committente è tenuta a contabilizzare il contributo in parola - "commisurato al costo" dell'investimento sostenuto - al pari di un credito tributario solo quando sussiste la ragionevole certezza che l'impresa beneficiaria produrrà nei successivi periodi di imposta redditi imponibili e imposte lorde sul reddito "capienti" rispetto al diritto alla detrazione esercitabile.</p>

¹ Nel documento pubblicato il 03.08.2021.

² paragrafo 86 dell'OIC 16.

	<p>La rilevazione contabile³ del credito tributario avviene:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ mediante diretta riduzione dell'investimento sostenuto, ovvero ◆ con l'iscrizione di un risconto passivo a conto economico da rilevare per tutta la durata dell'ammortamento dell'immobilizzazione materiale iscritta. 				
SCONTO IN FATTURA	<p>La società commissionaria che ha realizzato l'investimento previsto dalla norma e ha concesso uno sconto in fattura al cliente iscrive il ricavo in contropartita ad un credito corrispondente alla somma dei seguenti elementi:</p> <table border="1" data-bbox="395 741 1406 1173"> <tr> <td style="text-align: center; width: 50px;">1)</td> <td>l'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide⁴</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2)</td> <td>il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato⁵. Tale credito, al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura, sarà iscritto tra i crediti tributari. Nel caso in cui non sia desumibile il valore di mercato del credito tributario, trattandosi di un credito acquistato e non generato, allora la sua iscrizione avviene al costo sostenuto che nella circostanza è pari all'ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura stessa</td> </tr> </table> <p>La società commissionaria può:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ utilizzare il credito in compensazione con i debiti tributari, o ◆ cederlo successivamente. <p> Da notare che, nel primo caso (utilizzo del credito in compensazione da parte dell'impresa cessionaria), la stessa compensazione deve avvenire con la medesima ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione dalla società committente.</p> <p>Pertanto, nell'applicare il criterio del costo ammortizzato la società deve stimare i flussi finanziari futuri (i debiti che prevede di compensare) considerando che la quota di credito non utilizzata nell'anno:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ non può essere utilizzata nei periodi d'imposta successivi, 	1)	l'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide ⁴	2)	il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato ⁵ . Tale credito, al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura, sarà iscritto tra i crediti tributari. Nel caso in cui non sia desumibile il valore di mercato del credito tributario, trattandosi di un credito acquistato e non generato, allora la sua iscrizione avviene al costo sostenuto che nella circostanza è pari all'ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura stessa
1)	l'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide ⁴				
2)	il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato ⁵ . Tale credito, al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura, sarà iscritto tra i crediti tributari. Nel caso in cui non sia desumibile il valore di mercato del credito tributario, trattandosi di un credito acquistato e non generato, allora la sua iscrizione avviene al costo sostenuto che nella circostanza è pari all'ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura stessa				

³ In aderenza all'OIC 16.

⁴ tenuto conto del disposto del paragrafo 44 dell'OIC 15.

⁵ ai sensi del paragrafo 31 dell'OIC 15.

	<p>♦ ne essere chiesta a rimborso.</p>									
<p>CESSIONE DEL CREDITO PER IL CEDENTE</p>	<p>Nel bilancio della società cedente la differenza tra il corrispettivo pattuito per il credito tributario ceduto e il valore contabile risultante in bilancio al momento della cessione è rilevato al conto economico come onere o provento.</p> <p> Per stabilire la corretta classificazione al conto economico di tale onere o provento occorre considerare che il credito tributario che deriva dall'applicazione della norma ha la caratteristica di poter essere ceduto a terzi che ne acquisiscono il diritto di compensazione con i propri debiti tributari: la presenza di tale caratteristica fa propendere per una classificazione dell'onere o del provento da cessione nella sezione finanziaria del conto economico in luogo alla sezione operativa.</p> <p>La società che cede a terzi il credito tributario o parte di esso (società committente, commissionaria o terza che ha precedentemente acquistato il credito), rileva:</p>									
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>AREA DI BILANCIO</th> <th>VOCE</th> <th>DESCRIZIONE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Proventi finanziari</td> <td>C16d)</td> <td>Proventi diversi dai precedenti l'eventuale differenza positiva tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione</td> </tr> <tr> <td>Oneri finanziari</td> <td>C17)</td> <td>Interessi e altri oneri finanziari l'eventuale differenza negativa tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione</td> </tr> </tbody> </table>	AREA DI BILANCIO	VOCE	DESCRIZIONE	Proventi finanziari	C16d)	Proventi diversi dai precedenti l'eventuale differenza positiva tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione	Oneri finanziari	C17)	Interessi e altri oneri finanziari l'eventuale differenza negativa tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione
	AREA DI BILANCIO	VOCE	DESCRIZIONE							
Proventi finanziari	C16d)	Proventi diversi dai precedenti l'eventuale differenza positiva tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione								
Oneri finanziari	C17)	Interessi e altri oneri finanziari l'eventuale differenza negativa tra il corrispettivo ricevuto ed il valore contabile del credito alla data di cessione								
<p>RICEZIONE DEL CREDITO PER IL CESSIONARIO</p>	<p>Anche la società cessionaria - per effetto dell'acquisizione - rileva in bilancio un credito tributario⁶.</p> <p>La società cessionaria può utilizzare il credito tributario in compensazione o cederlo.</p> <p>Trattandosi di un credito acquistato e non generato la società cessionaria iscrive il credito tributario al costo sostenuto.</p>									

⁶ valutato ai sensi dell'OIC 15.

	<p>Nel caso in cui un tasso di attualizzazione fosse desumibile dal mercato, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risulti significativamente diverso da quello contrattuale, allora l'iscrizione avviene al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato: in questo caso, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, è rilevata tra gli oneri/proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale.</p> <p>Come per la società commissionaria, il credito può essere utilizzato in compensazione con i debiti tributari con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione dalla società committente.</p>
<p>SEMPLIFICAZIONI PER LE SOCIETÀ CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA E LE MICRO-IMPRESE</p>	<p>Si applicano le regole richiamate per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria anche alle società che lo redigono in forma abbreviata, fatta salva la possibilità per quest'ultime di non applicare il criterio del costo ammortizzato.</p> <p>Per chi non applica il costo ammortizzato occorre tenere in considerazione i seguenti aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la società committente⁷ <ul style="list-style-type: none"> ✓ rileva il credito tributario al suo valore nominale e ✓ contestualmente rileva un risconto passivo pari alla differenza tra <ul style="list-style-type: none"> ○ il costo sostenuto per l'investimento edilizio e ○ il valore nominale del credito. <p>Il risconto passivo è imputato a conto economico nel periodo in cui la società committente utilizza la detrazione fiscale o quando cede il credito;</p> ◆ conseguentemente, nel caso in cui la società committente decida di fruire direttamente della detrazione d'imposta, rileverà un provento finanziario costante lungo il periodo di tempo (4/5 anni nel caso del Superbonus) in cui la legge consente di usufruire della detrazione fiscale. <p>La società commissionaria che ha concesso lo sconto in fattura al cliente iscrive il ricavo in contropartita ad un credito corrispondente alla somma dei seguenti</p>

⁷ ai sensi del paragrafo 47 dell'OIC 15.

elementi:

- ✓ l'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide; e
- ✓ il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato⁸. Tale credito, al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura, sarà iscritto tra i crediti tributari;

Nel caso in cui non sia desumibile **il valore di mercato del credito tributario**, trattandosi di un credito acquistato e non generato, allora la sua iscrizione avviene al costo sostenuto che nella circostanza è pari all'ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura stessa;

- ◆ la società cessionaria **rileva il credito tributario acquisito al costo di acquisto sostenuto**;
- ◆ coerentemente con quanto previsto per la società committente, anche la società commissionaria e la società cessionaria, nel caso in cui decidano di utilizzare il credito in compensazione, rilevano la differenza tra il valore di iscrizione del credito tributario e il suo valore nominale in quote costanti, lungo il periodo di tempo in cui la **legge consente di utilizzare il credito in compensazione, a conto economico nella voce proventi finanziari**.

⁸ ai sensi del paragrafo 31 dell'OIC 15.

LA DISCIPLINA DEI CONTROLLI NELLE S.R.L.

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura, occorre verificare se ricorrono i presupposti per la **nomina obbligatoria dell'organo di controllo**, sulla scorta delle ultime modifiche normative apportate con il Codice della crisi d'impresa prima e con il decreto "sblocca Cantieri" poi. È necessario appurare, inoltre, se la società rispetta i limiti dimensionali per la redazione del **bilancio in forma semplificata**.

Di seguito si analizza la disciplina dei controlli nelle società a responsabilità limitata.

o LA DISCIPLINA DEI CONTROLLI NELLE S.R.L.					
PREMESSA	<p>Il Codice civile⁹ in questi ultimi anni ha subito, a più riprese, significative modifiche riguardanti, da un lato, la riduzione delle soglie quantitative al superamento delle quali diventa obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore e, dall'altro, la decorrenza dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo e/o del revisore.</p>				
I LIMITI PER LA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLE S.R.L.	<p>L'attuale formulazione della disposizione normativa che disciplina i controlli nelle S.r.l.¹⁰, prevede che la nomina dell'organo di controllo o del revisore sia necessaria quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; ◆ controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti. <p>Tale nomina è altresì obbligatoria¹¹ qualora la S.r.l. dovesse superare per due esercizi consecutivi almeno uno dei tre limiti dimensionali previsti:</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th>LIMITI DIMENSIONALI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Totale attivo Stato Patrimoniale > 4 mln €</td> </tr> <tr> <td>Ricavi delle vendite e delle prestazioni > 4 mln €</td> </tr> <tr> <td>Dipendenti occupati in media durante l'esercizio > 20 unità (ULA)</td> </tr> </tbody> </table> <p> L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore¹² cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è stato superato alcuno dei</p>	LIMITI DIMENSIONALI	Totale attivo Stato Patrimoniale > 4 mln €	Ricavi delle vendite e delle prestazioni > 4 mln €	Dipendenti occupati in media durante l'esercizio > 20 unità (ULA)
LIMITI DIMENSIONALI					
Totale attivo Stato Patrimoniale > 4 mln €					
Ricavi delle vendite e delle prestazioni > 4 mln €					
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio > 20 unità (ULA)					

⁹ art. 2477 c.c.

¹⁰ art. 2477, ai commi 2 e 3 c.c.

¹¹ art.2477, comma 3 lett. c)

¹² di cui all'art.2477, comma 3 lett. c)

	<p>predetti limiti.</p> <p>Pertanto, al ricorrere dei presupposti sopra indicati l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti deve provvedere, entro trenta giorni, ad una delle seguenti opzioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ nominare un Sindaco unico o un Collegio sindacale, cui affidare anche la revisione legale dei conti (qualora tutti i sindaci, ovvero il sindaco unico, siano revisori legali); ◆ nominare un Sindaco unico o un Collegio sindacale, con nomina di un revisore persona fisica o di società di revisione per la revisione legale dei conti; ◆ nominare un revisore o una società di revisione per la revisione legale dei conti.
<p>AMBITO TEMPORALE E DECORRENZA</p>	<p>Il termine entro cui adempiere l'obbligo di nomina è stato oggetto di diversi differimenti. L'ultima proroga¹³ prevede che il termine ultimo per la nomina dell'organo di controllo obbligatoria avvenga entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022, quindi in sostanza nella primavera 2023 (nella generalità dei casi).</p> <p>Al fine di accertare se ricorre o meno l'obbligo di nominare l'organo di controllo (o revisore legale), i due esercizi consecutivi antecedenti da prendere a riferimento, ovvero sui quali verificare l'eventuale superamento di almeno uno dei limiti indicati dalla norma diventano il 2021 e il 2022.</p> <p> Il riferimento letterale contenuto nella norma alla "data di approvazione del bilancio" consente di individuare il termine ultimo per l'adempimento nella data in cui si tiene l'assemblea di approvazione del bilancio, anche se riunitasi in seconda convocazione.</p>
<p>SOCIETÀ CON ESERCIZIO A CAVALLO DI DUE ANNUALITÀ</p>	<p>Atteso che la norma richiede la nomina dell'organo di controllo con l'approvazione del bilancio 2022, appare preferibile, nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, provvedere alla nomina in occasione dell'approvazione del bilancio 2021-2022 senza rinviare all'anno successivo.</p> <p>Diversamente, la nomina avverrebbe con l'approvazione del bilancio 2022-2023 che, a seconda del termine del relativo esercizio, potrebbe anche</p>

¹³ contenuta nell'articolo 1-bis del D.L. n. 118/2021, che va letta in maniera coordinata con il posticipo di altri adempimenti necessari alla piena attuazione del Codice della Crisi di Impresa ed Insolvenza.

avvenire **nel gennaio 2024**. In questa prospettiva, il disallineamento rispetto al momento in cui le altre società procederebbero alla nomina dell'organo di controllo, pare non giustificabile.

In sede di redazione dei prossimi bilanci occorre prestare attenzione al fatto che, in molti casi, i bilanci 2020 e 2021 potrebbero avere un **attivo patrimoniale maggiorato**¹⁴. Questa possibilità concessa dal legislatore, da un lato, ha avuto indubbiamente il pregio di far emergere **plusvalori latenti** afferenti agli asset societari rafforzando la patrimonializzazione delle imprese ma, dall'altro, il conseguente aumento dell'attivo patrimoniale derivante dalla rivalutazione ha esposto **un numero maggiore di imprese al rischio di superare i parametri quantitativi**¹⁵ con il conseguente obbligo di nomina del revisore.

REQUISITI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

Anche se il bilancio viene redatto in forma semplificata, esso deve risultare chiaro e deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale.

Qualora, per avere una rappresentazione veritiera, si renda necessario integrare i dati forniti, tali informazioni complementari devono essere rese.

Possono avvalersi delle predette semplificazioni le società, che:

- ◆ **non abbiano emesso titoli negoziati** in mercati regolamentati;
- ◆ nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, **non abbiano superato due dei seguenti limiti:**

LIMITI DIMENSIONALI

Totale attivo Stato Patrimoniale > 4,4 mln €

Ricavi delle vendite e delle prestazioni > 8,8 mln €

Dipendenti occupati in media durante l'esercizio > 50 unità

Il requisito fondamentale è che **due limiti su tre non vengano superati** per due anni di fila non essendo richiesta la coincidenza degli stessi nell'intervallo temporale monitorato.

¹⁴ derivante dalla rivalutazione dei beni d'impresa ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020 convertito.

¹⁵ contenuti nell'art. 2477 del c.c.

