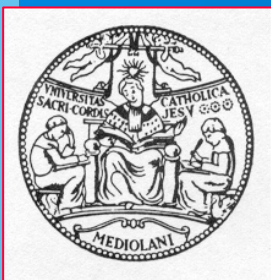


# “NOVITÀ DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2010 E BILANCIO D’ESERCIZIO”

Aga Hotel – Catania  
16 aprile 2010



prof. **Roberto Moro Visconti**  
docente di finanza aziendale nell'Università Cattolica  
dottore commercialista e revisore contabile in Milano  
*roberto.morovisconti@morovisconti.it*

# Il D.Lgs. 173/2008

Publicato su G.U. n. 260 del 6 novembre 2008, **introduce alcune novità relative al bilancio di esercizio** (nuove informazioni in nota integrativa e nuovi limiti per il bilancio abbreviato) **e consolidato** (nuovi limiti per l'esonero), applicabili dai bilanci del 2009.

# Revisione legale

- novità introdotte dal **D.Lgs. 39/2010** (che recepisce la Direttiva n. 2006/43/Ce, modificando le direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, e abrogando la numero 84/253/CEE)
- in vigore dal **7 aprile 2010** (ma in attesa di provvedimenti attuativi, che di fatto ne limitano fortemente l'applicazione);
- sostituisce il “**controllo contabile**”;
- il revisore si può ora **dimettere** dall'incarico;

# (segue) revisione legale

- nuovo **obbligo di nomina del collegio sindacale** per le S.r.l. che **redigono il bilancio consolidato** o che **controllano una società** che soggiace all'obbligo della revisione legale, anche se non superano i limiti di cui all'art. 2435 bis c.c.;
- l'incarico della revisione legale può essere attribuito al **collegio sindacale**, se la società non redige il bilancio consolidato;
- per le (pochissime) società che adottano **i sistemi alternativi di amministrazione** (monistico e dualistico), vi è l'obbligo di nomina del revisore legale;

## (segue) revisione legale

---

- secondo il nuovo art. 2409 quater c.c., *“l’incarico di revisione deve essere conferito **dall’assemblea** su proposta motivata dell’organo di controllo”*;
- l’art. 10 del D.Lgs 39/2010 dispone che **non si può effettuare la revisione** di una società qualora tra questa e il revisore o la **“rete”** sussistono relazioni di affari, finanziarie, di lavoro autonomo o di altro genere;

# (segue) revisione legale

---

- Per “rete” si intende la **struttura alla quale appartiene il revisore** o la società di revisione, finalizzata alla cooperazione, condivisione degli utili o dei costi.
- La “rete” di cui fa parte il revisore o la società di revisione (e i revisori stessi) **non può fornire alle società in cui ha incarichi di revisione legale altri servizi** (consulenza fiscale, tenuta dei libri contabili ...).

# (segue) revisione legale

---

- l'Art. 20 del D.Lgs 39/2010 introduce un'ulteriore novità per i revisori legali:
- gli iscritti al Registro sono soggetti ad un **controllo della qualità** circa la propria attività di revisione.
- Tale controllo è effettuato con **cadenza triennale** per i revisori legali di Enti di pubblico interesse, e ogni **sei anni** per coloro che operano su società non quotate.

# Nuove sanzioni

---

- I revisori legali e le società di revisione legale **rispondono in solido tra loro e con gli amministratori** nei confronti delle società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri.
- Nei loro rapporti interni tra debitori solidali, sono responsabili nei limiti del **contributo effettivo al danno cagionato** (termine ambiguo che non pone alcun tetto patrimoniale).

# Sanzioni amministrative

- A seconda della **gravità delle irregolarità** commesse dal revisore, possono riguardare:
  - **sanzione amministrativa** pecuniaria da mille a centocinquantamila euro;
  - **sospensione** dal Registro per un periodo non superiore a cinque anni;
  - **revoca** di uno o più incarichi di revisione;
  - **divieto** fatto al revisore di accettare incarichi per un periodo non superiore a tre anni;
  - **cancellazione definitiva** dal Registro dei Revisori Legali dei conti, con l'impossibilità di esercitare l'attività di revisione.

# Sanzioni penali

- Le **sanzioni penali** invece si riferiscono alle seguenti fattispecie:
  - **falsità** nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale;
  - **corruzione** dei revisori;
  - **compensi illegali**;
  - **impedito controllo** e illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione.
- Per tali **fattispecie incriminanti**, sono previste sanzioni che vanno da un minimo di uno ad un massimo di 5 anni di reclusione.

# Consenso del collegio sindacale

---

- L'art. 2426 c.c. prevede ancora che l'iscrizione in bilancio di alcuni costi immateriali (avviamento, costi di impianto, spese di ricerca e sviluppo ...) avvenga **con il consenso del collegio sindacale**;
- tali voci andrebbero **tuttavia verificate dal revisore legale.**

# I risultati dell'esercizio sociale

---

- L'art. 2429, 2° comma, c.c. prevede che il collegio sindacale, anche se non incaricato della revisione legale, deve riferire all'assemblea sui **risultati dell'esercizio sociale**;
- ciò comporta che nella relazione dei sindaci al bilancio ex art. 2429 c.c. vanno inseriti **prospetti di sintesi** sui risultati di bilancio?

# Ammortamento beni rivalutati

---

- Il D.L. 185/2008 aveva introdotto la possibilità, per le società che non applicano gli IAS, di **rivalutare gli immobili** solo civilisticamente o anche fiscalmente nel bilancio 2008.
- Nel bilancio al 31 dicembre 2009 verranno applicati i **maggiori ammortamenti** civilistici (quella fiscali hanno rilevanza dal 5° esercizio successivo alla rivalutazione).

# Nuovi limiti bilancio abbreviato

---

I nuovi **limiti per il bilancio abbreviato** ex art. 2435 bis c.c., richiamato dall'art. 2477 c.c. per la **nomina del collegio sindacale** nelle S.r.l., sono:

- dipendenti: 50;
- totale attivo: 4,4 milioni di euro;
- totale ricavi: 8,8 milioni di euro.

# Nuovi limiti bilancio consolidato

---

I **nuovi limiti** per l'esonero dall'obbligo di **consolidamento**, che incide anche sull'obbligo di nomina del **revisore distinto** dal sindaco, sono:

- dipendenti: 250;
- totale attivi: 17,5 milioni di euro;
- ricavi totali: 35 milioni di euro.

# Gli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale

Il nuovo n. 22-ter) dell'art. 2427 c.c. sulla nota integrativa richiede invece di indicare *"la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società"*.

# Le operazioni con parti correlate

---

Il nuovo n. 22-bis) dell'art. 2427 c.c., richiede che in nota integrativa siano indicate *"le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato"*.

# (segue) le operazioni con parti correlate

*“Le informazioni relative alle **singole operazioni** possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per **comprendere gli effetti** delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società”.*

# L'art. 2391-bis c.c.

Ai sensi dell'art. 2391-bis c.c., introdotto nel 2004, *"gli organi di amministrazione delle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio adottano, secondo principi generali indicati dalla CONSOB, regole che assicurano la trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale delle operazioni con parti correlate e li rendono noti nella relazione sulla gestione; a tali fini possono farsi assistere da esperti indipendenti, in ragione della natura, del valore o delle caratteristiche dell'operazione"*.

# IAS 24 e comunicazioni CONSOB

---

Al tema della parti correlate sono inoltre dedicati il principio contabile internazionale **IAS 24** e diverse **comunicazioni CONSOB** (si veda, ad esempio, il Documento del 17 febbraio 2005 o la Comunicazione n. 2064231 del 30 settembre 2002, disponibili sul sito [www.consob.it](http://www.consob.it)), nonché l'art. 71 bis del **regolamento n. 11971**, sempre della Consob.

# Documenti CNDCEC e OIC

Il 17 marzo 2010 il CNDCEC ha pubblicato un documento *ad hoc*, intitolato "*Le informazioni sulle operazioni con parti correlate: problematiche applicative e casi pratici*", disponibile al seguente indirizzo:

[http://www.cndcec.it/PORTAL/Documenti/4596\\_whsycmdhtr.pdf](http://www.cndcec.it/PORTAL/Documenti/4596_whsycmdhtr.pdf)

L'OIC ([www.fondazioneoic.it](http://www.fondazioneoic.it)) ha invece pubblicato l'Appendice di aggiornamento al Principio contabile OIC 12, sulle parti correlate.

# Moratoria su rate mutuo e leasing immobiliare

- In seguito al D.L. 78/2009 e all'avviso ABI del 3 agosto 2009, le **PMI** con adeguate prospettive economiche e di continuità aziendale, possono, a certe condizioni, usufruire di una **moratoria con sospensione per 12 mesi** della quota capitale delle rate di mutuo e di leasing immobiliare (6 mesi per i leasing mobiliari).
- La **nota integrativa** [punto 6 (debiti superiori a 5 anni) e punto 22 (prospetto leasing) dell'art. 2427 c.c.] deve evidenziare la moratoria, così come i **conti d'ordine** per il debito leasing residuo.

# OIC applicazione n. 2

---

Nel 2009 è stata pubblicata sul sito dell'OIC ([www.fondazioneoic.it](http://www.fondazioneoic.it)) l'applicazione n. 2 su **avviamento e *impairment test*** (per le società che applicano gli IAS).

# La distribuzione delle riserve

Fiscalmente, le riserve distribuibili del patrimonio netto possono distinguersi in **riserve libere o già tassate** (ad esempio, riserva legale, riserva statutaria, utili portati a nuovo e tutte le altre riserve che hanno già scontato le imposte) e in **riserve in sospensione di imposta** (riserve formate da valori che non hanno scontato le imposte).

Queste ultime possono suddividersi in **riserve comunque tassabili** (nel momento della loro formazione, a prescindere dalla distribuzione; ad esempio, riserva per ammortamenti anticipati, riserva per accantonanti previsti dalla legge ...) e **riserve tassabili solo in caso di distribuzione** (ad esempio, le riserve di rivalutazione monetaria, le riserve da conferimento ...).

# (segue) la distribuzione delle riserve

---

- Il secondo periodo dell'articolo 47, comma 1, del T.U.I.R. dispone che indipendentemente dalla delibera assembleare, **si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve**, diverse da quella legale, dal sovrapprezzo e dai versamenti soci, per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.
- Ai fini della distribuzione delle riserve, rileva anche il **prospetto di cui al n. 7-bis dell'art. 2427 C.C.**

# Relazione semestrale: art. 2381, 3°, 5° e 6° comma, c.c.

---

[3] Sulla base delle informazioni ricevute [l'organo amministrativo] valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina **i piani strategici, industriali e finanziari della società**; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione.

## (segue) art. 2381 c.c.

[5] Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e **riferiscono** al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul **generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione** nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate.

[6] Gli amministratori sono tenuti ad **agire in modo informato**; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società.

# La nuova relazione sulla gestione: art. 2428, 1° e 2° comma, c.c.

---

[1] Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente **un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione**, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, **nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze** cui la società è esposta.

## (segue) art. 2428 c.c.

[2] L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, **gli indicatori di risultato finanziari** e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi.

# Conferimenti e *fair value*: il nuovo art. 2343 ter c.c.

La disposizione circoscrive il ruolo da affidare alle **perizie nei conferimenti di beni in natura e crediti**, affermando, al 1° comma, che la relazione dell'esperto non è necessaria quando il conferimento è effettuato:

■ **in beni mobili oppure in "strumenti del mercato monetario"** se il valore ad essi attribuito per la determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo è pari al prezzo medio ponderato al quale sono stati negoziati su uno o più mercati regolamentati nei sei mesi precedenti il conferimento.

## (segue) il nuovo art. 2343 ter c.c.

Inoltre, ai sensi del 2° comma, la relazione di stima non occorre se:

- il valore del conferimento non è superiore al **valore equo ricavato da un bilancio approvato da non oltre un anno**, purchè si tratti di un bilancio sottoposto a revisione legale;
- il valore del conferimento non è superiore al **valore equo risultante da una valutazione non antecedente di oltre 6 mesi** rispetto al conferimento stesso, redatta da un esperto indipendente dotato di adeguata e comprovata professionalità.