



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF049

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	MICRO IMPRESE - BILANCIO SEMPLIFICATO ED ASPETTI CRITICI
RIFERIMENTI	ART. 2435 TER C.C.
CIRCOLARE DEL	14/03/2019

Sintesi: le micro-imprese hanno l'opportunità di redigere il bilancio in una forma particolarmente semplificata, che ne riduce il potenziale informativo dei relativi bilanci. Si analizzano nel seguito:

- le modalità di compilazione del bilancio semplificata, tenendo presente che ciò costituisce comunque una facoltà della società, la quale può sempre scegliere di adottare la forma del bilancio abbreviato o ordinario
- le conseguenti possibili difficoltà per quanto riguarda l'individuazione degli elementi che possono segnalare una "crisi d'impresa".

Le micro-imprese sono società di capitali non quotate che rientrano nei parametri di seguito riportati.

PARAMETRI QUANTITATIVI (Art. 2435 ter c. 1 c.c.)	
Totale dell'attivo dello stato patrimoniale	175.000 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	350.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5 unità



N.B.: i parametri indicati non devono essere superati

- ✓ nel primo esercizio
- ✓ o, successivamente, per **due esercizi consecutivi**.

Caso1: Srl al termine dell'esercizio registra i seguenti risultati:

Esercizio	2016	2017	Bilancio 2018
totale attivo:	170.000 (< al limite)	200.000 (> al limite)	può essere presentato in forma semplificata, avendo superato per 2 volte i limiti nel solo 2017
totale ricavi:	400.000 (> al limite)	380.000 (> al limite)	
dipendenti:	4 (≤ al limite)	4 (< al limite)	

Caso2: Srl al termine dell'esercizio registra i seguenti risultati:

Esercizio	2016	2017	Bilancio 2018
totale attivo:	200.000 (> al limite)	200.000 (> al limite)	va presentato in forma abbreviata, avendo superato 2 limiti su 3 sia nel 2016 che nel 2017
totale ricavi:	400.000 (> al limite)	500.000 (> al limite)	
dipendenti:	5 (≤ al limite)	4 (< al limite)	

Decorrenze: si rinvia all'apposito paragrafo per la verifica dell'esercizio dal quale decorre la possibilità di presentare il bilancio in forma semplificata o l'obbligo di presentarlo in forma abbreviata

Va segnalato che gli OIC hanno pubblicato i testi di alcuni principi contabili comprensivi degli emendamenti, in data 28/01/2019, applicabili già per l'esercizio 2018, di seguito indicati come "OIC numero/2019".

L'ATTIVO PATRIMONIALE

Il parametro atto ad individuare le micro-imprese è costituito dall'attivo patrimoniale. Questo è formato dalle voci di seguito riportate.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI
 REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
 Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

ATTIVO PATRIMONIALE		
- A.	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	La voce può essere compresa nella voce CII "Crediti"
- B.	Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria	
- C.	Attivo circolante I. Rimanenze II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni IV. Disponibilità liquide	Le imposte anticipate, pur se riportate tra i crediti, non sono dei veri e propri crediti (Relazione illustrativa al D.lgs. 6/2003). Ne consegue che non deve essere fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo (OIC 25/2019, par. 19).
- D.	Ratei e risconti	La voce può essere compresa nella voce CII "Crediti"

Per completezza, si riporta anche il passivo dello stato patrimoniale.

PASSIVO PATRIMONIALE		
- A.	Patrimonio netto I — Capitale. II — Riserva da soprapprezzo delle azioni. III — Riserve di rivalutazione. IV — Riserva legale. V — Riserve statutarie. VI — Altre riserve. VIII — Utili (perdite) portati a nuovo. IX — Utile (perdita) dell'esercizio. X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio."	
- B.	Fondi per rischi e oneri	
- C.	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	
- D.	Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	
- E.	Ratei e risconti	Possono essere inclusi nella voce D "Debiti"



Nota: relativamente alle passività patrimoniali va considerato che

- ✓ la voce "**AVII "Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi"**" non è riportata nel passivo
- ✓ posto che non sono applicabili alle micro-imprese le disposizioni contenute nell'art. 2426 c. 1, 11-bis, c.c. (OIC 12/2019, par. 37).

I RICAVI

Il secondo parametro riguarda i ricavi di vendita e delle prestazioni; a tal fine va fatto riferimento alla **voce A.1** del conto economico.

Secondo l'OIC 19/2019, par. 49, "(i) *ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile).*"



N.B.: in relazione ai ricavi, occorre considerare quanto segue:

- ✓ **rettifiche di ricavi conseguiti nell'esercizio in corso:** vanno sottratti dalla voce A.1 in esame
- ✓ **rettifiche di ricavi conseguiti negli esercizi precedenti:** vanno sottratti generalmente dagli utili a nuovo (OIC 29/2019, par. 47-53)
- ✓ **sconti di natura commerciale:** vanno sottratti dalla voce in esame (es: sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità e qualità)
- ✓ **correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio o cambiamenti dei principi contabili:** vanno sottratti generalmente dagli utili a nuovo (OIC 29/2019, par. 15-20).

IL NUMERO MEDIO DEI DIPENDENTI OCCUPATI

Il conteggio del numero medio dei dipendenti occupati richiede l'unità di misura determinata in giorni.

Esempio1

La Alfa Srl, nel corso del 2018, ha utilizzato i seguenti lavoratori:

LAVORATORI DIPENDENTI OCCUPATI			
	Numero 4	Giorni 250	Media dipendenti impiegati (N. x gg/365): 2,74
	Numero 2	Giorni 115	Media dipendenti impiegati (N. x gg/365): 0,63
Totali	Numero 6	Giorni 365	Media totale: 3,37

La società, pur avendo impiegato 6 diversi lavoratori, ha impiegato una media di 3,67 dipendenti, al di sotto del limite di 5 fissato ai fini della individuazione delle micro-imprese.



Arrotondamenti: nulla è disposto dalla norma; dunque, ove si abbia, ad esempio, una media di dipendenti pari a 5,1, si sarà superato il limite di 5, mentre ciò non avviene nel caso di una media pari a 4,9.



Lavoratori part-time: l'art.6 del D.Lgs. 25.2.2000 n.61 prevede che *"in tutte le ipotesi in cui (...) si renda necessario l'accertamento della consistenza dell'organico, i lavoratori a tempo parziale sono computati nel complesso del numero dei lavoratori dipendenti in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno; a tali fini, l'arrotondamento opera per le frazioni di orario eccedenti la somma degli orari individuali a tempo parziale corrispondente a unità intere di orario a tempo pieno"*.

La Circ. n.46 del 30/01/2001 del Min. Lavoro ha proposto un esempio i cui calcoli si sviluppano come indicato di seguito.

Esempio: nel corso dell'esercizio la società ha occupato:

per 270 giorni 42 dipendenti
per 95 giorni 59 dipendenti

Il calcolo della media:
$$\frac{(n.42 \text{ dipendenti} \times 270 \text{ giorni}) + (n.59 \text{ dipendenti} \times 95 \text{ giorni})}{365 \text{ giorni}} = 46,42$$

IL MOMENTO DEL PASSAGGIO DA UN "REGIME" DI BILANCIO AD UN ALTRO

Il legislatore non ha definito l'esercizio a partire dal quale scatta l'obbligo di transitare dal bilancio semplificato al bilancio in forma abbreviata (nè, peraltro, da quest'ultima alla forma ordinaria) e viceversa.

In merito appare opportuno fare riferimento a quanto considerato nei seguenti documenti:

- ⇒ FNC, documento del 15 gennaio 2016
- ⇒ CNDCEC, documento del mese di novembre del 2012.

Il Doc. FNC (riferito al passaggio dal bilancio abbreviata con l'ordinario e viceversa, che si ritiene applicabile anche al passaggio dal bilancio semplificato quello abbreviato) precisa che ***"in un'ottica prudenziale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista dal primo comma a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti.***

Invece, ai fini dell'obbligo di redigere in forma ordinaria il bilancio, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti."

In sostanza la Fondazione consiglia:

di anticipare l'obbligo di presentazione del bilancio nella forma più strutturata

posticipando la facoltà di presentare il bilancio nella forma più semplificata

Esempio2 La Alfa Srl presenta i seguenti dati di bilancio:

STORICO BILANCI			
2016 (forma abbreviata)	Attivo patrimoniale: 120.000	Ricavi: 280.000	N. medio dipendenti 3
2017 (forma abbreviata)	Attivo patrimoniale: 200.000	Ricavi: 330.000	N. medio dipendenti 3

La società può redigere, nel 2018, il bilancio in forma semplificata.

Esempio3 La Alfa Srl presenta i seguenti dati di bilancio:

STORICO BILANCI			
2016 (forma semplificata)	Attivo patrimoniale: 220.000	Ricavi: 800.000	N. medio dipendenti 3
2017	Attivo patrimoniale: 250.000	Ricavi: 850.000	N. medio dipendenti 3

La società, avendo superato due dei limiti dimensionali, già dall'esercizio 2017, redige da tale anno il bilancio in forma abbreviata.

IL FASCICOLO DI BILANCIO DELLE MICRO-IMPRESE

Nell'ambito del bilancio, le micro-imprese devono depositare la documentazione di seguito riportata.

FASCICOLO DI BILANCIO		
-	Stato patrimoniale	Artt. 2435 ter e 2435 bis c.c.
-	Conto economico	
-	Prospetto allegato al bilancio	Art. 2435 ter c. 2 c.c.

N.B.: l'art. 2435 ter c. 2, **esonera** le micro-imprese dalla tenuta:

- ✓ del **rendiconto finanziario**;
- ✓ della **nota integrativa**, se in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);
- ✓ della **relazione sulla gestione**, se in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.

Si noti che l'esonero riguardante la redazione:

- del **rendiconto finanziario** è subordinato unicamente alla sussistenza dei parametri quantitativi fissati dal primo comma
- della **nota integrativa** e della **relazione sulla gestione** dipende dalla sussistenza della puntuale indicazione, all'interno dell'apposito prospetto allegato al bilancio, delle notizie di seguito riportate.

INFORMAZIONI CONTENUTE NEL PROSPETTO DI BILANCIO		
-	Art. 2427, n. 9	Occorre indicare "l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati"
-	Art. 2427, n. 16	Occorre indicare "l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria"
-	Art. 2428, n. 3	Occorre indicare "il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente"
-	Art. 2428, n. 4	Occorre indicare "il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni"

CRITICITA' RELATIVE ALLA NOTA INTEGRATIVA

Una novità che impatta sul bilancio delle micro-imprese è rappresentato dalla portata applicativa del **D.lgs. n. 14/2019** (cd. "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza"), in vigore dal 15/02/2019.

Organo di controllo

In primo luogo va evidenziato che si sono "abbassati" i limiti quantitativi connessi con l'obbligo di nomina dell'organo di controllo nelle srl (v. RF 044/2019), coinvolgendo così anche le micro-imprese.

LIMITI QUANTITATIVI A CONFRONTO (D.lgs. 14/2019 e art. 2435 ter c.c.)		
Parametro	Organo di controllo (vale il superamento di un solo parametro)	Micro-impresa (vale il superamento di almeno 2 parametri)
Ricavi	€ 2.000.000 per 2 esercizi consecutivi	€ 350.000 per 2 esercizi consecutivi
Attivo patrimoniale		€ 175.000 per 2 esercizi consecutivi
Numero dipendenti	10	5



N.B.: la micro-impresa che supera per un esercizio, ad esempio, il parametro dei ricavi ai fini del "Codice della crisi", ma sta dentro il parametro dell'attivo patrimoniale, ai fini della semplificazione di bilancio:

- deve nominare obbligatoriamente l'organo di controllo;
- applica le disposizioni sulla micro-impresa, presentando il bilancio semplificato.

Esempio4

L'Alfa S.r.l. supera nel corso dell'esercizio il limite di ricavi di €. 2.000.000 (ne consegue che deve nominare l'organo di controllo, ai sensi del D.lgs. 14/2019).

Inoltre, per 2 esercizi consecutivi la Srl verifica che:

- ✓ l'attivo patrimoniale risulta inferiore a €. 175.000 (in quanto gli investimenti effettuati vengono realizzati interamente in leasing finanziario, non incidendo sul valore degli assets patrimoniali).
- ✓ il numero di dipendenti occupato mediamente è inferiore a 5.

In tal caso, la società:

- pur obbligata a nominare l'organo di controllo
- rientra nei parametri quantitativi della micro-impresa, potendo presentare il bilancio nella forma semplificata.

Lo scenario delineato si presta ad almeno due criticità:

1) NOTA INTEGRATIVA: l'art. 14 c. 1 D.lgs. n. 14/2019 prevede che l'organo amministrativo **valuti costantemente**, assumendo le conseguenti idonee iniziative, **se l'assetto organizzativo dell'impresa risulti adeguato**, se sussista un **equilibrio economico finanziario** e quale sia il **prevedibile andamento della gestione**.



N.B.: l'esistenza di fattori di crisi impongono un'attenta valutazione da parte degli **amministratori**, ai fini dell'accertamento della sussistenza della **continuità aziendale** (artt. 2484 e 2485 c.c. e OIC 11/2019). Il citato principio contabile (par. 23) precisa che *"La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società."*

Si ritiene pertanto che le micro-imprese siano chiamate a rendere conto, all'interno del prospetto allegato al bilancio di esercizio, di tali informazioni, tenendo altresì conto degli indicatori della crisi, previsti dall'art. 13 del codice della crisi (in merito, si segnala l'adeguamento del formato XBRL del bilancio 2019 nella parte dedicata alle informazioni fornite in calce al bilancio stesso).

Tali dati saranno ancor più rilevanti in presenza di un organo di controllo nominato nell'ambito delle società, ai fini della individuazione delle responsabilità, soprattutto davanti al cristallizzarsi delle condizioni che richiedono l'instaurazione delle procedure di allerta.

Si tenga conto che l'art. 378 del D.lgs. 14/2019 ha introdotto un nuovo comma all'art. 2476 c.c., secondo il quale *"Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi"*.

2) LEASING FINANZIARIO: dal 1° gennaio 2019 entra in vigore l'IFRS 16 ("Leases"), che comporta l'applicazione del metodo finanziario nell'ambito delle imprese OIC adopter. Il nuovo regime contabile non è immediatamente operativo in Italia, ma, inevitabilmente, le nostre imprese dovranno presto fare riferimento ad esso, ai fini della rilevazione contabile e della rappresentazione in bilancio delle locazioni finanziarie.



N.B.: l'OIC 12/2019, nella parte relativa alle motivazioni delle decisioni assunte, chiarisce che ai fini del leasing e del sale/lease back, si è mantenuta nell'Appendice D la disciplina contabile prevista nella precedente versione dell'OIC 12.

IL CONTO ECONOMICO

Si riporta di seguito il prospetto di conto economico previsto per le micro-imprese.

CONTO ECONOMICO		
A.	Valore della produzione A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni A2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti A3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	Possano essere raggruppate le voci A2 e A3
B.	Costi della produzione B6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci B7) Per servizi B8) Per godimento di beni di terzi B9) Per il personale <i>B9a) Salari e stipendi</i> <i>B9b) Oneri sociali</i> <i>B9c) Trattamento di fine rapporto</i> <i>B9d) Trattamento di quiescenza e simili</i> <i>B9e) Altri costi</i> B10) Ammortamenti e svalutazioni <i>B10a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali</i> <i>B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali</i> <i>B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i> <i>B10d) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide</i> B11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci B12) Accantonamenti per rischi B13) Altri accantonamenti B14) Oneri diversi di gestione	Possono essere raggruppate nella voce B9 le sottovoci da B9c a B9e Possono essere raggruppate nella voce B10 le sottovoci B10b e B10c
(A-B)	Differenza tra valore e costi della produzione	
C.	Proventi e oneri finanziari C15) Proventi da partecipazioni C16) Altri proventi finanziari <i>C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni</i> <i>C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni</i> <i>C16c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</i> <i>C16d) Proventi diversi dai precedenti</i> C17) Interessi e altri oneri finanziari C17-bis) Utili e perdite su cambi	Possono essere raggruppate nella voce C16 le sottovoci C16b e C16c
-	Totale proventi e oneri finanziari	
D.	Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie D18 "rivalutazioni" D19 "svalutazioni"	Possono essere raggruppate le sotto-voci "a) di partecipazioni", "b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni", "c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni".

-	Totale delle rettifiche
(A - B +/- C +/- D)	Risultato prima delle imposte
20.	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate
21.	Utile (perdite) dell'esercizio

I CRITERI DI VALUTAZIONE

I criteri di valutazione applicabili dalle micro-imprese sono quelli previsti per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (artt. 2435 ter c. 2 e 2435 bis), fatta eccezione per le seguenti specifiche disposizioni:

- ➔ non sono applicabili le disposizioni relative alla deroga, previste dall'art. 2423 c. 5, c.c. e
- ➔ le disposizioni relative agli strumenti finanziari derivati (art. 2426 c. 11-bis, c.c.).

Inoltre il criterio del **costo ammortizzato** è **facoltativo** (artt. 2435 ter c. 2435 bis c. 7-bis, c.c.).

ASPETTI FISCALI

Ai fini della determinazione del reddito Ires occorre applicare l'art. 83 c. 1 del Tuir, in base al quale

- ➔ per le micro-imprese
- ➔ non trovano applicazione le norme riguardanti la derivazione rafforzata, introdotte dall'art. 13-bis del decreto Milleproroghe.

Nel corso di Telefisco 2018, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che le micro-imprese

- ⇒ **non possono mai** applicare il **principio della derivazione rafforzata**
- ⇒ neanche ove dovessero decidere di optare per la redazione del bilancio ordinario

posto che l'art. 83 c. 1 del Tuir assorbe nell'ambito in esame *"i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile"*, ovvero:

- I soggetti IAS-IFRS adopter;
- I soggetti OIC adopter diversi, appunto, dalle micro-imprese.