

Dottori Commercialisti

Italo Bruno Vergallo
Luca Brivio
Giuseppe Rizzo
Raffaele Pisano
Maria Grazia Ferrari
Nicola Modugno

Federica Misan
Davide Scotti
Michele Calabrese
Carlo Castrignanò
Carlotta Manfredi
Giulia Capetti
Deborah Setola

Avvocati

Maurizio Di Salvo

Milano, 13 marzo 2017

Clienti loro sede

**CIRCOLARE 7/2017 -
BILANCIO DI ESERCIZIO**

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015 del **D.Lgs. 139 del 18 agosto 2015**, è stata data attuazione alla **direttiva europea 2013/34/UE** "relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge", le cui disposizioni sono entrate **in vigore il 1° gennaio 2016**.

Le novità più importanti sono di seguito sintetizzate.

1. **I principi di redazione del bilancio:** con la modifica agli artt. 2423 e 2423-bis c.c. viene introdotta da un lato la possibilità di non rispettare gli obblighi previsti in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa di bilancio, laddove gli effetti della loro inosservanza siano irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta (sempre in presenza di una tenuta regolare delle scritture contabili) e dall'altro viene eliminato il riferimento alla funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo a favore della sostanza dell'operazione e del contratto.
2. **Gli schemi di bilancio:** con la modifica agli artt. 2424 e 2425 c.c. sono apportate una serie di novità allo stato patrimoniale e al conto economico.

Per quanto riguarda lo schema di **stato patrimoniale:**

- le azioni proprie non vanno più indicate tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante ma a diretta riduzione del patrimonio netto tramite l'iscrizione di una specifica voce di segno negativo;
- i costi di ricerca e pubblicità non vanno più indicati tra le immobilizzazioni. Sono pertanto capitalizzabili solo i "costi di sviluppo" (B.I.2);
- tra le immobilizzazioni (finanziarie e crediti), l'attivo circolante (crediti) e debiti è richiesta l'indicazione dei rapporti con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (consociate);
- tra le voci del patrimonio netto è stata introdotta voce VII – Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi;
- non vanno più riportati in calce allo stato patrimoniale i conti d'ordine, le cui informazioni sono da riportare in Nota integrativa.

Per quanto riguarda il **conto economico:**

- nella macroclasse C) Proventi e oneri finanziari, vanno indicati separatamente i proventi e gli oneri derivanti da imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- sono state aggiunte voci specifiche per i derivati;



Via Solari, 12
20144 Milano
Tel. +39 02 874506
Fax +39 02 72000569

Via Appiani, 2/a
20900 Monza

Via Vicolo Lambro, 1
ang. via Vittorio Emanuele
20900 Monza

studio@vbea.it
www.vbea.it

Cod. Fisc. e P. Iva:
02376400962

- è stata eliminata la macroclasse E) relativa all'area straordinaria: i proventi e gli oneri straordinari vanno ora indicati, se di ammontare apprezzabile, nella nota integrativa.
3. **I criteri di valutazione:** l'avviamento va ammortizzato secondo la sua vita utile (al massimo 20 anni) e, qualora la stessa fosse indefinita, entro un periodo non superiore a dieci anni. I contratti derivati devono essere iscritti in bilancio al fair value. Per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria è obbligatorio valutare i crediti, titoli e debiti con il criterio del costo ammortizzato (O.I.C. 15).
 4. Per quanto riguarda la **nota integrativa:** è previsto che le informazioni sulle voci di stato patrimoniale e conto economico vadano presentate secondo l'ordine delle voci nei rispettivi schemi, e che i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio siano illustrati in tale documento e non più nella Relazione sulla gestione. E' inoltre previsto che si indichino: i criteri di ammortamento dell'avviamento, l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali, le nuove prescrizioni previste per le anticipazioni e i crediti concessi ad amministratori e sindaci, nonché le indicazioni richieste dai nuovi n. 22-quater, 22-quinquies e 22-septies dell'art. 2427 c.c..
 5. Una delle novità più importanti è la previsione dell'art. 6 co. 2 del decreto in commento che introduce l'obbligo di predisposizione del **rendiconto finanziario**. Il nuovo art. 2423 c.c. al primo comma stabilisce che gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio costituito da: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa. Il contenuto e le caratteristiche del rendiconto finanziario sono individuate dal nuovo **art. 2425-ter c.c.**, secondo cui, dal rendiconto finanziario devono risultare, per l'esercizio in chiusura e per quello precedente:
 - l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio;
 - i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, di investimento e di finanziamento (ivi comprese con autonoma indicazione le operazioni con i soci).

La redazione del rendiconto finanziario NON è obbligatoria per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le nuove c.d. micro-imprese.

LE MICRO-IMPRESE

Il nuovo art. 2435-ter c.c. reca una disciplina di bilancio particolarmente semplificata per le cosiddette **micro-imprese**. Si tratta delle società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 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.

Le micro-imprese non saranno tenute alla redazione:

- del Rendiconto finanziario;
- della Nota integrativa, a condizione che in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427 c.c., numeri 9) e 16);
- della Relazione sulla gestione, se in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'art. 2428 c.c.

Inoltre, a tali imprese non sono applicabili le disposizioni relative agli strumenti derivati.

L'ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Vediamo le diverse fasi per addivenire all'approvazione del bilancio di esercizio.

1. Redazione del progetto di bilancio

L'organo amministrativo della società deve predisporre, alla fine di ogni esercizio sociale, il **progetto di bilancio d'esercizio**, composto da alcuni documenti obbligatori:

- **stato patrimoniale;**
- **conto economico;**
- **nota integrativa;**
- **relazione sulla gestione** (che può essere omessa in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435 bis cod. civ.).

Si evidenzia che il **D.Lgs. 139/2015**, ha aggiunto, a decorrere dai bilanci relativi all'esercizio 2016, tra i documenti che costituiscono il bilancio d'esercizio, il **rendiconto finanziario**, la cui redazione è già peraltro fortemente raccomandata dall'OIC 10.

Secondo la normativa vigente, **non** è previsto un **esplicito termine** entro il quale il progetto di bilancio deve essere predisposto ed approvato dall'organo amministrativo, ma è necessario che lo stesso venga consegnato al collegio sindacale almeno 30 giorni prima del termine fissato per la presentazione ai soci, affinché possano fare le loro osservazioni o proposte.

2. Presentazione agli organi preposti al controllo

Ai sensi dell'articolo 2429 comma 1 cod. civ., il progetto di bilancio deve essere **comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti**, con la relazione, **almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo**. L'organo di controllo ha poi 15 giorni di tempo per effettuare le verifiche e gli accertamenti del caso e redigere la relazione sul bilancio, che, necessariamente, dovrà indicare all'assemblea se approvare, non approvare ovvero modificare il bilancio. Il mancato rispetto del termine di trenta giorni non implica, di per sé, un vizio della deliberazione assembleare di approvazione del bilancio; salvo che questo non determini il mancato deposito della Relazione del Collegio sindacale che quindi rende annullabile la delibera stessa.

3. Deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale

Per consentire ai soci di prenderne visione, **durante i quindici giorni che precedono l'assemblea** (articolo 2429 comma 3 cod. civ.), l'organo amministrativo deve **depositare presso la sede sociale**:

- il progetto di bilancio;
- la relazione sulla gestione;
- la relazione dei sindaci e/o del soggetto incaricato della revisione legale;
- le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate.

4. **Approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci**

Affinché il bilancio acquisisca efficacia giuridica verso i terzi, è necessaria l'approvazione da parte dell'assemblea dei soci. Pertanto, a seguito della redazione del progetto di bilancio, deve essere convocata **l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio**, entro i seguenti termini individuati dall'articolo 2364, comma 2 del cod. civ.:

- un termine ordinario **entro 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio sociale (29 aprile 2016 per i bilanci relativi al 2015);
- un termine straordinario **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio (28 giugno 2016 per i bilanci relativi al 2015), per **ipotesi particolari** specificamente previste dall'articolo 2364 del cod. civ., ossia:
 - **società tenute alla redazione del bilancio consolidato;**
 - presenza di **particolari esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società**. In entrambe le ipotesi gli amministratori devono segnalare nella relazione di cui all'articolo 2428 cod. civ. le ragioni della dilazione.

L'assemblea dei soci è validamente costituita in prima convocazione qualora gli intervenuti detengano almeno la metà della partecipazioni al capitale della società; in seconda convocazione, l'assemblea dei soci è validamente costituita qualunque sia la percentuale dei presenti, può deliberare qualunque sia la percentuale di capitale intervenuta e delibera a maggioranza assoluta degli intervenuti.

Per le Srl, l'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto (art. 2479, co. 3, cod.civ.): il bilancio può pertanto essere approvato in forma non assembleare.

5. **Deposito del bilancio presso il registro imprese**

Una volta approvato il bilancio, questo deve essere **depositato dagli amministratori entro 30 giorni dalla data di approvazione presso il Registro delle Imprese** della Camera di Commercio competente. I documenti da depositare sono:

- il bilancio d'esercizio;
- la relazione sulla gestione (se obbligatoria in quanto sussistono i requisiti per la redazione);
- la relazione del collegio sindacale e dell'eventuale soggetto incaricato del controllo contabile;
- il verbale di approvazione del bilancio o, nel caso di Srl che approva il bilancio in forma non assembleare, dalle decisioni assunte da ciascun socio da cui risulti con chiarezza il consenso all'approvazione del bilancio.

A tal fine si ricorda che, a partire dal bilancio 2014, lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa devono essere codificati in **formato Xbrl** in base alla tassonomia vigente.

Restiamo a Vostra disposizione per ogni eventuale chiarimento e cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri più cordiali saluti.