

**ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI**

SINDACATO NAZIONALE UNITARIO SEZIONE DI RIMINI

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI DI RIMINI**

**CONVEGNO DI STUDI
BILANCIO E DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2015
27 APRILE 2015**

**I NUOVI DOCUMENTI OIC CONSENTONO DI AVVALERSI DEL
MAGGIOR TERMINE DEI 180 GIORNI PER L'APPROVAZIONE DEL
BILANCIO?**

Premessa:

TEMPI E TERMINI PER IL BILANCIO DI ESERCIZIO

E' noto che l'assemblea ordinaria dei soci per l'approvazione del bilancio di esercizio deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Società con Collegio Sindacale

| | |
|---|---|
| 30 giorni | Verbale di riunione del Cda di approvazione del progetto di bilancio (previa convocazione nei termini di statuto) Consegna del progetto di bilancio all'incaricato del controllo contabile e al collegio sindacale |
| 15 giorni | Verbale di riunione del Collegio sindacale e/o del revisore legale (se diverso dal collegio sindacale) di approvazione delle relazioni previste dall'art. 2429 cod. civ. e dall'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 |
| 15 giorni | Deposito del bilancio e delle relazioni presso la sede a disposizione dei soci |
| 8 giorni (salvo diversa previsione statutaria) | Convocazione dell'assemblea dei soci mediante raccomandata (o altro mezzo indicato dallo statuto); può essere prevista una seconda convocazione entro 30 gg. dalla data della prima (art. 2369 cod. civ.) |

Società senza Collegio Sindacale

| | |
|--|---|
| 15 giorni | Verbale di riunione del Cda di approvazione del progetto di bilancio (previa convocazione nei termini di statuto) |
| 15 giorni | Deposito del bilancio e delle relazioni presso la sede a disposizione dei soci |
| 8 giorni (salvo diversa previsione statutaria) | Convocazione dell'assemblea dei soci mediante raccomandata (o altro mezzo indicato dallo statuto); può essere prevista una seconda convocazione |

RINVIO A 180 GIORNI OVE SUSSISTANO PARTICOLARI ESIGENZE RELATIVE ALLA STRUTTURA ED ALL'OGGETTO DELLA SOCIETÀ

In ogni caso possono avvalersi del rinvio le società tenute al bilancio consolidato: controllanti di un'altra impresa, fuori dai casi di esonero dell'art. 27 D.Lgs. 127/91

Le particolari esigenze legate alla "struttura" e all'"oggetto"

1. società capogruppo che hanno la necessità di esaminare i risultati di gestione delle partecipate;
2. imprese che operano in diverse sedi operative o cantieri;
3. effettuazione di interventi di riorganizzazione aziendale che hanno interessato anche la struttura amministrativa e contabile;
4. sistema tassazione consolidata (artt. 117 e segg. TUIR);
5. società di comodo in attesa di interpello;
6. lo slittamento per cause di forza maggiore, per esempio furti, incendi, alluvioni, terremoti;
7. le dimissioni, decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio;
8. delle dimissioni, licenziamento, gravidanze o malattie prolungate dei "responsabili amministrativi";
9. la variazione del sistema informatico (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
10. le esigenze anche di tipo contabile e/o amministrativo legate alla particolare struttura commerciale, promozionale e delle reti di vendita;
11. la necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori da parte del committente;
12. l'adozione degli IAS, prima applicazione dei principi contabili internazionali.

La possibilità di rinvio deve essere prevista nello statuto anche mediante un rinvio all'art. 2364 cod. civ.

L'accertamento dell'esistenza dei motivi del rinvio è di competenza degli amministratori, i quali devono segnalare le ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione (art. 2428 cod. civ.)

Non vi è obbligo di una delibera specifica del C.D.A. entro il termine ordinario, anche se la stessa appare opportuna quanto meno per rendere noto il differimento all'organo di controllo e consentire la verifica delle ragioni.

N.B.

In ogni caso vi è l'obbligo, per gli amministratori, di segnalare nella relazione sulla gestione le motivazioni che hanno giustificato la dilazione.

La mancata motivazione del rinvio della convocazione oltre il termine di 120 giorni, non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma determina la responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 cod. civ.

Il collegio sindacale deve verificare la fondatezza delle ragioni addotte dall'organo amministrativo per giustificare la dilazione.

Tenuto conto delle rilevanti novità contenute nella recentissima “rivisitazione” dei Documenti OIC è fondato ritenere che ciò - di per sé - consente di avvalersi del rinvio ai 180 giorni per l'approvazione del bilancio al 31.12.2014.

La Commissione per lo studio dei principi contabili nazionali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili ha confermato la correttezza di tale conclusione con un comunicato dello scorso 17 aprile.

Al riguardo, basti ricordare (Giovanni Valcarengi se ne occuperà con maggior dettaglio ed anche in merito ad altre novità nel successivo intervento):

SCORPORO TERRENO

Per quanto riguarda gli immobili, il valore del terreno sul quale insiste il fabbricato deve essere scorporato e non può essere ammortizzato.

Il “*component approach method*” (mutuato dai principi contabili internazionali IAS) impone la separazione del terreno dal fabbricato perché si tratta di elementi che hanno vita utile economica autonoma.

Si applica agli immobili strumentali e NON risulta applicabile a:

- 1) gli immobili merce;
- 2) gli immobili non strumentali

La norme trovano applicazione anche nei confronti dei soggetti in contabilità semplificata, per i quali assumono rilievo i valori degli immobili risultanti dal registro dei beni ammortizzabili.

Ai fini fiscali, il costo da attribuire all' area, ove non autonomamente acquistata in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al:

- 30% del costi complessivo per i fabbricati industriali;
- 20% per gli altri fabbricati.

E poi tale metodo, con riferimento al fabbricato che nel suo interno incorpora impianti elettrici, idraulici, ascensori e altri beni aventi vite autonome diverse dal cespite principale, occorre calcolare gli ammortamenti con differenti aliquote.

LAVORI ULTRANNUALI

È consentito un solo metodo di valutazione dei lavori in corso di **durata ultrannuale**, ossia quello della **percentuale di completamento** (o dei **corrispettivi pattuiti**), in modo da ripartire nel tempo i risultati della commessa sulla base dell'avanzamento del lavoro o dell'opera. **Non è più previsto, quindi, il criterio della commessa completata.**

Peraltro, per le commesse di durata inferiore a dodici mesi possono essere utilizzati entrambi i criteri di valutazione: criterio della percentuale di completamento e criterio della commessa completata.

SCORPORO DEGLI INTERESSI PASSIVI IMPLICITI NEL COSTO DI ACQUISIZIONE DI BENI O SERVIZI.

Nel caso di **debiti a medio-lungo termine** (particolarmente lunghi difforni dalla prassi commerciale) occorre scorporare una componente di natura finanziaria.

L'ATTUALIZZAZIONE DEI CREDITI NON A BREVE TERMINE (OLTRE I 12 MESI) che non presentano corresponsione di interessi o interessi "irragionevolmente bassi".

Nella procedura di "valutazione collettiva dei crediti" è ammesso un processo di valutazione forfettario, al posto di quello analitico, semplificando la previgente disciplina.

Tale processo di valutazione si realizza per mezzo del raggruppamento di crediti di importo non significativo in classi omogenee con profili simili di rischio (per es., settore economico dei debitori, area geografica, presenza di garanzie).

La parte più innovativa del documento è rappresentata dalla sezione concernente la cancellazione dei crediti.

Per quanto attiene agli aspetti fiscali in ordine alla correlata deducibilità si ricorda che la legge 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) ha previsto che "gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili"¹.

¹ Cfr. M. Pozzoli Il nuovo principio contabile OIC 15: crediti in Bilancio e Contabilità - Principi contabili nazionali 4 luglio 2014.

LACORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI²

Il nuovo OIC 29 si occupa **correzione di errori che possono essere commessi** sia nel corso dell'esercizio che in fase di redazione del bilancio di esercizio, che vengano effettuati errori nelle rilevazioni contabili.

Si ricorda che **non vi sono specifiche indicazioni da parte del codice civile** circa il trattamento da riservare agli errori contabili.

La **precedente versione** assegnava grande rilevanza alla **distinzione tra “errori determinanti” ed “errori non determinanti”, prevedendo la necessità - in taluni casi - di riproporre all’approvazione dell’Assemblea dei soci una nuova approvazione dei bilanci pregressi che contenevano “errori”, che - ovviamente – dovevano essere rimossi.**

La nuova versione del principio contabile definisce errore contabile una **rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un’informazione fornita in Nota Integrativa.**

Si commette, pertanto, un errore quando **non si applica o si applica in modo improprio un principio contabile** pur avendo a disposizione tutte le informazioni e i dati necessari per la corretta applicazione.

Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile (**fattispecie, pertanto, diverse da quelle relative ai cambiamenti di stime o di principi contabili, dalle quali gli errori si distinguono**).

L’OIC 29, nella nuova versione aggiornata, non contiene più la distinzione tra “errori determinanti” ed “errori non determinanti”, ma distingue tra errori marginali o addirittura irrilevanti e quelli che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio al postulato della rappresentazione veritiera e corretta.

Viene rilevata inoltre l'impossibilità di definire le soglie di significatività e rilevanza di un errore, per stabilire quando arrechi o meno tale pregiudizio, perché diverse sono le variabili in gioco: possono aversi errori che, pur non essendo rilevanti sul piano quantitativo, lo sono tuttavia sul piano qualitativo e altri che, pur non essendo rilevanti di per sé, lo divengono a causa delle conseguenze che si sarebbero avute qualora non fossero stati commessi.

In ogni caso, **quando si verifica un errore, questo va rilevato nel momento in cui è individuato e sono disponibili le informazioni ed i dati per un suo corretto trattamento.**

Se viene rilevato prima della chiusura dell’esercizio non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria.

Se invece l’errore è individuato dopo la chiusura dell’esercizio, la correzione si effettua in quello in corso modificando la voce patrimoniale interessata, e imputando come contropartita un provento od un onere da classificarsi tra i componenti straordinari alla voce “E) Proventi ed

² Cfr. F. Furlani Il nuovo OIC 29: la correzione degli errori in Euroconference News 13 marzo 2015.

oneri straordinari” (E20 e E21) creando la sottovoce “*componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti*”.

Ovviamente, nei casi in cui le correzioni riguardano errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico: in tali fattispecie la correzione non avrà come contropartita il conto economico, ma il patrimonio netto nelle sue corrispondenti voci.

E' il caso, ad esempio, della correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento o fusione, che troveranno contropartita nella voce differenza di conferimento o fusione.

Per quanto riguarda le informazioni che devono essere contenute nella **Nota Integrativa**, nel caso di correzione di errori, nel fornire l'informativa di cui all'art. 2427, comma 1, cod. civ., al punto 13) “la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari” del conto economico, quando il loro ammontare sia “apprezzabile”, **andrà illustrata:**

- **la natura dell'errore commesso;**
- **l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della stessa con riferimento agli esercizi precedenti inficiati dagli errori rilevati, qualora determinabile.**

Inoltre per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico, andrà indicato l'importo corretto della voce corrispondente del precedente esercizio.

Per completezza, si ricorda:

LIMITI PER IL BILANCIO ABBREVIATO E PER IL BILANCIO CONSOLIDATO

Bilancio abbreviato

Le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati possono redigere in bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei tre limiti stabiliti dalla norma.

Il D.Lgs. n. 173/2008 ha innalzato i limiti per la redazione del bilancio abbreviato con riferimento ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio data successiva a quella del 21 novembre 2008 (bilanci d'esercizio 2009 per i soggetti con bilancio coincidente con l'anno solare).

I limiti per il bilancio abbreviato sono i seguenti:

| Voce | LIMITE |
|--|----------------|
| Attivo dello stato patrimoniale | Euro 4.400.000 |
| Ricavi delle vendite e delle prestazioni | Euro 8.800.000 |
| Dipendenti occupati in media nell'anno | 50 unità |

Il bilancio può essere redatto in forma abbreviata:

- nel primo esercizio di attività, sempre che non sono superati 2 dei parametri sopra indicati
- successivamente, se per 2 esercizi consecutivi non sono superati 2 dei parametri sopra indicati.

Il bilancio deve essere redatto in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo siano superati 2 dei 3 parametri citati.

N.B.

Il C.N.DD.CC.EC. ritiene che la società che redige il bilancio ordinario può usufruire della facoltà di predisposizione in forma abbreviata, a partire dal rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta almeno due dei predetti limiti.

Esempio: se non sono stati superati negli esercizi 2013 e 2015 è suggerita l'adozione del bilancio abbreviato soltanto a partire dall'esercizio 2015 (da quello successivo a quello nel quale non vengono superati, per il secondo esercizio consecutivo i predetti limiti.

Per contro, secondo il C.N.DD.CC.EC., la società è tenuta a redigere il bilancio ordinario già con riferimento all'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i predetti limiti dimensionali.

Ad esempio, l'impresa che ha sempre predisposto il rendiconto annuale in forma abbreviata è tenuta a redigere il bilancio ordinario nell'esercizio 2015 se in tale periodo amministrativo e

nel precedente ha superato almeno due dei limiti dimensionali di cui all'art. 2435-bis, comma 1 cod. civ.

Bilancio consolidato

Il D.Lgs. 173/2008 ha innalzato anche i limiti per la redazione del bilancio consolidato.

In particolare i limiti dai quali scatta l'obbligo di redigere il bilancio consolidato sono i seguenti:

| Voce | LIMITE |
|--|-----------------|
| Totale attivi degli stati patrimoniali | Euro 17.500.000 |
| Ricavi delle vendite e delle prestazioni | Euro 35.000.000 |
| Dipendenti occupati in media nell'anno | 250 unità |

Hanno l'**obbligo di redigere il bilancio consolidato** le società di capitali che controllano un'impresa e le società cooperative, le mutue assicuratrici e gli enti pubblici commerciali che controllano una società di capitali.

Non sono soggette all'obbligo di redigere il bilancio consolidato le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per 2 esercizi consecutivi due dei tre **limiti fissati** dalla legge.

“IL PUNTO” AD OGGI SULL’OBBLIGO DI NOMINA DELL’ORGANO DI CONTROLLO NELLE S.R.L.³

Il **Decreto Legge 91 del 24 giugno 2014** (G.U. 144 del 24 giugno 2014) ha **abolito la norma** per la quale le funzioni di controllo nelle S.r.l., con la nomina del collegio sindacale o del sindaco unico o del revisore, dovevano essere attivate una volta che il capitale sociale avesse raggiunto la **soglia minima prevista per costituire una società per azioni**.

Ad oggi, quindi, con la modifica dell’art. 2477 del cod. civ. (da parte dell’art. 8 D.L. 91/2014), **scompare l’obbligo di nomina del sindaco unico nelle S.r.l. con capitale sociale almeno pari a quello previsto per le S.p.a. che - come noto - è stato ridotto da 120.000 a 50.000 euro** (cfr. la nuova disposizione contenuta nell’art. 20 comma 7 del D.L. n. 91/2014 che ha modificato l’art. 2327 del cod. civ.).

La conseguenza, ai fini dell’obbligo di nomina dell’organo di controllo, è la scomparsa della correlazione tra capitale sociale della S.r.l. e l’obbligatorietà dell’organo di controllo.

Si possono così generare **situazioni al limite del paradossale**:

- ✓ **una Spa con 50mila euro di capitale sociale con il collegio sindacale obbligatorio**
- ✓ **mentre una Srl con 2 milioni di euro di capitale sociale resterà priva di organo di controllo, se non soddisfa i seguenti (altri) requisiti.**

Secondo la nuova normativa l’organo di controllo della S.r.l. dovrà da adesso in poi essere nominato solo al verificarsi di queste fattispecie:

- **se la S.r.l. è obbligata alla redazione del bilancio consolidato;**
- **se la S.r.l. che controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti (ad esempio: che controlla una Spa);**
- **se la S.r.l. per due esercizi consecutivi superi due dei parametri previsti dall’articolo 2435-bis (totale attivo 4.400.000 euro, ricavi delle vendite 8.800.000, 50 dipendenti in media occupati durante l’esercizio).**

Si ricorda che “la sopravvenuta insussistenza dell’obbligo di nomina dell’organo di controllo o del revisore costituisce giusta causa di revoca”.

Il tutto si traduce in una riduzione degli incarichi per i professionisti.

³ Cfr. F. Migliorini SRL: Il capitale sociale non ha più rilevanza per la nomina dell’organo di controllo in Leggi e Sentenze 27 Giugno 2014.

EFFICACIA IMMEDIATA DELLA RINUNCIA ALLA CARICA DI SINDACO DI SOCIETÀ DI CAPITALI ANCHE QUANDO NON SIA POSSIBILE LA SUA SOSTITUZIONE CON IL SUPPLENTE.

Le dimissioni hanno effetto immediato indipendentemente dalla sostituzione o meno del sindaco supplente.

Nei confronti dei sindaci dimissionari non è applicabile la “prorogatio” della carica ossia l’istituto per cui la cessazione della carica avrebbe effetto solo dal momento della reintegra del collegio sindacale.

La proroga dell’incarico è prevista dal codice civile (art. 2400, comma 1, cod. civ.) esclusivamente in caso di scadenza del mandato.

**MANCATA NOMINA (OBBLIGATORIA) DEL COLLEGIO SINDACALE -
CONSEGUENZE**

Per dirla in estrema sintesi, tutte le delibere che presuppongono un intervento a qualsiasi titolo dell’Organo di Controllo sono annullabili in quanto prese in mancanza dei requisiti richiesti (ovvero in mancanza della presenza, delle relazioni e dei pareri ove dovuti del Collegio Sindacale).

Attenzione, peraltro, perché trattandosi di “annullabilità” e non di “nullità” la delibera può essere impugnata “da parte dei soci assenti, dissenzienti od astenuti, dagli amministratori” nel termine di 90 giorni dalla sua iscrizione nel Registro delle Imprese.

COPERTURA DELLE PERDITE MEDIANTE UTILIZZO DELLE RISERVE

Le riserve che possono essere utilizzate per la copertura di perdite di esercizio:

- Riserva da sovrapprezzo azioni (a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale)
- Riserva da conversione obbligazioni (a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale)
- Riserva legale
- Riserva da utili netti su cambi
- Riserva da deroghe ex. comma 4 art. 2423 cod. civ.
- Utili portati a nuovo.

Questo ordine viene posto come precetto non derogabile dalla volontà dei soci, in quanto posto a presidio della tutela dei diritti dei terzi.

Sulla scorta dei canoni statuiti dal Principio contabile e delle elaborazioni della giurisprudenza⁴, è possibile proporre una tavola esemplificativa in grado di rappresentare una sequenzialità dell'ordine di utilizzo delle riserve in caso di copertura di perdite d'esercizio:

| Ordine | Riserva |
|--------|---|
| 1 | Utili di periodo in corso di formazione emergenti dalla situazione patrimoniale presentata all'assemblea |
| 2 | Riserve formate con utili pregressi |
| 3 | Riserve facoltative e straordinarie |
| 4 | Riserve statutarie |
| 5 | Riserve di rivalutazione straordinaria |
| 6 | Riserve formate con Sovrapprezzo |
| 7 | Riserve formate con versamento soci in conto capitale o a fondo perduto (anche mediante remissioni di debito) |
| 8 | Riserva legale |
| 9 | Capitale sociale |

N.B.

Il nuovo OIC 28 definisce i “Versamenti in conto futuro aumento di capitale” come gli apporti che i soci fanno in vista di un futuro aumento di capitale e precisa che tali valori devono essere iscritti nel patrimonio netto solo se non sono restituibili.

COPERTURA DELLE PERDITE: APPORTI DEI SOCI

- **I versamenti a copertura perdite rientrano nel gruppo degli apporti a fondo perduto / in conto capitale e vanno contabilizzati nel patrimonio netto e non nel conto economico, in modo che la perdita sia rilevata nell'importo integrale**

⁴ Cfr. F. Landuzzi Circolare tributaria n. 15/16 del 18 aprile 2014.

- Se il versamento dei soci risulta già allocato nella contabilità sociale ed iscritto in una riserva disponibile (voce A.7), l'assemblea (con le maggioranze previste in via ordinaria) può deliberarne l'utilizzo per coprire le perdite senza necessità di ottenere una autorizzazione specifica del singolo socio (che non vanta crediti su quella posta)
- L'eventuale utilizzo di finanziamenti soci richiede invece una rinuncia specifica ed individuale del singolo socio-creditore, non essendo sufficiente una delibera assembleare
- La rinuncia dà origine ad un incremento del patrimonio sociale da rilevare nella posta "versamenti a fondo perduto" o direttamente a riduzione della perdita già evidenziata nel patrimonio netto
- **Non è corretta la contabilizzazione nel conto economico tra i proventi straordinari.**

COPERTURA DELLE PERDITE E IMPOSTA DI REGISTRO

- i versamenti soci a fondo perduto o a copertura perdite in qualsiasi modo formalizzati non comportano obblighi di assoggettamento ad imposta di registro;
- peraltro, i finanziamenti soci rientrano tra gli atti da registrare in termine fisso al 3% allorché non siano formalizzati mediante scambio di corrispondenza (in tale ipotesi, solo in caso d'uso).

N.B.

Gli Amministratori e i Sindaci rispondono anche dei bilanci pregressi di cui non hanno la "paternità".

AMMINISTRATORI

La responsabilità per una rappresentazione non veritiera sulle condizioni della società coinvolge anche l'amministratore che assuma la carica successivamente agli amministratori che abbiano commesso il fatto dannoso in un bilancio, se omette di evidenziarlo nelle scritture contabili e di relazionare all'assemblea.

N. B.

App. Torino 29 luglio 2009 "In ordine all'azione di responsabilità nei confronti di un amministratore di s.r.l., con richiesta di manleva da parte dell'amministratore da parte degli acquirenti delle quote della società amministrata, deve ritenersi inefficace la clausola contrattuale secondo cui gli acquirenti anche a titolo transattivo, dichiarano di conoscere e approvare il comportamento tenuto dagli amministratori uscenti e di manlevarli, pertanto, da ogni tipo di responsabilità verso le società, i soci ed i terzi".

SINDACI

Dovere del collegio sindacale di controllo sulla pregressa gestione

La posizione della dottrina e della giurisprudenza è in favore di tale dovere in virtù del principio secondo cui, ai fini di un diligente svolgimento dei doveri di controllo, i sindaci non dovrebbero prescindere a priori da un'analisi dei fatti anteriori alla loro nomina, i quali vengono sintetizzati nel bilancio d'esercizio.

Il fatto che essi non fossero in carica all'epoca dell'approvazione del bilancio non li esime dal controllare il bilancio stesso: tale esame sarebbe finalizzato a eliminare o, quanto meno, attenuare le eventuali irregolarità e le loro possibili conseguenze negative sugli esercizi nei quali i sindaci ricopriranno l'incarico ⁵.

Questa conclusione si basa inoltre sulla considerazione che i sindaci hanno il dovere di adoperarsi per rimediare alle situazioni in grado di arrecare un danno, ivi comprese quelle sorte in passato, se producono effetti (e quindi sono riconoscibili) nel presente, e sono suscettibili di essere eliminate o limitate nelle loro conseguenze pregiudizievoli.

La necessità di controllo della pregressa gestione impone, tuttavia, alcune precisazioni volte a delimitare l'effettiva portata di tale affermazione ⁶ e le conseguenti responsabilità in capo all'organo di controllo. Non si può infatti paragonare il ruolo dei sindaci in carica al momento dell'approvazione del bilancio a quello dei sindaci che vengono nominati nell'assemblea stessa:

- nel primo caso, infatti, il controllo sarà di tipo più approfondito e avrà come obiettivo quello di garantire ai soci la conformità alla legge del bilancio che si propone all'assemblea;
- nel secondo caso, invece, il controllo sarà finalizzato a evitare che errori pregressi creino danni nella gestione futura della società.

La responsabilità dei sindaci, quindi, potrà sussistere solo a condizione che le irregolarità possano essere "rilevate" a posteriori con la diligenza professionale richiesta dall'incarico (9).

Tale conclusione potrebbe essere messa in discussione nel contesto normativo dei doveri del collegio sindacale previsti dalla Riforma del Diritto Societario del 2004.

Come è noto, infatti, la legge non prevede più - sempre e comunque - il dovere di controllo contabile a carico del collegio sindacale. Al collegio sindacale sono stati assegnati compiti cosiddetti di "alta sorveglianza", mentre il controllo contabile è di competenza del soggetto incaricato alla revisione contabile.

Si pensi, a titolo esemplificativo:

- alla vigilanza sull'adeguatezza del sistema contabile;
- al consenso all'iscrizione all'attivo di bilancio dei costi di impianto, di sviluppo e di pubblicità ad utilità pluriennale e dell'avviamento;

⁵ In giurisprudenza, fra le altre, cfr., in particolare, App. Milano 26 maggio 1998, in Giur. it., 1999, pag. 1014.

⁶ Il Sole 24 Ore Diritto e Pratica delle Società n. 16/2008.

- alla relazione all'assemblea sui risultati dell'esercizio con le osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

Ed infatti (cfr. I Principi di comportamento del Collegio Sindacale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili) “in relazione al bilancio di esercizio, mentre al revisore contabile compete una verifica analitica delle principali voci (...) al collegio sindacale spetta un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto, senza giungere alla verifica della rispondenza ai dati della contabilità e se da essi si desumono elementi significativi in grado di porre in dubbio la continuità aziendale. (...) Lo svolgimento di tali verifiche deve considerarsi “strumentale” all'esercizio della vigilanza sia sull'amministrazione della società, sia sul rispetto dei doveri propri degli amministratori”.

A QUESTO PUNTO È FONDAMENTALE BEN CONOSCERE COSA PREVEDONO I PRINCIPI CONTABILI ALLORCHÉ NEL CORSO DELLA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO DI UN ESERCIZIO CI SI AVVEDE DELLA COMMISSIONE DI ERRORI COMPIUTI NELLA REDAZIONE DEL BILANCIO DI UNO O PIÙ ESERCIZI PRECEDENTI, di cui si è detto *supra*.

UNA DELIBERA DI APPROVAZIONE DI UN BILANCIO CHE NON OFFRE UNA CORRETTA RAPPRESENTAZIONE PATRIMONIALE E DEL RISULTATO ECONOMICO È UNA DELIBERA NULLA.

E' irrilevante a tali fini - diversamente da quanto previsto dal codice penale in materia di falso in bilancio - l'esistenza di un intento fraudolento dei redattori del bilancio o dell'assemblea di ledere specifici interessi dei soci o dei terzi ovvero l'esistenza di un'effettiva lesione di tali diritti.

Ciò che rileva è un fatto oggettivo: la contrarietà del bilancio alle norme che lo disciplinano.

Con specifico riferimento al **termine (di decadenza/prescrizione) triennale** previsto dal nuovo art. 2379 cod. civ. per l'impugnazione delle deliberazioni nulle (con oggetto impossibile od illecito) si afferma che **“decorsi i tre anni, si avrà una vera e propria sanatoria della deliberazione nulla, poiché essa non potrà essere più impugnata”** ⁽⁷⁾. Tali considerazioni valgono tanto più nel caso di deliberazioni (solo) annullabili laddove il termine di impugnazione è ancora minore (90 giorni).

⁷ M. Silveti “Art. 2379 - Nullità delle deliberazioni” in Codice commentato delle nuove società (a cura di Bonfante-Corapi-Marziale-Rordorf-Salafia), Ipsoa, 2004 pag. 321.

INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA - FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO⁸

Va, innanzi tutto, fatta una netta distinzione tra gli effetti di fatti di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo, e gli effetti di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che non sono di competenza di esso.

I fatti successivi alla data di bilancio che, pur non richiedendo variazioni nei valori dello stesso, influenzano la situazione esistente alla chiusura dell'esercizio (e rappresentata in bilancio) e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate, devono essere illustrati nella Nota Integrativa.

L'indicazione dovrebbe riguardare la natura e la descrizione del fatto intervenuto, nonché, per quelli di maggiore significatività e rilevanza, la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria dell'impresa oppure la dichiarazione che l'effetto non risulta determinabile.

Alcuni esempi ("fatti" non di competenza dell'esercizio in chiusura) relativi a questi fatti possono essere:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) deliberate dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- **distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;**
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- **assunzione di rilevanti impegni contrattuali;**
- **significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) sorti dopo la chiusura dell'esercizio;**
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture.

Tali fatti vengono frequentemente illustrati nella relazione sulla gestione quali "fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio" (art. 2428 punto 5 codice civile). In tale caso, per completezza dell'informativa di bilancio, è necessario farne menzione anche nella nota integrativa. Ciò può avvenire anche mediante un richiamo alla illustrazione fatta dagli amministratori nella relazione sulla gestione.

⁸ Cfr. principio contabile OIC 29.

PERDITE SUPERIORI AL TERZO DEL CAPITALE: E (NON) OBBLIGO DI RICOSTITUZIONE AL MINIMO PER LE NUOVE S.R.L. CON CAPITALE SOCIALE DI 10.000 EURO

Premessa ⁹

Il D.L. n. 1/2012 ha introdotto nel nostro ordinamento (innovativamente) la **società a responsabilità limitata semplificata** (“s.r.l.s.”).

Il D.L. n. 83/2012 ha previsto un’ulteriore tipologia di **società a responsabilità limitata “a capitale ridotto”** (“s.r.l.c.r.”), ma con soci che non abbiano superato i 35 anni di età.

Il D.L. n. 76/2013, oltre a consentire, anche a coloro che hanno più di 35 anni, la costituzione di una Srl, ha altresì introdotto la possibilità, per tutte le Srl, di avere un capitale inferiore ai 10.000 euro.

N.B.

- ✓ la disciplina della s.r.l. semplificata è contenuta all’art. 2463-*bis* cod. civ.
- ✓ mentre la normativa relativa alla s.r.l. a capitale ridotto non è stata inserita nel codice civile.

La società a responsabilità limitata semplificata

Si è detto che la s.r.l.s. era riservata soltanto alle persone fisiche di età inferiore ai 35 anni, ma tale requisito non è più vigente per effetto delle modifiche apportate all’art. 2463 *bis* cod. civ. dal D.L. n. 76/2013 che, inoltre, ha abrogato l’art. 2463 *bis*, co. 2, n. 6 cod. civ. nella parte in cui prevedeva la possibilità di scegliere gli amministratori della s.r.l.s. soltanto tra i soci.

Per effetto dell’intervenuta modifica normativa pertanto l’amministrazione della s.r.l.s. può essere affidata sia ai soci sia anche a soggetti terzi.

La novità più rilevante per **le s.r.l.s.** riguarda i requisiti per la costituzione (non le regole di funzionamento che rimangono sostanzialmente quelle “ordinarie”).

In tema di **agevolazioni** per la costituzione della s.r.l.s., si evidenzia che è prevista l’esonero dal diritto di bollo e da quello di segreteria, dell’iscrizione dell’atto costitutivo nel Registro delle Imprese, mentre permane il pagamento dell’imposta di registro all’Agenzia delle Entrate.

Inoltre, per la redazione dell’atto costitutivo per atto pubblico non sono dovuti onorari notarili.

La società a responsabilità limitata a capitale ridotto

Il *tertium genus* di società a responsabilità è rappresentato dalla società a responsabilità limitata a capitale ridotto.

⁹ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato Studio di Impresa n. 892-2013/I LE NUOVE S.R.L.; P. Capuano e R. Clemente La società a responsabilità limitata semplificata e quella a capitale ridotto 7 gennaio 2014; Fiscal Focus Fisco & Contabilità n. 04 29 gennaio 2014.

La **s.r.l.c.r.** si distingue dalla s.r.l. ordinaria principalmente per il fatto di dover essere dotata di un capitale sociale inferiore a 10.000 euro.

Il principale punto che, invece, accomuna le due nuove tipologie societarie in trattazione è l'entità del capitale sociale, che per entrambe deve essere corrisposto esclusivamente in denaro.

Si deve ritenere che la società a responsabilità limitata a capitale ridotto sia esclusa dalle agevolazioni relative agli oneri notarili di costituzione nonché delle imposte di bollo e spese di segreteria previste invece per le s.r.l. semplificate.

È stato, tuttavia, previsto che, ove una Srl abbia un capitale inferiore a 10.000 euro, la stessa dovrà

accantonare una somma pari ad almeno 1/5 degli utili in bilancio, sino a quando il capitale, sommato alla riserva, non abbia raggiunto il previsto limite dei 10.000 euro.

Quest'ultima riserva può essere utilizzata solo per imputarla a capitale sociale o per la copertura di eventuali perdite, e deve essere sempre reintegrata in tutti i casi in cui risulta diminuita per qualsiasi ragione.

Riduzione del capitale nel caso di perdite per le "s.r.l.s." e per le "s.r.l.c.r.".

La questione è problematica in quanto le norme sulla riduzione del capitale (artt. 2482, 2482-bis e 2482-ter cod. civ.) non sono state modificate dall'art. 9 D.L. n. 76/2013 e che le stesse contemplano come soglia minima del capitale sociale l'importo di 10.000 euro di cui al n. 4) del comma 2 dell'art. 2463 cod. civ..

Poiché il minimo legale delle s.r.l. è di 1 euro, la disciplina di cui all'art. 2482-bis cod. civ. si rende applicabile nella misura in cui la riduzione abbia luogo non più entro il limite dei 10.000 euro previsto dal n. 4) dell'art. 2463 cod. civ. – che costituiva il vecchio minimo legale per le società con capitale pari o superiore a tale limite - bensì entro il diverso limite di 1 euro previsto dall'art. 2463 comma 4 cod. civ..

E' dunque fondato ritenere che, in caso di perdite rilevanti ai sensi dell'art. 2482- ter cod. civ., la società, in seguito alla riduzione di capitale finalizzata all'assorbimento delle perdite, possa adottare un capitale inferiore a 10.000 euro, purché almeno pari ad 1 euro, il quale risulta pertanto essere il nuovo importo minimo legale del capitale sociale, valevole per tutte le s.r.l.

Una società con capitale di 10.000 euro, ove avesse subito perdite per 11.000 euro, sarebbe obbligata ad abbattere il capitale e ad eliminare la residua perdita di 1.000 euro con la tecnica del sovrapprezzo o degli aumenti e successive riduzioni fino ad assorbimento della stessa. Una volta assorbita la perdita, la società avrebbe poi l'obbligo di ricostituire il capitale ad almeno 1 euro e non, invece, al maggiore limite di 10.000 euro.

Conclusivamente "la nuova disciplina in tema di capitale minimo delle s.r.l., contenuta nei commi 4 e 5 dell'art. 2463 cod. civ., non si esaurisce con la fase costitutiva della società, ma può riguardare anche vicende successive".

I PROFILI DI ELUSIVITÀ DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE: POSSIBILI/PROBABILI - AMBITI DI RISCHIO

E' certamente opportuno valutare con la massima attenzione quali siano LE **“OPERAZIONI STRAORDINARIE” CHE IL FISCO AGGREDISCE AVENDO RAGIONE** per valutare se si renda opportuno “ravvedersi” in tempo utile.

1. SCISSIONE E SUCCESSIVA CESSIONE DELLA PARTECIPAZIONE RAPPRESENTATIVA DEL CAPITALE SOCIALE DELLA BENEFICIARIA

Soci IRES >>>> PEX sussistendo i requisiti dell'art. 87 TUIR

Soci IRPEF tassazione attenuata *capital gains*

IN LUOGO DELLA TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA DA REDDITO DI IMPRESA.

- 2. SCISSIONE CON PATRIMONIO IMMOBILIARE (NON AZIENDA) E RIALLINEAMENTO/AFFRANCAMENTO DEI VALORI**
- 3. SCISSIONE NON PROPORZIONALE (ELUSIVA NON IN LINEA DI PRINCIPIO, MA SEMPRE VISTA CON SOSPETTO >>>> ASSEGNAZIONE DI PARTE DEL PATRIMONIO AI SOCI)**
- 4. CESSIONE D'AZIENDA**

Indebito recupero di perdite fiscali presso il cedente che realizza una plusvalenza imponibile ma compensabile con perdite fiscali pregresse.

Ove l'operazione di cessione d'azienda risulti priva di valide ragioni economiche ben può essere valutata la sua natura elusiva (es: cessione ingiustificata di azienda effettuata fra società dello stesso gruppo)

E c'è da aggiungere - a mio avviso - anche l'elusione civilistica nel caso di CONFERIMENTO DI AZIENDA (perdite superiori al terzo del capitale).

LE “OPERAZIONI STRAORDINARIE” CHE IL FISCO AGGREDISCE NON AVENDO RAGIONE

- 1. Trasformazione da società di capitali in società di persone *versus* deducibilità degli interessi passivi (art. 96 del Testo Unico);**
- 2. LBO (recente posizione dell'A.F.): si contesta la deducibilità degli interessi passivi alla NEWCO (incorporante della società *target*) perché non inerenti in quanto sarebbero sostenuti nell'interesse dei soci;**

3. Trasformazione di s.p.a. in s.r.l. *versus* determinazione del reddito su base catastale.

Risoluzione n. 177 /E 28 aprile 2008 Interpello - La Legge finanziaria 2007 ha introdotto una **particolare disciplina agevolativa per le società di capitali, purché aventi la forma giuridica di società a responsabilità limitata**, consistente nella possibilità di optare per la **determinazione del reddito su base catastale**, ai sensi dell'art. 32 del Tuir.

E' intenzione della società istante procedere ad una operazione di trasformazione da "società per azioni agricola" a "società a responsabilità limitata agricola".

Per l'A.F. la trasformazione è elusiva.

Non a caso, da tempo si parla di abuso dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione finanziaria.