



# IL BILANCIO 2024

A cura di Fabio Landuzzi  
*Pirola Pennuto Zei & Associati*

*Webinar di Studi dell'8 aprile 2025*

- **LE NORME SPECIALI DI IMPATTO SUL BILANCIO 2024**
- **ALCUNE RIFLESSIONI SULLA RIFORMA DELL'ART. 2407, C.C.: IL LIMITE ALLA RESPONSABILITA' DEI SINDACI**
- **LE NUOVE SOGLIE PER GLI SCHEMI DI BILANCIO**
- **LA PRIMA APPLICAZIONE DELL'OIC 34 - ALCUNI CASI**
- **RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO DELLE OPERAZIONI IN VALUTA**
- **RAPPRESENTAZIONE CONTABILE DELL'ASSEGNAZIONE E DELLA CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI**



# I temi

1. Nuova proroga per la tenuta «a distanza» delle assemblee dei soci
2. Nuova proroga della facoltà di non svalutare i titoli del circolante
3. Ultimo anno di non monitoraggio delle perdite «congelate»

# **1. La nuova proroga per la tenuta «a distanza» delle assemblee dei soci**

## L'art. 3, co. 14-sexies, DL 202/2024

Il termine di cui all'articolo 106, co. 7, del DL 18/2020, relativo allo svolgimento delle assemblee di società ed enti, è differito al **31 dicembre 2025**.

## **2. La facoltà di non svalutare nel Bilancio 2024 i titoli del circolante**

## Possibilità di non svalutare i titoli del circolante (Art. 45, co. 3-octies e novies, DL 73/2022 – DM 23 settembre 2024)

- **Proroga all'esercizio 2024** per i soggetti **non IAS Adopter** della facoltà di valutare i **titoli dell'attivo circolante** al loro **valore di iscrizione** così come risultante dall'**ultimo bilancio annuale** approvato, anziché al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato
- Eccezione: caso di **perdite durevoli**
- Obbligo di destinare a una **riserva indisponibile** utili pari alla differenza tra i valori iscritti e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura, al netto dell'effetto fiscale

# Il Documento OIC Interpretativo 11 (ultimo agg.to 31 gennaio 2025)

- Ambito oggettivo:
  - i. Titoli iscritti nell'ultimo bilancio annuale e titoli acquistati nell'esercizio
  - ii. Possibile per **tutti i titoli** presenti nel portafoglio non immobilizzato. oppure solo per **specifici titoli**, motivando la scelta in Nota integrativa
  - iii. Sono **esclusi i derivati**
  
- Non è possibile la deroga in caso di «**perdita durevole**»: esempio, vendita in perdita avvenuta nei primi mesi dell'esercizio 2024 (OIC 29)

### **3. Ultimo anno di non monitoraggio delle perdite «congelate»**

## Quadro di sintesi delle norme sul «congelamento» delle perdite del periodo 2020 - 2022

Anno della perdita	Normativa	Ultimo anno di «congelamento»	Anno assemblea Bilancio
<b>2020</b>	Art. 6, DL 23/2020	<b>2025</b>	<i>Bilancio da approvare nel 2026</i>
<b>2021</b>	Art. 3, co. 1-ter, DL 228/2021	<b>2026</b>	<i>Bilancio da approvare nel 2027</i>
<b>2022</b>	Art. 3, co. 9, DL 198/2022	<b>2027</b>	<i>Bilancio da approvare nel 2028</i>

## Nel periodo del «congelamento» non sono sospesi

- Obbligo di “**gestione conservativa**” per gli amministratori al verificarsi della causa di scioglimento anticipata (art. 2486, c.c.)
- Doveri degli amministratori di attivarsi senza indugio per **l'adozione e l'attuazione** di uno degli **strumenti di superamento della crisi** ed il recupero della continuità aziendale (art. 2086, c.c.)
- «**Continuità aziendale**» nella redazione del bilancio d'esercizio (i.e. **effettive prospettive di recupero delle perdite** nel quinquennio)
- Doveri di compiere scelte di gestione ispirate a criteri che tengano conto anche degli **interessi dei creditori** (i.e. non peggiorare lo squilibrio patrimoniale-finanziario della società)

**Alcune riflessioni sulla riforma dell'art.  
2407, c.c.: il limite alla responsabilità  
dei sindaci**

# I due testi a confronto

Art. 2407, c.c. – Testo vigente

Art. 2407, c.c. - Testo post riforma

I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

*Invariato*

Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.

**Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata da collegio sindacale a norma dell'articolo 2409-bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni: per i compensi fino a 10.000 euro, quindici volte il compenso; per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, dodici volte il compenso; per i compensi maggiori di 50.000 euro, dieci volte il compenso.**

All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.

*Invariato*

**L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della relazione di cui all'articolo 2429 relativa all'esercizio in cui si è verificato il danno.**

# Legge 14 marzo 2025 n. 235: quale decorrenza?

- Pubblicata in GU il 28 marzo 2025: **entra in vigore il 12 aprile 2025**
- In assenza di disposizioni specifiche, **non ha effetto retroattivo** (art. 11 delle Preleggi), tuttavia l'OdG n. G/1155/1/2 (testo 2) “accolto” dalla Commissione Giustizia del Senato, impegna il Governo a valutare una **disciplina transitoria** in relazione ai **giudizi pendenti** alla data di entrata in vigore della Legge 35/2025
- Possibile effetto «retroattivo» per la **valutazione del danno** (come per art. 3486, co. 3, c.c.)?  
**Dubbio**, in quanto potrebbe non coprire l'intero pregiudizio lamentato dall'attore

## I punti principali della riforma

- Al di fuori del **dolo**, è introdotto un **limite alla responsabilità** dei **sindaci** (anche con incarico di revisione) nei confronti della società, dei soci, dei creditori e dei terzi, basato su di un **multiplo del compenso** annuo percepito dal sindaco.
- **Sistema a tre scaglioni**: fino a 10.000 Euro, 15 volte il compenso; da 10.000 a 50.000 Euro, 12 volte il compenso; oltre 50.000 Euro, 10 volte il compenso.
- Fissato un **termine di prescrizione di 5 anni** per l'esercizio dell'**azione di responsabilità** verso i sindaci, decorrente dal momento del **deposito della relazione dei sindaci** ex art. 2429, c.c., relativa al bilancio relativo all'esercizio in cui si è verificato il danno.

## Prime riflessioni e temi aperti

- Il limite della **responsabilità del revisore**: proposta di riscrittura dell'art. 15, D.Lgs. 39/2010 e relativo DDL
- Il concetto di «**corrispettivo annuo percepito**»
- Possibile un **effetto retroattivo**?
- Rimane la responsabilità «**esclusiva**» del sindaco e la responsabilità del sindaco «**concorrente**» con gli amministratori
- Il rapporto con la responsabilità **penale** e il tema del dolo



# Le nuove soglie per gli schemi di bilancio

*I nuovi limiti dimensionali per gli schemi di bilancio e per l'obbligo del bilancio consolidato (D.Lgs. 125/2024)*

# I nuovi limiti dimensionali per i bilanci abbreviati e microimprese

Schema di bilancio	Totale Attivo Stato patrimoniale	Ricavi delle vendite e prestazioni	Numero medio dipendenti
Microimprese	<b>220.000</b> (prec. 175.000)	<b>440.000</b> (prec. 350.000)	5
Bilancio in forma abbreviata	<b>5.500.000</b> (prec. 4.400.000)	<b>11.000.000</b> (prec. 8.800.000)	50

- Il D.Lgs. 125/2024 è entrato in vigore il **25/9/2024** ma **non contiene una specifica norma di decorrenza**.
- L'art. 2 **Direttiva 2023/2775/Ue** dispone che gli Stati membri devono applicare le disposizioni **a decorrere dagli esercizi finanziari che hanno inizio dall'1.1.2024** o in data successiva.

# Verifica dei limiti dimensionali

Per le società neocostituite



Il **superamento di 2 dei 3 limiti** dimensionali deve essere verificato nel **primo esercizio di attività**, con possibilità di redigere il bilancio d'esercizio in **forma abbreviata o microimprese**:

- i. già a partire **dal primo esercizio** se **non sono superati 2 dei limiti dimensionali** in precedenza indicati; e
- ii. **Senza operare il ragguglio ad anno** dei valori in caso di primo esercizio inferiore (o superiore) a 12 mesi.

# Verifica limiti dimensionali

Per le società in attività



Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono passare alla **forma ordinaria** quando per il **secondo esercizio consecutivo superano 2 dei limiti dimensionali** indicati, con la conseguenza che:

- i. il superamento di 2 limiti dimensionali per un solo anno non fa decadere le semplificazioni; e
- ii. le semplificazioni cessano **a partire dal bilancio del secondo esercizio consecutivo** in cui sono stati superati 2 dei limiti dimensionali.

# Applicazione dei nuovi limiti

**Applicazione  
retroattiva  
nuovi limiti**

Il **CNDCEC** (Rif. Documenti 14/1/2009 e 15/4/2009) ha **ammesso** la possibilità di **applicare retroattivamente i nuovi parametri**

**Assonime** (Rif. Circ. 9/2009) **esclude l'applicazione retroattiva** dei nuovi limiti che sarebbero quindi rilevanti solo per l'esercizio 2024 e ss.

**Decorrenza  
semplificazioni  
di bilancio**

- A partire **dal secondo esercizio consecutivo** in cui li limiti sono rispettati (Ref. Assonime n. 9/2009 – Confindustria – CNDCEC marzo 2017); oppure
- A partire **dal bilancio dell'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti** (Ref. CNDCEC novembre 2012, FNC 15.1.2016 e 30.9.2016).

## I nuovi limiti dimensionali per l'obbligo di redazione del bilancio consolidato

	Totale Attivo Stato patrimoniale	Ricavi delle vendite e prestazioni	Numero medio dipendenti
<b>Bilancio Consolidato</b>	<b>25.000.000</b> (prec. 20.000.000)	<b>50.000.000</b> (prec. 40.000.000)	250
<i>Verifica su base aggregata</i>	<b>30.000.000</b>	<b>60.000.000</b>	N/A

- L'**esonero**, per chi redige già il bilancio consolidato, scatta al **mancato superamento, per 2 esercizi consecutivi, di 2 dei limiti**
- L'**obbligo** scatta **dall'esercizio per il quale sono superati 2 dei 3 limiti**

# Il bilancio delle holding - Inquadramento

La Direttiva 2013/34/UE definisce «**Imprese di partecipazione finanziaria**» le imprese il cui unico oggetto è l'**acquisizione di partecipazioni** in altre imprese nonché la **gestione** e la **valorizzazione** di tali partecipazioni, **senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione** di tali imprese (...)

L'art. 2435-ter, co. 5, c.c. (post Legge 238/2021): agli *enti di investimento* e alle **imprese di partecipazione finanziaria NON** si applicano:

- i. L'art. 2435-ter, c.c.: **NO bilancio** delle **microimprese**
- ii. Il co. 6 dell'art. 2435-bis, c.c.: **NO esonero dalla Relazione sulla gestione**
- iii. Parte del co. 2 dell'art. 2435-bis, c.c.: **NO accorpamento Ratei e Risconti** in altre Voci di SP: D (Attivo) nella Voce C.II: E (Passivo) nella Voce D

La **Relazione illustrativa** allo schema di DDL precisa che tali enti e imprese non sono **mai esonerati** dalla redazione della **Nota integrativa** e della **Relazione sulla gestione**, e sono tenuti a applicare il **co. 11-bis** dell'art. 2426, c.c, in tema di **derivati**

## Il bilancio delle holding – Quali schemi

- Le holding predispongono il bilancio secondo lo **schema «classico»** della IV° Direttiva
- Le holding che **si qualificano** come «**imprese di partecipazione finanziaria**»: - **non possono** predisporre il bilancio con le semplificazioni da **microimprese**; - sono **obbligate alla Relazione sulla gestione**
- Le holding che **non si qualificano** come «**imprese di partecipazione finanziaria**» possono invece fruire delle semplificazioni degli artt. 2435-ter e 2435-bis, c.c.

**Derivazione rafforzata:** si applica ai soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, abbreviata o alle **microimprese che hanno optato per la refazione in forma ordinaria** (ex DL 73/2022)

# Il bilancio delle holding e l'adozione degli IAS / IFRS

- Sono **escluse** dalla **applicazione facoltativa degli IAS / IFRS** le società che per limiti dimensionali **possono redigere il bilancio in forma abbreviata**, a prescindere dalla eventuale scelta di adottare lo schema ordinario (e le **microimprese?**)
- **Assonime, Caso 13/2017**: critica la posizione – Caso della società sotto soglia per bilancio ordinario, ma appartenente a un gruppo di imprese che adotta i Principi contabili internazionali



# OIC 34 e altri emendamenti ai Principi contabili

*La prima applicazione dell'OIC 34 e altri emendamenti ai Principi contabili*

## Il perimetro oggettivo di applicazione dell'OIC 34

- L'OIC 34 disciplina i criteri di **rilevazione, classificazione e valutazione** dei **ricavi**
- Si applica a **tutte le transazioni** che comportano l'iscrizione di **ricavi di vendita** di beni e servizi, indipendentemente dalla loro classificazione a conto economico (A.1 e A.5)

Sono invece **esclusi**:

- Lavori in corso su ordinazione (regolati dall'OIC 23)
- Ricavi da cessioni di azienda
- Affitti attivi
- Ristorni
- Transazioni che non hanno finalità di vendita

## Il perimetro soggettivo e temporale di applicazione

- L'OIC 34 deve essere applicato da **tutti i soggetti** che redigono il bilancio secondo le disposizioni del Codice civile (*OIC Adopter*)
- Per bilanci in **forma abbreviata** e **microimprese** sono previste alcune **semplificazioni**
- Si applica dai bilanci degli **esercizi aventi inizio dal 1/1/2024** o da una data successiva.

## La «prima applicazione» dell'OIC 34

**Metodo  
retrospettivo  
«completo»**



Come se fosse sempre stato applicato:  
- Effetti sul PN dell'1/1/2023  
- *Restatement* comparativo di CE e SP del 2023

**Metodo  
retrospettivo  
«semplificato»**



Come se fosse sempre stato applicato:  
- Effetti sul PN dell'1/1/2024  
- No *restatement* comparativo del bilancio 2023

**Metodo  
prospettivo**



Si applica **solo ai contratti stipulati** a partire **dall'1 gennaio 2024**

## L'approccio dell'OIC 34 a quattro/cinque «step»

0. **Raggruppamento** dei contratti
1. Determinazione del **prezzo complessivo del contratto**
2. Identificazione dell'**Unità Elementare di Contabilizzazione**
3. **Valorizzazione** dell'Unità Elementare di Contabilizzazione
4. **Rilevazione** dei ricavi

## Step 0 - Il raggruppamento dei contratti

Un gruppo di contratti è trattato come **un singolo contratto** quando sono: a) **negoziati simultaneamente** con lo **stesso cliente** e, b) quando **si verifica una delle seguenti condizioni**:

- i. Il gruppo di contratti è stato **negoziato in modo congiunto** con un **unico obiettivo commerciale** ed **esiste apposita documentazione** di ciò

*Oppure*

- ii. Il **prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti**

## Step 1 - La determinazione del prezzo del contratto

«L'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente (...) **tiene conto di tutti i corrispettivi variabili** previsti dal contratto»

Il **prezzo complessivo** del contratto si determina:

- Secondo quanto é **desumibile dalle clausole del contratto**
- Tenendo conto degli **importi dovuti al cliente e assimilabili a sconti**
- Valorizzando i «**corrispettivi variabili**»
- Tenendo conto, se il **termine di pagamento é oltre i 12 mesi** senza interessi (o interessi non di mercato), della **attualizzazione dei flussi finanziari** (a eccezione dei bilanci abbreviati e microimprese)

## Gli «importi dovuti al cliente» come parte del prezzo del contratto (Par. 10, OIC 34)

Se sono relativi a prestazioni ricevute dal cliente	Sono imputati a costo
Se sono assimilati a sconti	Sono imputati a riduzione dei ricavi



### ESEMPIO 7 – Contabilizzazione importo da pagare al cliente

Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.

La società, ai sensi dei paragrafi 10-11, nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.

# I «*corrispettivi variabili*» nel prezzo del contratto

## Corrispettivi variabili aggiuntivi (Par. 14)

Sono **incentivi** e **premi**, e vanno inclusi nel prezzo **solo quando sono ragionevolmente certi** in base a esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali

## Corrispettivi variabili in diminuzione (Par. 15)

Sono **sconti**, **abbuoni**, **penalità** e **resi** da contabilizzare **a riduzione dei ricavi** sulla base di stime che riflettano la storicità e/o elaborazioni statistiche

## Esempio: il trattamento dei «premi ai clienti»

Se il cliente acquista 100 unità del prodotto X (prezzo unitario 500 Euro), e gli viene riconosciuto un **premio in denaro** pari al 3% del fatturato dell'anno

- Rilevazione del premio a riduzione diretta dei ricavi

Crediti v/clienti	a	Ricavi di vendita		50.000
Ricavi di vendita	a	Clienti c/premi		1.500

- Analoga rilevazione per i **premi in quantità aggiuntiva** (ad es.: 10 unità aggiuntive se ne acquisti 1.000).  
Si rettifica il ricavo sottraendo la parte relativa alle unità aggiuntive senza corrispettivo

## Gli «sconti» - L'impatto dell'OIC 34 e gli emendamenti agli altri Principi contabili

- Con l'OIC 34 emerge una incoerenza fra OIC 34 e OIC 12, 15 e 19 nella definizione degli **sconti**
- Il termine «**sconto**» viene ora definito esclusivamente nel perimetro dell'**OIC 34**, relegando all'**ambito finanziario** solo gli effetti economici riferiti alle **variazioni dei flussi di cassa successive all'iscrizione del credito** e alla contabilizzazione del ricavo
- Lo sconto concesso **al momento della vendita**, sin dal momento iniziale della contabilizzazione del ricavo, è **sempre classificato a riduzione del ricavo**, senza operare più alcuna distinzione tra sconti «commerciali» e sconti «cassa»

## Step 2 - Identificazione dell'Unità Elementare di Contabilizzazione

- La **segmentazione** del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire **più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente** (Par. 16)
- Devono essere **trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni** che attraverso il contratto sono promessi al cliente



In generale, **va distinta** - quando inclusa nello stesso contratto - la **vendita di beni** dalla **prestazione di servizi**

## Esempi di segmentazione del contratto in diverse UEC

- Vendita impianto con inclusa assistenza tecnica per X mesi
- Vendita impianto con incluso servizio di installazione e formazione dei dipendenti
- Vendita licenza software con X mesi di assistenza inclusa
- Vendita autoveicolo con X tagliandi inclusi
- Vendita autoveicolo con X mesi di garanzia aggiuntiva
- Operazioni a premio



- A **diverse UEC** corrispondono **diversi momenti di rilevazione del ricavo**
- A un'**unica UEC** corrisponde un **unico momento di rilevazione del ricavo**

## Quando invece non si separano le UEC

- Per le società redigono il bilancio in **forma abbreviata** e **microimprese** (è una facoltà)
- Quando i singoli beni / servizi sono **integrati e interdipendenti** tra loro: non possono essere utilizzati separatamente dal cliente
- Quando le prestazioni previste nel contratto **non rientrano nelle attività caratteristiche** della società e sono **rese gratuitamente**
- Quando il servizio è riferito alla **garanzia ex lege** del venditore
- Quando le prestazioni **si esauriscono nello stesso esercizio**
- Quando gli effetti sono «**irrilevanti**»

## Step 3 - L'allocazione del prezzo fra le diverse UEC (se ve ne sono)

- *«Il prezzo complessivo (...) è allocato a ciascuna UEC sulla base del **rapporto tra il prezzo di vendita della singola UEC e la somma dei prezzi di vendita di tutte le UEC** incluse nel contratto. I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati» (Par. 20)*
- Il **prezzo di vendita delle singole UEC** è quello **previsto contrattualmente** a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In assenza, si utilizzano metodi empirici (Par. 21)

## Esempio – Allocazione del prezzo fra due UEC

- Alfa vende al cliente Beta il mezzo Drago60 al prezzo di 100 comprensivo di 24 mesi di assistenza
- Il listino prezzi di Alfa è di **90 per il mezzo Drago60** e di **20 per l'assistenza 24 mesi**

UEC	Prezzo di listino UEC	Proporzione	Allocazione prezzo alle UEC
Drago60	90	81,81%	81,81
Servizio di assistenza	20	18,19%	18,19
<i>Totale</i>	<b>110</b>	<b>100%</b>	<b>100</b>

Crediti v/clienti	a	Diversi		100
		Ricavi di vendita	81,18	
		Ricavi per servizi di assistenza	18,19	

**Da scontare su 24 mesi**

## Step 4 - La rilevazione del Ricavo

- Dopo aver determinato il valore delle singole UEC occorre stabilire il **momento in cui rilevare il ricavo** in bilancio sulla base del **principio di competenza economica**
- La disciplina distingue:
  - i. La rilevazione del ricavo per la **vendita di beni**
  - ii. La rilevazione del ricavo per la **prestazione di servizi**
- L'OIC 34 **non modifica in modo sostanziale** quanto prescritto dall'OIC 15, ma fornisce alcune ulteriori **specificazioni**

## a) I ricavi da cessioni di beni

I ricavi di vendita dei beni sono rilevati quando sono soddisfatte le seguenti condizioni (Par. 23):

- E' avvenuto il **trasferimento sostanziale di «rischi e benefici»** connessi alla vendita; e
- L'ammontare dei ricavi può essere **determinato in modo «attendibile»**

## Il trasferimento sostanziale di rischi e benefici

Trasferimento sostanziale dei «**rischi**»:

- i. Fattori «**qualitativi**» (i.e. clausole del contratto)
- ii. Fattori «**quantitativi**» (esperienza storica)

Non rileva il **rischio di credito**

Trasferimento sostanziale dei «**benefici**»:

Il cliente può **disporre liberamente dei beni**:

- uso del bene per la produzione;
- uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri;
- vendita o scambio dei beni.

## b) I ricavi da prestazioni di servizi

I ricavi per la prestazione di servizi sono rilevati **in base allo stato di avanzamento** se sono rispettate le seguenti **condizioni** (Par. 31):

- L'accordo fra le parti prevede che il **diritto al corrispettivo matura via via** che la prestazione è eseguita; e
- L'ammontare del ricavo di competenza è **misurabile «attendibilmente»**

Nel caso non possa essere rilevato il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo è iscritto quando la prestazione è «**definitivamente completata**» (Par. 33)

## **ALCUNI CASI**

# 1. Vendita di bene con servizio: segmentazione del contratto in due UEC

Esempio 12, OIC 34 – Vendita automobile a Euro 25.000 con 4 tagliandi inclusi

Si individuano **due UEC**:

- i) La cessione dell'auto;
- ii) I servizi di manutenzione.

In base ai listini:

- Prezzo auto: 25.000 Euro
- Prezzo tagliando: 500 Euro cd. per un totale di 2.000 Euro
- Costo del tagliando per la società: 300 Euro cd. per un totale di 1.200 Euro

## Rappresentazione contabile della vendita nel bilancio «ordinario»

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		23.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
E)	Risconto passivo		2.000
31.12.202X+1		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		500
E)	Risconto passivo	500	

## Rappresentazione contabile della vendita nel bilancio «abbreviato» e delle «microimprese»

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
C) IV)	Disponibilità liquide	25.000	
B) 13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	1.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		1.200

Rappresenta la stima dei costi da sostenere (300 Euro cd.) per l'esecuzione dei 4 tagliandi negli esercizi futuri

## 2. Vendita di beni con consegna differita

Esempio 11, OIC 34 – Vendita macchinario - con annessa fornitura di ricambi - a 60.000 Euro. I ricambi rimangono presso il deposito del cedente, anche se sono di proprietà dell'acquirente

Si individuano **tre UEC**: i) La cessione del macchinario; ii) La cessione dei ricambi; iii) Il servizio di deposito.

In base alle stime della società:

- Prezzo macchinario: 40.000 Euro
- Prezzo ricambi: 15.000 Euro
- Servizio di deposito: 5.000 Euro



Pertanto al 31.12.202X la società rileva ricavi per euro 55.000 per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio.

I ricavi relativi al servizio di custodia, saranno rilevati pro-quota nei due esercizi successivi.

### 3. La vendita con garanzia

Garanzia ex lege



Medesima UEC della  
cessione del bene



- Si rileva il **ricavo per l'intera vendita**
- Si valuta l'iscrizione di un **Fondo oneri** per il costo di sostituzione e/o di riparazione stimato

Garanzia extra



UEC (servizio) separata  
dal bene



- Si rileva separatamente il **ricavo attribuibile al bene** e quello **attribuibile al servizio "aggiuntivo"** di garanzia, da riscontare per il periodo coperto dalla garanzia

## Garanzie / Servizi extra

Esempio 5, OIC 34 – Vendita computer a 5.000 Euro con assistenza gratuita per due anni

Si individuano **due UEC**: i) Le cessione del Pc; ii) Il servizio di assistenza per due anni.

In base ai listini:

- Prezzo Pc: 4.000 Euro
- Prezzo assistenza: 1.000 Euro per ciascun anno



Prodotto	Prezzo
Fornitura bene	3.333 (4.000 : 6.000 x 5.000)
Assistenza	1.667 (2.000 : 6.000 x 5.000)

I ricavi relativi alla fornitura dei beni vengono rilevati al momento della consegna. Viceversa, i ricavi relativi all'assistenza vengono rilevati pro-rata nei due anni.

## 4. La vendita con il diritto di reso del cliente

- Attenzione! «Diritto di reso» è il diritto del cliente di **restituire un bene funzionante** a fronte del **rimborso dell'importo pagato**

a) Vendite che **non si prestano a una valutazione per massa** del rischio reso: ricavo rilevato a CE solo se c'è **ragionevole certezza** – secondo esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali - che **il cliente non restituirà il bene**

b) Vendite **con valutazione per massa del rischio reso**: si iscrive una passività tra i **fondi oneri**, in contropartita della **rettifica del ricavo**

E, in ogni caso, Iscrizione di una **voce separata fra le rimanenze** al valore contabile originario del bene venduto, se rilevante (con possibile svalutazione)

## Esempio – Stima del rischio reso «per massa»

### Esempio

N° Unità vendute	500
Prezzo di vendita unitario	100
Costo medio unitario	70

*Il ricavo non considera i prodotti di cui si stima il reso e il costo a CE non considera il costo dei prodotti di cui si stima il reso  
Effetto: non si rileva il margine di 750 relativo ai prodotti di cui si stima il reso*

- Possibilità di reso entro 30 gg. da acquisto e rimborso integrale del prezzo
- Percentuale di restituzione stimata: 5%

### Rappresentazione contabile:

Crediti vs clienti	a	Ricavi di vendita	50.000
Banca	a	Crediti vs clienti	50.000
Ricavi vendita	a	Fondo rischi ed oneri	2.500
Magazzino	a	RF Magazzino	1.750

$$50.000 * 5\% = 2.500$$

$$70 * 500 * 5\% = 1.750$$

## 5. Vendita con obbligo di riacquisto del bene

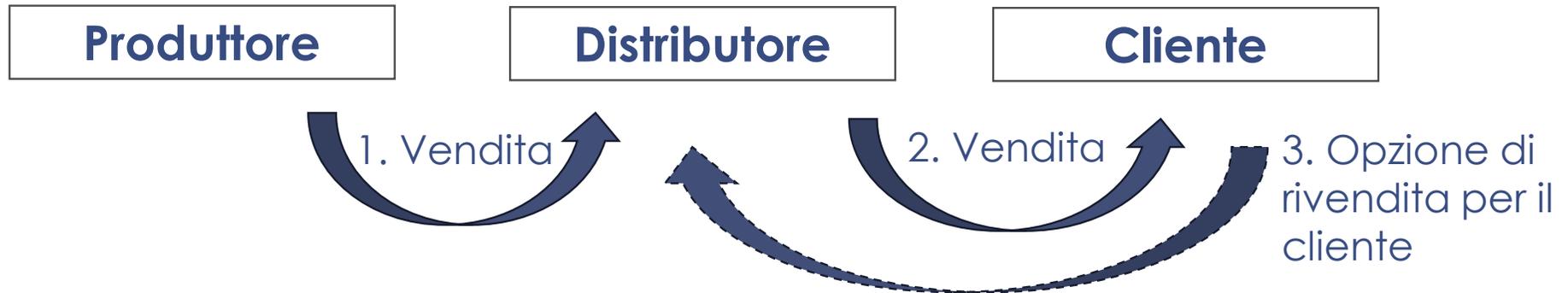
### 1. Caso 1: *Prezzo di vendita < Prezzo di riacquisto*

- L'operazione ha **natura finanziaria**
- Il venditore iscrive in contropartita della somma ricevuta un **debito v/acquirente**
- La **differenza fra i due prezzi** si imputa *pro-rata temporis* a CE come «**onere finanziario**» e contropartita debito v/acquirente

### 2. Caso 2: *Prezzo di vendita > Prezzo di riacquisto*

- L'operazione ha **natura operativa**
- Il venditore iscrive in contropartita della somma ricevuta un **debito v/acquirente** pari al prezzo di riacquisto
- La **differenza fra i due prezzi** si imputa in quote costanti a CE come «**ricavo**» (A.5) con la tecnica del risconto passivo

## Esempio



*Se Prezzo vendita 2 > Prezzo riacquisto 3, ed è probabile che l'opzione di rivendita da parte del cliente sarà esercitata*

L'operazione ha **natura operativa**, e il venditore iscrive:

- In contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un **debito verso il cliente** pari al prezzo pattuito per il riacquisto;
- Un **risconto passivo** per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto, che sarà rilasciato **a conto economico per competenza** in quote costanti come provento operativo (voce A5)

## 6. La vendita di licenze: ricavo una tantum o pro-rata temporis?

Se si cede in uso la licenza per un **periodo determinato**, e sono previste delle attività lungo la durata del contratto



Il ricavo è rilevato **proporzionalmente lungo la durata** del contratto

Se si cede in uso la licenza per un **periodo determinato**, e non sono previste altre attività



Il ricavo viene rilevato **al momento della consegna** per l'intero valore attuale del corrispettivo

## 7. I ricavi derivanti da attività di mera intermediazione

- OIC: «laddove la società non assuma alcun rischio e beneficio rilevante (ponendo in essere nei fatti un'attività di intermediazione) **non iscrive in bilancio né il ricavo** della vendita **né il costo d'acquisto** della materia prima. Iscrive, invece, le **commissioni** ad essa spettanti e i ricavi derivanti da eventuali servizi prestati»
- La commissione ad essa è **pari al ricavo di vendita del bene al netto dei costi sostenuti** per l'acquisto del bene stesso
- **Risposta OIC 12/2/2025:** società emittente buoni pasto

## 8. I «costi per l'ottenimento del contratto»

- Sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali solo se:
  - i. sostenuti **specificatamente per un contratto** di vendita;
  - ii. l'ottenimento del contratto è **ragionevolmente certo**;
  - iii. sono **recuperabili** tramite il contratto.
  
- Sono da imputare a conto economico se:
  - sono **costi ricorrenti**,
  - sono di **importo irrilevante**,
  - sono **recuperati** tramite il contratto di vendita **nello stesso esercizio in cui sono sostenuti**,
  - sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto

## L'informativa in Nota integrativa

La società deve indicare:

- **Metodologia utilizzata** (ex Par. 15) per la determinazione del **prezzo complessivo** del contratto in presenza di corrispettivi variabili
- **Metodo utilizzato** ex Par. 21 per **l'allocazione del prezzo** complessivo del contratto alle singole UEC
- **Metodo utilizzato** ex Par. 32 per determinare lo **stato di avanzamento nei ricavi per servizi**

Si applicare il «principio di rilevanza» (art. 2423, co. 4, c.c.)

## Emendamenti OIC 16 e OIC 31

- Oggetto: la rappresentazione contabile dell'**obbligo** dell'impresa di dover provvedere allo **smantellamento e/o al ripristino del bene**
  
- Nuovo criterio:
  - i. **Incremento del costo del cespite**, con contropartita l'iscrizione del **fondo oneri per smantellamento e/o ripristino**, per l'intero importo stimato della passività in oggetto;
  - ii. **Ammortamento nel corso della vita utile** del cespite del suo costo complessivo comprensivo della parte riferita al fondo per oneri futuri di smantellamento e/o ripristino.
  
- **Beni non di proprietà**: iscritta un'**attività immateriale** ("Altre Immobilizzazioni Immateriali" - OIC 24) ammortizzata lungo la prevista durata di utilizzo del cespite

# **La rilevazione delle operazioni in valuta**

## Definizione di elementi «monetari» e «non monetari»

L'art. 2426, co. 2. c.c., definisce le attività e passività monetarie con rinvio ai Principi Ias/Ifrs (IAS 21) – OIC 26:

- **Elementi monetari:** *“attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l’obbligo di pagare, a date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili”* (i.e. crediti, debiti, disponibilità liquide, ratei attivi e passivi e titoli di debito)
- **Elementi non monetari:** *“attività e passività che non comportano il diritto ad incassare o l’obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili”* (i.e. immobilizzazioni materiali e immateriali, partecipazioni, altri titoli che di partecipazione al capitale di rischio dell’emittente, rimanenze, anticipi per l’acquisto o vendita di beni e servizi, risconti attivi e passivi)

## Rilevazione contabile degli «elementi monetari» in valuta

- **Rilevazione originaria:** ricavi e costi sono determinati applicando il tasso di cambio “*corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta*” (è il **tasso di cambio a pronti alla data dell’operazione**)
- **Rilevazione successiva:** al **tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell’esercizio:** utili / perdite su cambio al conto economico dell’esercizio
- **Rapporto fra valutazione / conversione:** esiste un ordine di applicazione: **prima si applica il criterio valutativo** della posta in valuta secondo il Principio contabile di riferimento; poi, alla posta oggetto di eventuale diversa valutazione si applica il tasso di cambio a pronti della data di chiusura dell’esercizio

## Voci specifiche

**Fondi per rischi e oneri** (connessi a passività in valuta): sono assimilati a elementi «monetari». L'importo stimato in valuta va convertito al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio

### **Lavori in corso su ordinazione:**

- Opere valutate a **commessa completata**: mantenimento del tasso di **cambio storico**
- Opere valutate a **percentuale di completamento**: conversione al tasso di **cambio a pronti di fine esercizio** secondo procedura OIC 26
- **Anticipi e acconti**: mantenimento del **tasso di cambio storico**

## Riserva utili su cambi non realizzati

- Art. 2426, co. 1, n. 8-bis), c.c.: *“l’eventuale utile netto è accantonato in apposita **riserva non distribuibile** fino al realizzo”*
- Se il **risultato netto è negativo**, o inferiore all’utile netto su cambi non realizzato, **l’importo destinato a riserva non distribuibile è nullo**, oppure, nel secondo caso, limitato al risultato economico dell’esercizio
- Negli **esercizi successivi** la Riserva viene liberata e riclassificato fra le **Riserve di utili distribuibili**, per la parte del minore utile netto su cambi non realizzato che emerge dal bilancio d’esercizio (se il saldo netto é negativo - perdite da conversione maggiori degli utili - l’intera Riserva utili su cambi viene classificata fra le Riserve di utili liberamente distribuibili)



# La rappresentazione contabile dell'assegnazione / cessione di beni ai soci

*Alcune riflessioni sulla contabilizzazione dell'assegnazione / cessione di beni ai soci e l'impatto sul patrimonio netto della società*

# Nuova edizione della «assegnazione» – «cessione» agevolata di beni ai soci

- Rif. Normativo: **Legge di Bilancio 2025, co. 31 e ss.**
- Assegnazione / Cessione da perfezionare **entro il 30 settembre 2025**
- Condizione: **tutti i soci** siano iscritti nel Libro dei soci **alla data del 30 settembre 2024**, oppure entro il 30 gennaio 2025 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2024
- **Beni «agevolabili»:** beni **immobili diversi da quelli strumentali** ex art. 43, co. 2, Tuir (i.e. immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte, professione o impresa), beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'esercizio di impresa

## Presupposto dell'assegnazione: il Patrimonio netto capiente

- L'assegnazione di beni ai soci **non è possibile** se non esiste un **Patrimonio netto capiente**.
- Possibili **soluzioni** rimediali:
  - i. L'esecuzione di un **versamento in conto capitale** da parte dei soci;
  - ii. La **rinuncia dei soci a crediti** verso la società con creazione di una riserva per versamento soci in conto capitale;
  - iii. L'**accollo di debiti della società** da parte dei soci (efficacia liberatoria ex art. 1273, c.c., soggetta a consenso del creditore accollato).

## Alcune attenzioni «civilistiche» nella assegnazione

- Utilizzo di riserve: ordine secondo priorità **dalle riserve meno vincolate a quelle più vincolate** (rif. OIC 28, Cassaz. 1999)
- Utilizzo **riserva di rivalutazione**: verifica iter ex artt. 2445, co. 2 e 3, c.c. (SPA) e 2482, c.c. (SRL) – **Tutela creditori** per «riduzione del capitale» e attesa dei 90 gg dal deposito della delibera al registro delle imprese per opposizione dei creditori
- Assegnazione a valori di mercato: rispetto **par condicio fra i soci** e tutela **integrità patrimoniale** della società

# Contabilizzazione dell'assegnazione dei beni ai soci

## Fonti di riferimento

L'assegnazione di beni ai soci ha come contropartita la riduzione del Patrimonio netto, ma:

- La **riduzione del Patrimonio netto** non necessariamente corrisponde al **valore contabile** del bene assegnato

Per cui, vi sono possibili criticità nella rilevazione contabile; riferimenti:

- **Soggetti OIC:** la fattispecie non è trattata dai Principi contabili italiani; unico riferimento è il *Documento del CNDCEC del marzo 2016*
- **Soggetti IAS:** il documento di riferimento è l'*IFRIC 17*

# Soggetti OIC: tre possibili criteri per la rappresentazione contabile

1. **Metodo del «valore contabile»:** la fuoriuscita del bene viene contabilizzata al suo valore netto contabile
2. **Metodo della «riserva di rivalutazione»:** il maggiore valore reale del bene assegnato rispetto al suo valore contabile viene preventivamente iscritto in una riserva di rivalutazione, poi annullata con l'assegnazione del bene
3. **Metodo della «plusvalenza»:** il maggiore valore reale del bene assegnato rispetto al suo valore contabile conduce alla rilevazione di una plusvalenza nel conto economico della società

# 1. Metodo del «valore contabile»

L'assegnazione viene rilevata al **valore netto contabile del bene** assegnato, senza emersione di plus / minusvalenze

## PRO

- Semplicità
- Nessuna emersione di plusvalenze meramente «valutative» o generate fra parti correlate

## CONTRO

- Non esprime in contabilità il reale valore dell'utilità assegnata al socio
- Non è applicabile se il bene non ha VNC positivo

## 2. Metodo della «riserva di rivalutazione»

L'assegnazione è preceduta dalla rivalutazione del bene al suo **valore di mercato**, con iscrizione di una riserva di PN poi annullata con l'assegnazione ai soci

### PRO

- Dà l'evidenza esatta dell'utilità economica ricevuta dal socio
- Permette l'operazione con beni di VNC nullo

### CONTRO

- E' una deroga assoluta al principio del costo storico in assenza di una legge speciale di rivalutazione

### 3. Metodo della «plusvalenza contabile»

L'assegnazione è rilevata al **valore di mercato** del bene e con emersione della plusvalenza (differenza fra valore di mercato e VNC del bene)

#### PRO

- E' il metodo indicato dal CNDCEC in caso di beni plusvalenti
- Dà l'evidenza esatta dell'utilità economica ricevuta dal socio
- Permette l'operazione con beni di VNC nullo

#### CONTRO

- Fa emergere una plusvalenza realizzata senza un «prezzo» in contropartita
- Dà impatto economico a vicende fra socio e società, di norma con riflessi solo sul Dubbio l'applicazione senza riserve disponibili capienti

## La cessione agevolata dei beni ai soci

La «cessione» agevolata ha come contropartita «**Debito verso soci**» e non Patrimonio netto; è una modalità meno critica rispetto all'assegnazione:

- può avvenire **nei confronti di un solo socio**, evitando il tema della *par condicio* e della proporzionalità dell'assegnazione;
- obbliga però al **pagamento del prezzo**;
- Impone attenzione a possibili **responsabilità degli amministratori** in caso di vendita a valori non di mercato con pregiudizio all'integrità del patrimonio sociale.

# GRAZIE PER AVER PARTECIPATO AL WEBINAR

Le **slide** sono liberamente **scaricabili** accedendo al sito della nostra associazione [www.adcrimini.it](http://www.adcrimini.it) (sezione "convegni" - sottosezione "webinar XXXXXX2" )

Eventuali **quesiti scritti** da rivolgere al relatore Fabio Landuzzi potranno essere inviati all'indirizzo e-mail: [info@adcrimini.it](mailto:info@adcrimini.it)

