

# CONTABILITÀ E BILANCIO

2025

Collana Ratio in tasca  
I manuali operativi del Sistema Ratio

3

# **CONTABILITÀ E BILANCIO**

## **SCRITTURE CONTABILI**

A cura di  
**Luca Reina**

**Sistema****RATIO**  
Centro Studi Castelli

Editore: Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, 33 - 46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376-77.51.30 - Fax 0376/77.01.51  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com  
Recapito Skype: servizioclientiratio

Stampa: Tiber Spa  
Via Industriale, 24/26 - Rodengo Saiano (BS)

**Chiuso per la stampa: 31.12.2024**  
**Prezzo al pubblico € 81,00**

# *Indice sistematico Ratio In Tasca - Contabilità e Bilancio*

## INTRODUZIONE

Introduzione al bilancio d'esercizio	<i>p. 17</i>
Principi di redazione del bilancio d'esercizio	<i>p. 18</i>
Contenuto del bilancio	<i>p. 27</i>
Scadenze e adempimenti di bilancio	<i>p. 33</i>
Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	<i>p. 37</i>
Serie e classi dei conti	<i>p. 39</i>
Tenuta della contabilità	<i>p. 42</i>
Schemi di bilancio	<i>p. 55</i>
Coordinamento Tuir e Codice Civile nei bilanci	<i>p. 59</i>
Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali	<i>p. 61</i>
Scritture di assestamento	<i>p. 67</i>

## STATO PATRIMONIALE

Introduzione allo Stato Patrimoniale	<i>p. 68</i>
--------------------------------------	--------------

## STATO PATRIMONIALE ATTIVO

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	<i>p. 70</i>
<b>B) I. Immobilizzazioni immateriali</b>	<i>p. 85</i>
B) I. 1) Costi di impianto e di ampliamento	<i>p. 86</i>
B) I. 2) Costi di sviluppo	<i>p. 91</i>
B) I. 3) Diritti di brevetto industriale	<i>p. 93</i>
B) I. 3) Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	<i>p. 96</i>
B) I. 4) Concessioni, licenze e diritti simili	<i>p. 99</i>
B) I. 4) Marchi d'impresa	<i>p. 102</i>
B) I. 5) Avviamento	<i>p. 105</i>
B) I. 6) Immobilizzazioni in corso e acconti	<i>p. 108</i>
B) I. 7) Altre immobilizzazioni immateriali	<i>p. 110</i>
<b>B) II. Immobilizzazioni materiali</b>	<i>p. 115</i>
B) II. 1) Terreni	<i>p. 123</i>
B) II. 1) Fabbricati	<i>p. 126</i>
B) II. 2) Impianti e macchinario	<i>p. 135</i>

**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinamento scientifico**  
Luca Reina

**Coordinatore di redazione**  
Alessandro Pratesi

**Consiglio di redazione**  
G. Beschi, L. Binda, P. Bisi,  
E. Fracassi, C. Quiri, L. Reina

#### Comitato di esperti

G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,  
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi, M. Brisciani,  
P. Clementi, G.M. Colombo, C. Corgi, L. Dall'Oca,  
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli,  
A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini, P. Meneghetti,  
M. Nicola, M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,  
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini, S. Setti,  
L. Simonelli, L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarengi,  
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

#### Hanno collaborato a questo numero

G. Beschi, L. Binda, C. Corgi, L. Nardi, A. Pratesi,  
L. Reina, R. Redeghieri

#### Stampa

Tiber Spa - Via Industriale, 24/26  
Rodengo Saiano (BS) - Tel. 030/2308411

#### Editore

Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via F. Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25 - 46042 Castel Goffredo  
(MN)  
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
servizioclienti@gruppcastelli.com

B) II. 3)	Attrezzature industriali e commerciali	<i>p. 142</i>
B) II. 4)	Altri beni: automezzi e autovetture	<i>p. 147</i>
B) II. 4)	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	<i>p. 150</i>
B) II. 4)	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	<i>p. 152</i>
B) II. 5)	Immobilizzazioni in corso e acconti	<i>p. 155</i>
<b>B) III. Immobilizzazioni finanziarie</b>		
B) III. 1)	Partecipazioni immobilizzate	<i>p. 161</i>
B) III. 2)	Crediti immobilizzati	<i>p. 167</i>
B) III. 3)	Altri titoli immobilizzati	<i>p. 171</i>
B) III. 4)	Strumenti finanziari derivati attivi	<i>p. 174</i>
<b>C) I. Rimanenze</b>		
C) I. 1)	Materie prime, sussidiarie e di consumo	<i>p. 183</i>
C) I. 2)	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	<i>p. 186</i>
C) I. 3)	Lavori in corso su ordinazione	<i>p. 188</i>
C) I. 4)	Prodotti finiti e merci	<i>p. 194</i>
C) I. 5)	Acconti	<i>p. 198</i>
<b>C) II. Crediti</b>		
C) II. 1)	Crediti verso clienti	<i>p. 205</i>
C) II. 2)	Crediti verso imprese controllate	<i>p. 219</i>
C) II. 3)	Crediti verso imprese collegate	<i>p. 221</i>
C) II. 4)	Crediti verso controllanti	<i>p. 223</i>
C) II. 5)	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 225</i>
C) II. 5-bis)	Crediti tributari	<i>p. 228</i>
C) II. 5-ter)	Imposte anticipate	<i>p. 237</i>
C) II. 5-quater)	Crediti verso altri	<i>p. 241</i>
<b>C) III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</b>		
C) III. 1)	Partecipazioni in imprese controllate	<i>p. 251</i>
C) III. 2)	Partecipazioni in imprese collegate	<i>p. 255</i>
C) III. 3)	Partecipazioni in imprese controllanti	<i>p. 259</i>
C) III. 3-bis)	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 263</i>
C) III. 4)	Altre partecipazioni	<i>p. 267</i>
C) III. 5)	Strumenti finanziari derivati attivi	<i>p. 271</i>
C) III. 6)	Altri titoli	<i>p. 276</i>
<b>C) IV. Disponibilità liquide</b>		
C) IV. 1)	Depositi bancari e postali	<i>p. 284</i>
C) IV. 2)	Assegni	<i>p. 289</i>
C) IV. 3)	Denaro e valori in cassa	<i>p. 292</i>
D)	Ratei e risconti	<i>p. 296</i>

**STATO PATRIMONIALE PASSIVO**

A)	Patrimonio netto	<i>p. 303</i>
A) I.	Capitale	<i>p. 312</i>
A) II.	Riserva da soprapprezzo delle azioni	<i>p. 324</i>
A) III.	Riserve di rivalutazione	<i>p. 326</i>
A) IV.	Riserva legale	<i>p. 331</i>
A) V.	Riserve statutarie	<i>p. 335</i>
A) VI.	Altre riserve, distintamente indicate	<i>p. 337</i>
A) VII.	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	<i>p. 348</i>
A) VIII.	Utili (perdite) portati a nuovo	<i>p. 351</i>
A) IX.	Utile (perdita) dell'esercizio	<i>p. 358</i>
A) X.	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	<i>p. 361</i>
B)	Fondi per rischi e oneri	<i>p. 363</i>
B) 1)	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	<i>p. 365</i>
B) 2)	Fondo per imposte, anche differite	<i>p. 370</i>
B) 3)	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	<i>p. 374</i>
B) 4)	Altri fondi	<i>p. 377</i>
C)	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	<i>p. 384</i>
D)	Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	<i>p. 391</i>
D) 1)	Obbligazioni	<i>p. 396</i>
D) 2)	Obbligazioni convertibili	<i>p. 400</i>
D) 3)	Debiti verso soci per finanziamenti	<i>p. 403</i>
D) 4)	Debiti verso banche	<i>p. 411</i>
D) 5)	Debiti verso altri finanziatori	<i>p. 418</i>
D) 6)	Acconti	<i>p. 422</i>
D) 7)	Debiti verso fornitori	<i>p. 425</i>
D) 8)	Debiti rappresentati da titoli di credito	<i>p. 430</i>
D) 9)	Debiti verso imprese controllate	<i>p. 435</i>
D) 10)	Debiti verso imprese collegate	<i>p. 438</i>
D) 11)	Debiti verso controllanti	<i>p. 441</i>
D) 11-bis)	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 444</i>
D) 12)	Debiti tributari	<i>p. 447</i>
D) 13)	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	<i>p. 454</i>
D) 14)	Altri debiti	<i>p. 461</i>
E)	Ratei e risconti	<i>p. 470</i>

**CONTO ECONOMICO**

Introduzione al Conto Economico	<i>p. 474</i>
---------------------------------	---------------

**A) Valore della produzione**

A) 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	<i>p. 477</i>
A) 2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	<i>p. 489</i>
A) 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	<i>p. 499</i>
A) 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	<i>p. 502</i>
A) 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	<i>p. 504</i>

**B) Costi della produzione**

B) 6) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	<i>p. 521</i>
B) 7) Servizi	<i>p. 530</i>
B) 8) Godimento di beni di terzi	<i>p. 560</i>
B) 9) Personale	<i>p. 574</i>
B) 10) Ammortamenti e svalutazioni	<i>p. 585</i>
B) 10. a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	<i>p. 591</i>
B) 10. b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	<i>p. 599</i>
B) 10. c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	<i>p. 612</i>
B) 10. d) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	<i>p. 615</i>
B) 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	<i>p. 620</i>
B) 12) Accantonamenti per rischi	<i>p. 630</i>
B) 13) Altri accantonamenti	<i>p. 632</i>
B) 14) Oneri diversi di gestione	<i>p. 634</i>

**C) Proventi e oneri finanziari**

C) 15) Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	<i>p. 653</i>
C) 16) Altri proventi finanziari	<i>p. 658</i>
C) 17) Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	<i>p. 662</i>
C) 17-bis) Utili e perdite su cambi	<i>p. 670</i>

**D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie**

D) 18) Rivalutazioni	<i>p. 678</i>
D) 19) Svalutazioni	<i>p. 682</i>

**Imposte e utile dell'esercizio**

20. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	<i>p. 687</i>
21. Utile (perdita) dell'esercizio	<i>p. 696</i>

**SCHEMA DI BILANCIO**

Schema di Stato Patrimoniale e Conto Economico	<i>p. 704</i>
------------------------------------------------	---------------

**MODULISTICA**

Piano dei conti base per piccole e medie imprese	<i>p. 707</i>
--------------------------------------------------	---------------

Legge di Bilancio 2025	<i>p. 736</i>
------------------------	---------------

*Indice per parola chiave*

<b>Parola Chiave</b>	<b>Titolo</b>	<b>Pagina</b>	
Accantonamento	Altri accantonamenti	632	
	Accantonamenti per rischi	630	
Acconto	Immobilizzazioni in corso e acconti	108	
	Immobilizzazioni in corso e acconti	155	
	Acconti	198	
	Acconti	422	
Ammortamento	Ammortamenti e svalutazioni	585	
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591	
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599	
Anticipazione	Debiti verso banche	411	
Anticipo	Debiti verso banche	411	
Apertura credito	Debiti verso banche	411	
Approvazione bilancio	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37	
Arredamento	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	150	
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599	
Assegno	Assegni	289	
Assemblea	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37	
Attività finanziaria	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	234	
	Partecipazioni in imprese controllate	251	
	Partecipazioni in imprese collegate	255	
	Partecipazioni in imprese controllanti	259	
	Altre partecipazioni	267	
	Altri titoli	276	
	Svalutazioni	682	
	Rivalutazioni	678	
	Attivo circolante	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	615
		Rimanenze	179
		Materie prime, sussidiarie e di consumo	183
Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		186	
Lavori in corso su ordinazione		188	
Prodotti finiti e merci		194	
Acconti		198	
Crediti		200	
Crediti verso clienti		205	
Crediti verso imprese controllate		219	
Crediti verso imprese collegate		221	
Crediti verso controllanti		223	
Crediti tributari		228	
Imposte anticipate		237	
Crediti verso altri		241	
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni		234	
Partecipazioni in imprese controllate		251	
Partecipazioni in imprese collegate		255	
Partecipazioni in imprese controllanti		259	
Altre partecipazioni		267	
Altri titoli		276	
Disponibilità liquide		281	
Depositi bancari e postali		284	
Assegni	289		
Denaro e valori in cassa	292		
Attrezzatura	Attrezzature industriali e commerciali	142	
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599	



Auto	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Altri beni: automezzi e autovetture	147
Autocarro	Altri beni: automezzi e autovetture	147
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Automezzo	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Altri beni: automezzi e autovetture	147
Avviamento	Avviamento	105
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Azione propria	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	361
Bene di terzi	Godimento di beni di terzi	560
Bilancio	Introduzione al bilancio d'esercizio	17
	Principi di redazione del bilancio d'esercizio	18
	Contenuto del bilancio	27
	Scadenze e adempimenti di bilancio	33
	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37
	Serie e classi dei conti	39
	Tenuta della contabilità	42
	Coordinamento tuir e codice civile nei bilanci	59
	Introduzione allo stato patrimoniale	68
	Introduzione al conto economico	474
	Scritture di assestamento	67
Bolletta doganale	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
Brevetto	Diritti di brevetto industriale	93
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Caparra	Crediti verso altri	241
	Altri debiti	461
Capitale	Capitale	312
Capitale sociale	Capitale	312
Carburante	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
	Oneri diversi di gestione	634
Cassa	Denaro e valori in cassa	292
Cellulare	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	152
	Servizi	530
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Compenso a terzi	Altri debiti	461
	Servizi	530
Compenso amministratore	Altri debiti	461
	Servizi	530
Concessione	Concessioni, licenze e diritti simili	99
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Conferimento	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	70
Consociata	Partecipazioni immobilizzate	161
	Crediti immobilizzati	167
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	225
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	263
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	444
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
	Altri proventi finanziari	658
Consorella	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
	Altri proventi finanziari	658
	Partecipazioni immobilizzate	161
	Crediti immobilizzati	167
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	225
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	263
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	444
Contabilità	Serie e classi dei conti	39
	Tenuta della contabilità	42

Conto economico	Introduzione al conto economico	474
Contributo conto impianti	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504
Contributo IVS	Personale	574
Controllante	Crediti verso controllanti	223
	Partecipazioni in imprese controllanti	259
	Debiti verso controllanti	441
Costituzione	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	70
Costo	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Costo anticipato	Crediti verso altri	241
Costo del personale	Personale	574
Costo di produzione	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
	Servizi	530
	Godimento di beni di terzi	560
	Personale	574
	Ammortamenti e svalutazioni	585
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	612
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	620
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	615
	Oneri diversi di gestione	634
	Altri accantonamenti	632
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
	Accantonamenti per rischi	630
Costo impianto ampliamento	Costi di impianto e di ampliamento	86
Costruzione in economia	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	502
Costruzione leggera	Fabbricati	126
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Credito	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	70
	Crediti	200
	Crediti verso clienti	205
	Crediti verso imprese controllate	219
	Crediti verso imprese collegate	221
	Crediti verso controllanti	223
	Crediti tributari	228
	Imposte anticipate	237
	Crediti verso altri	241
Credito d'imposta	Crediti tributari	228
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504
Credito immobilizzato	Crediti immobilizzati	167
Credito tributario	Crediti tributari	228
Credito verso cliente	Crediti verso clienti	205
Credito verso socio	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	70
Debito	Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio success.	391
	Obbligazioni	396
	Obbligazioni convertibili	400
	Debiti verso soci per finanziamenti	403
	Debiti verso banche	411
	Debiti verso altri finanziatori	418
	Acconti	422
	Debiti verso fornitori	425
	Debiti rappresentati da titoli di credito	430
	Debiti verso imprese controllate	435
	Debiti verso imprese collegate	438
	Debiti verso controllanti	441
	Debiti tributari	447
	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	454
	Altri debiti	461
Debito contributivo	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	454
Debito tributario	Debiti tributari	447

Decreto Milleproroghe	Coordinamento tuir e codice civile nei bilanci	59
Deposito bancario	Depositi bancari e postali	284
Deposito cauzionale	Crediti verso altri	241
	Altri debiti	461
Derivato	Strumenti finanziari derivati attivi	174
	Strumenti finanziari derivati passivi	271
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	374
	Rivalutazioni	678
	Svalutazioni	682
Disaggio	Obbligazioni	396
Disponibilità liquida	Disponibilità liquide	281
	Depositi bancari e postali	284
	Assegni	289
	Denaro e valori in cassa	292
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	615
Dividendo	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
Doppio binario	Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali	61
Effetto	Crediti verso clienti	205
Fabbricato	Fabbricati	126
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Factoring	Debiti verso altri finanziatori	418
Fattura da emettere	Crediti verso clienti	205
Fattura da ricevere	Debiti verso fornitori	425
Finanziamento socio	Debiti verso soci per finanziamenti	403
Flusso finanziario	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	348
Fondo imposte	Fondo per imposte, anche differite	370
Fondo oneri	Fondi per rischi e oneri	363
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	365
	Fondo per imposte, anche differite	370
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	374
	Altri fondi	377
Fondo rischi	Fondi per rischi e oneri	363
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	365
	Fondo per imposte, anche differite	370
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	374
	Altri fondi	377
Immobilizzazione	Immobilizzazioni immateriali	85
	Costi di impianto e di ampliamento	86
	Costi di sviluppo	91
	Diritti di brevetto industriale	93
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	96
	Concessioni, licenze e diritti simili	99
	Marchi d'impresa	102
	Avviamento	105
	Immobilizzazioni in corso e acconti	108
	Altre immobilizzazioni immateriali	110
	Immobilizzazioni materiali	115
	Terreni	123
	Fabbricati	126
	Impianti e macchinario	135
	Attrezzature industriali e commerciali	142
	Altri beni: automezzi e autovetture	147
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	150
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	152
	Immobilizzazioni in corso e acconti	155
	Immobilizzazioni finanziarie	157
	Partecipazioni immobilizzate	161
	Crediti immobilizzati	167

	Altri titoli immobilizzati	171
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	612
Immobilizzazione finanziaria	Immobilizzazioni finanziarie	157
	Partecipazioni immobilizzate	161
	Crediti immobilizzati	167
	Altri titoli immobilizzati	171
Immobilizzazione immateriale	Immobilizzazioni immateriali	85
	Costi di impianto e di ampliamento	86
	Costi di sviluppo	91
	Diritti di brevetto industriale	93
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	96
	Concessioni, licenze e diritti simili	99
	Marchi d'impresa	102
	Avviamento	105
	Immobilizzazioni in corso e acconti	108
	Altre immobilizzazioni immateriali	110
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	502
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Immobilizzazione materiale	Immobilizzazioni materiali	115
	Terreni	123
	Fabbricati	126
	Impianti e macchinario	135
	Attrezzature industriali e commerciali	142
	Altri beni: automezzi e autovetture	147
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	150
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	152
	Immobilizzazioni in corso e acconti	155
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	502
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Impianto	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Impianti e macchinario	135
Imposta anticipata	Imposte anticipate	237
	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	687
Imposta dell'esercizio	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	687
Imposta differita	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	687
	Fondo per imposte, anche differite	370
Indennità suppletiva	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	365
	Servizi	530
Interesse	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	662
	Altri proventi finanziari	658
Interesse di mora	Crediti verso clienti	205
Know-how	Concessioni, licenze e diritti simili	99
Lavoro dipendente	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	384
Lavoro su ordinazione	Lavori in corso su ordinazione	188
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	499
Leasing	Godimento di beni di terzi	560
Legge di Bilancio 2025	Legge di bilancio 2025	736
Licenza	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
	Concessioni, licenze e diritti simili	99
Locazione	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504
	Godimento di beni di terzi	560
Macchina d'ufficio	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	152
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Macchinario	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Impianti e macchinario	135
Manutenzione	Servizi	530
Marchio	Marchi d'impresa	102
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591

Materia prima	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	620
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	183
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
Materiale di consumo	Materie prime, sussidiarie e di consumo	183
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	620
Merce	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	620
	Prodotti finiti e merci	194
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	521
Minusvalenza	Oneri diversi di gestione	634
Mobile	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	150
Moratoria prestiti	Debiti verso banche	411
Mutuo	Debiti verso banche	411
Noleggio	Godimento di beni di terzi	560
Nota di credito	Crediti verso clienti	205
	Debiti verso fornitori	425
Onere diverso di gestione	Oneri diversi di gestione	634
Onere finanziario	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	662
	Utili e perdite su cambi	670
Opera dell'ingegno	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	96
Partecipazione	Immobilizzazioni finanziarie	157
	Partecipazioni immobilizzate	161
	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	234
	Partecipazioni in imprese controllate	251
	Partecipazioni in imprese collegate	255
	Partecipazioni in imprese controllanti	259
	Altre partecipazioni	267
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
	Svalutazioni	682
	Rivalutazioni	678
Participation exemption	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
Patrimonio netto	Patrimonio netto	303
	Capitale	312
	Riserva da soprapprezzo delle azioni	324
	Riserve di rivalutazione	326
	Riserva legale	331
	Riserve statutarie	335
	Altre riserve, distintamente indicate	337
	Utili (perdite) portati a nuovo	351
	Utile (perdita) dell'esercizio	358
Perdita	Capitale	312
	Utili (perdite) portati a nuovo	351
	Utile (perdita) dell'esercizio	358
	Utile (perdita) dell'esercizio	696
Perdita su cambio	Utili e perdite su cambi	670
Perdita su credito	Oneri diversi di gestione	634
Piano dei conti	Piano dei conti base per piccole e medie imprese	707
Plusvalenza	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	653
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504
Prestazione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	477
Prestito obbligazionario	Obbligazioni	396
	Obbligazioni convertibili	400
Pronto contro termine	Altri debiti	461
Propaganda	Servizi	530

Provvigione	Servizi	530	
Pubblicità	Servizi	530	
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591	
Rateo	Ratei e risconti	296	
	Ratei e risconti	470	
Reso di merce	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	477	
Ricavo	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	477	
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504	
Ricerca	Servizi	530	
Ricevuta bancaria	Crediti verso clienti	205	
Rimanenza	Rimanenze	179	
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	183	
	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	186	
	Lavori in corso su ordinazione	188	
	Prodotti finiti e merci	194	
	Acconti	198	
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	489	
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	499	
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	620	
	Risconto	Ratei e risconti	296
		Ratei e risconti	470
Riserva	Riserva da soprapprezzo delle azioni	324	
	Riserve di rivalutazione	326	
	Riserva legale	331	
	Riserve statutarie	335	
	Altre riserve, distintamente indicate	337	
	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	348	
	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	361	
Riserva legale	Riserva legale	331	
Rivalutazione	Riserve di rivalutazione	326	
	Rivalutazioni	678	
Salario	Personale	574	
Schema di bilancio	Schemi di bilancio	55	
	Schema di stato patrimoniale e conto economico	704	
Scrittura di assestamento	Scritture di assestamento	67	
Semilavorato	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	186	
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	489	
Società collegata	Crediti verso imprese collegate	221	
	Partecipazioni in imprese collegate	255	
	Debiti verso imprese collegate	438	
Società controllata	Crediti verso imprese controllate	219	
	Partecipazioni in imprese controllate	251	
	Debiti verso imprese controllate	435	
Software	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	96	
	Altre immobilizzazioni immateriali	110	
Sopravvenienza	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504	
Spesa di rappresentanza	Oneri diversi di gestione	634	
Stato patrimoniale	Contenuto del bilancio	27	
Stipendio	Personale	574	
Strumento finanziario	Strumenti finanziari derivati attivi	174	
	Strumenti finanziari derivati attivi	271	
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	374	
	Svalutazioni	682	
	Rivalutazioni	678	
Svalutazione	Svalutazioni	682	
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	615	
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	612	
	Ammortamenti e svalutazioni	585	
Svalutazione credito	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	615	

Sviluppo	Costi di sviluppo	91
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	591
Telefonia fissa	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	152
	Servizi	530
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
Terreno	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	599
	Terreni	123
Tfm	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	365
	Servizi	530
Tfr	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	384
	Personale	574
Titolo	Altri titoli immobilizzati	171
	Altri titoli	276
Titolo di credito	Debiti rappresentati da titoli di credito	430
Utile	Utili (perdite) portati a nuovo	351
	Utile (perdita) dell'esercizio	358
	Utile (perdita) dell'esercizio	696
Utile su cambio	Utili e perdite su cambi	670
Valore bollato	Denaro e valori in cassa	292
Valore della produzione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	477
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	489
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	499
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	502
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	504
Valuta estera	Denaro e valori in cassa	292
Vendita	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	477

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.

Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.

Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

**\*\*\* Riproduzione vietata \*\*\***

### **Informativa privacy**

Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 7 D. Lgs. 196/2003 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - Fax 0376-770151 - [privacy@gruppcastelli.com](mailto:privacy@gruppcastelli.com)

I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo [www.ratio.it/privacy](http://www.ratio.it/privacy)

# INTRODUZIONE AL BILANCIO D'ESERCIZIO

## QUADRO RIEPILOGATIVO

*La disciplina del bilancio è stata riformata anni or sono con il recepimento della IV direttiva comunitaria, relativa al bilancio d'esercizio e la VII direttiva relativa al bilancio consolidato.*

*Al fine di analizzare l'andamento societario, per ogni singola voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato sia l'importo relativo all'esercizio in chiusura sia l'importo corrispondente all'esercizio precedente.*

## SCOPO DEL BILANCIO

*Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda. Il redattore del bilancio è quindi vincolato al perseguimento di tale fine.*

*Il termine "veritiero" è riferito alla realtà che il bilancio deve rappresentare, mentre con il termine "correttezza" si è voluto fare riferimento ai criteri contabili e giuridici che consentono una precisa determinazione dei valori. Il bilancio deve inoltre essere redatto con chiarezza, ovvero comprensibilità, e deve rappresentare un "quadro fedele" della situazione aziendale.*

## DOCUMENTI DEL BILANCIO

*L'articolo 2423 del Codice Civile individua i 4 documenti che compongono il bilancio d'esercizio: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa.*

*Gli altri documenti relativi al bilancio d'esercizio sono: relazione dell'organo amministrativo sulla gestione, relazione del collegio sindacale, relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, relazione semestrale per le società per azioni quotate in borsa.*

*Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.*

## AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

*La disciplina del bilancio d'esercizio si applica alle società di capitali e, limitatamente ai criteri di valutazione, anche alle società di persone e alle imprese individuali. Per espresso richiamo della norma sono inoltre obbligati alla redazione del bilancio in forma comunitaria le cooperative, gli enti commerciali, i consorzi e le assicurazioni.*

## STATO PATRIMONIALE

*È obbligatorio l'utilizzo dello schema di stato patrimoniale "a sezioni contrapposte", a seguito del recepimento della direttiva comunitaria.*

## CONTO ECONOMICO

*Per quanto riguarda il conto economico è stato invece adottato lo schema "a costi e ricavi della produzione effettuata", nella forma scalare.*

## CODICI DA UTILIZZARE NEI BILANCI

*Gli schemi del bilancio devono essere obbligatoriamente adottati nelle forme previste dal codice civile anche se è consentito apportare limitate variazioni in funzione delle singole realtà aziendali. Le poste devono essere precedute da codici alfabetici e numerici che consentono di raggruppare le singole voci in classi e macroclassi. Per ottenere una più dettagliata classificazione che favorisca la chiarezza del bilancio, sono previste delle regole specifiche per l'applicazione degli schemi.*

*Gli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile prevedono gli schemi da utilizzare per la rappresentazione del bilancio, suddividendo le singole poste secondo il seguente schema:*

- **lettere maiuscole**, individuano le macroclassi del bilancio;
- **numeri romani**, indicano le classi che compongono le macroclassi;
- **numeri arabi**, specificano le voci delle classi di bilancio;
- **lettere minuscole**, indicano le sottovoci.



# PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

## BILANCIO

### Redazione

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio.

### Composizione

- Stato patrimoniale (art. 2424 C.C.).
- Conto economico (art. 2425 C.C.).
- Rendiconto finanziario.
- Nota integrativa (art. 2427 C.C.).

### Moneta di conto

Unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

## PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE

Art. 2423 c.c.

### Chiarezza

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza.

### Rappresentazione veritiera<sup>(1)</sup> e corretta

- Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto:
  - .. situazione patrimoniale;
  - .. situazione finanziaria;
  - .. risultato economico dell'esercizio.
- Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata.
- La nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della:
  - .. situazione patrimoniale;
  - .. situazione finanziaria;
  - .. risultato economico.
- Gli eventuali utili devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

### Informazioni complementari

Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

### Deroga per irrilevanza

- Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa **quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.**
- Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.
- Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.

### Nota<sup>(1)</sup>

L'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato.

**PRINCIPI  
GENERALI  
DI REDAZIONE**  
*Art. 2423-bis c.c.*

- La valutazione delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella **prospettiva della continuazione dell'attività**.
- La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.
- Si possono indicare **esclusivamente gli utili realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio.
- Si deve tenere conto dei **proventi** e degli **oneri di competenza** dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.
- Si deve tenere conto dei **rischi** e delle **perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura** di questo.
- Gli **elementi eterogenei** ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.
- I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

**Deroghe** a tale principio sono consentite in **casi eccezionali**; la nota integrativa deve motivare la deroga, indicando l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

**PRINCIPI  
GENERALI  
DI REDAZIONE**  
*Art. 2423-ter c.c.*

**Comparazione con l'esercizio precedente**

- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo dell'esercizio precedente.
- Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate.
- La non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

**Divieto dei compensi di partite**

Sono vietati i compensi di partite.

## POSTULATI DEL BILANCIO (OIC)

### Prudenza

Sulla base di quanto previsto dal Codice Civile, sono individuate altre fattispecie di applicazione pratica del postulato. Ad esempio, gli utili derivanti dall'iscrizione di imposte anticipate sono rilevati solo se ragionevolmente certi, mentre tale cautela non è prevista per le imposte differite.

### Prospettiva della continuità aziendale

Gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni relative alla permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se vengono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2184 C.C., ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa.

### Rappresentazione sostanziale (Sostanza dell'operazione o del contratto)

- La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e confrontarle con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.
- L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

### Competenza

Si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

### Costanza nei criteri di valutazione

I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvi casi eccezionali. Ciò rende più agevole l'analisi dell'evoluzione economica, finanziaria e patrimoniale della società da parte dei destinatari del bilanci riducendo, al contempo, i margini di discrezionalità degli amministratori.

### Rilevanza

- Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del bilancio.
- Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi sia quantitativi.
- I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio.
- I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.

### Comparabilità

- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.
- **L'OIC 29** "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti.
- Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore, ossia deve essere scevro da distorsioni preconcepite nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

### Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio

- Il principio contabile Oic 29 individua tre differenti fattispecie di accadimenti aziendali successivi alla chiusura dell'esercizio da valutare nella redazione del bilancio:
  - fatti successivi che devono essere recepiti (quindi iscritti) nei valori di bilancio;
  - fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, potendo essere arginati a menzione nella nota integrativa;
  - fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

PRESUPPOSTO  
FONDAMENTALEVALUTAZIONE  
DELLE VOCI  
DI BILANCIO

Oic 11

## PRINCIPIO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

- L'OIC 11 definisce il concetto di continuità aziendale, come "la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico **funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un **periodo di almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio".
- Il principio della continuità aziendale (art. 2423-bis, c. 1, n. 1 c.c.), è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio.

- L'organo amministrativo deve procedere alla valutazione delle voci di bilancio **nella prospettiva della continuità aziendale**, tenendo conto che l'azienda costituisce un **complesso economico funzionante** destinato alla **produzione di reddito**.

## Valutazione prospettica

- Conseguentemente, le attività e le passività devono essere valutate e classificate tenendo conto che l'impresa è in grado di procedere nel normale svolgimento della sua attività per un **prevedibile periodo di almeno 12 mesi**.
- Nella valutazione si devono considerare anche i fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio da riportare nella nota integrativa, per considerare se è ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale (OIC 29, par. 59.C).
- La valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività anche nel caso in cui la direzione aziendale riscontri **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso funzionante nell'arco temporale di riferimento.
- **Nella nota integrativa** devono essere indicate **specifiche informazioni**.

Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 c.c. cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., la valutazione delle voci di bilancio è pur **sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo**.

Infatti, la valutazione secondo i criteri di liquidazione è adottabile solo dopo l'avvio della procedura liquidatoria.

## • Ad esempio, si dovrà effettuare:

- .. la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso;
- .. la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni, tenuto conto che il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale. In tali situazioni, si fa riferimento al fair value;
- .. la rilevazione di eventuali contratti onerosi esistenti;
- .. la revisione delle relazioni di copertura alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
- .. la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate alla luce delle mutate prospettive aziendali.

La nota integrativa deve dare adeguata informativa delle **circostanze** e degli **effetti** di tali valutazioni sulla situazione patrimoniale ed economica.

- Quando, ai sensi dell'art. 2485 c.c. è accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c. il bilancio d'esercizio è redatto **senza la prospettiva della continuazione dell'attività**, e si applicano i **criteri di funzionamento**, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale. Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

SEGNALAZIONI  
NELLA NOTA  
INTEGRATIVA

- Nel caso in cui si dovessero riscontrare **significative incertezze** nella valutazione prospettica della continuità aziendale sarà compito della direzione dell'azienda riportare, con chiarezza, nella nota integrativa **le informazioni relative ai "fattori di rischio"**, alle **"assunzioni effettuate"** e alle **"incertezze identificate"**, nonché ai **"piani aziendali futuri"** predisposti per fronteggiare tali incertezze, nonché le ragioni che qualificano la significatività delle incertezze esposte e le conseguenti ricadute che possano avere sulla continuità aziendale.
- Nella nota integrativa deve essere fornita adeguata informativa anche in relazione agli effetti conseguenti all'applicazione della disciplina sulla sterilizzazione delle perdite, che è stata prorogata anche per il bilancio al 31.12.2022. **La scelta di rinviare la copertura della perdita significativa deve considerare le effettive prospettive di recupero nell'orizzonte di un riassorbimento, che deve risultare almeno probabile (studio Notariato 88-2021/I), per non generare conseguenze sulla prospettiva della continuità aziendale.**

Il collegio sindacale, nella relazione evidenzia che dalla nota integrativa emerge quali perdite sono state sospese e gli eventuali provvedimenti assunti nell'esercizio 2023 a seguito della pianificazione programmata per la relativa copertura (modelli CNDCEC).

NOTA  
INTEGRATIVA

- La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427, p. 1) C.C.
- Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione).

Nella fase di preparazione del bilancio la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa le **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di **almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio. Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative ai **fattori di rischio**, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai **piani aziendali futuri** per far fronte a tali rischi ed incertezze. Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

## FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

## OIC 29

Il principio contabile OIC 29 disciplina il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa degli eventi che riguardano i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, la correzione di errori, gli eventi e operazioni straordinari, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.

## DEFINIZIONE

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono **tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio**.

**Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (a)**

Fatti che **modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio**, in conformità al postulato della competenza.

## Esempi

- Definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere la data di bilancio.
- Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato.
- Determinazione dopo la data di chiusura dell'esercizio del costo di attività acquisite o del corrispettivo di attività vendute prima della data di chiusura dell'esercizio.
- Determinazione dopo la data di chiusura dell'esercizio di un premio da corrispondere ai dipendenti per prestazioni svolte nell'esercizio chiuso.
- Scoperta di un errore o di una frode.

**Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (b)**

Sono quei fatti che **modificano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, poiché di competenza dell'esercizio successivo**.

## Esempi

- Diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura esercizio.
- Distruzione di impianti di produzione causati da calamità.
- Perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio in valute estere.
- Sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo conclusasi nel periodo tra la data di chiusura esercizio e quello di formazione del bilancio.
- Ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura esercizio e quella di formazione del bilancio.

**Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale (c)**

Sono quei fatti successivi alla data di chiusura del bilancio che **possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale**.

## Esempio

Gli amministratori manifestano l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

RILEVAZIONE  
IN BILANCIO

- I fatti del tipo (a) e (c) sono **rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- I fatti del tipo (b) non sono rilevati in bilancio; tuttavia, sono **illustrati nella nota integrativa** perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

## Termini

- Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.
- Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori devono **modificare adeguatamente il progetto di bilancio**, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione dello stesso.

NOTA  
INTEGRATIVA

- L'art. 2427, n. 22 quater c.c. richiede che in nota integrativa sia data indicazione circa la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Nell'illustrare tali fatti è necessario fornire la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile. Tale previsione deve essere prevista anche in caso di bilancio predisposto in forma abbreviata.
- Vi sono poi alcuni fatti successivi da non rilevare in bilancio, ma che richiedono un'informativa in nota integrativa:
  - .. operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, eccetera) eseguiti dopo la chiusura dell'esercizio;
  - .. annuncio di un piano di dismissione di importanti attività;
  - .. acquisti o cessioni di un'azienda;
  - .. distruzione 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 legali e fiscali;
  - .. fluttuazioni anomale, ma significative, dei valori di mercato delle attività di bilancio o nei tassi di cambio;
  - .. richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

## ASSEMBLEE ONLINE

## ASSEMBLEE IN VIDEOCONFERENZA DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Norme a regime

### Voto per corrispondenza

In merito alle cosiddette “videoconferenze” e all'esercizio del “voto per corrispondenza”, il **Consiglio del notariato di Milano (massima 14/2004)**, sostiene che “Nella società a responsabilità limitata devono ritenersi ammissibili le assemblee tenute con mezzi di telecomunicazione e i voti per corrispondenza alle stesse condizioni in presenza delle quali tali modalità di svolgimento delle riunioni assembleari e di partecipazione alle decisioni dei soci sono ammesse nella S.p.a. che non fa ricorso al mercato del capitale di rischio”.

#### Video assemblee

Cons. Notarile  
di Milano  
(massima  
200/2021)

Gli statuti delle società di capitali possono prevedere che le assemblee si svolgano esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, anche quando non sarà più in vigore l'art. 106 D.L. 18/2022, contenente la disciplina “emergenziale”, il cui termine è stato più volte prorogato.

### Clausola statutaria

- Nella società a responsabilità limitata, l'adozione dei mezzi telematici e del voto per corrispondenza dovrà essere introdotta mediante **apposita clausola nell'atto costitutivo**.
- In una precedente massima approvata nel 2001, lo stesso Consiglio notarile ammetteva tale possibilità, a condizione che siano rispettati il metodo collegiale e i principi di buona fede e di parità di trattamento dei soci.

### Informazione dai mezzi di telecomunicazione

- **È necessario che i mezzi di telecomunicazione assicurino al presidente dell'assemblea**, come stabilito dall'art. 2371 c.c.:
  - .. di accertare la regolarità della costituzione dell'assemblea;
  - .. di accertare l'identità e la legittimazione degli intervenuti;
  - .. di regolare lo svolgimento dell'adunanza;
  - .. di consentire la partecipazione alla discussione e alla votazione in modo simultaneo;
  - .. di constatare e di proclamare i risultati della votazione;
  - .. che sia consentito al soggetto verbalizzante di percepire adeguatamente gli eventi assembleari oggetto di verbalizzazione;
  - .. che sia consentito agli intervenuti di partecipare alla discussione e alla votazione simultanea sugli argomenti all'ordine del giorno;
  - .. che siano indicati nell'avviso di convocazione i luoghi audio/video collegati a cura della società, nei quali gli intervenuti potranno affluire.



## ASSEMBLEE IN VIDEOCONFERENZA DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

(segue)

Norme a regime

### Consiglio nazionale del Notariato, studio 21.07.2023, n. 41-2023/I

- Il 31.07.2023 è definitivamente cessata la vigenza della normativa emergenziale in tema di svolgimento di assemblee societarie in forma telematica, ma anche dopo tale data restano valide le assemblee societarie in audio/video conferenza.
- Il Notariato, con lo studio 41/2023, ha esaminato la materia precisando che occorre rispettare l'art. 2370, c. 4 c.c., secondo cui l'audio/video conferenza è lecita in quanto lo preveda lo statuto. È sufficiente una previsione generica, come, ad esempio, «L'assemblea può svolgersi mediante strumenti di telecomunicazione».
- **Lo Studio 41/2023 del Notariato smentisce quindi l'orientamento H.B.39 dei notai del Triveneto, dove è stata sostenuta la legittimità dell'audio/video conferenza anche nel caso in cui non vi sia alcuna clausola statutaria sul punto.**
- Lo Studio 41/2023 conferma che quando lo statuto abilita genericamente l'utilizzo di strumenti di telecomunicazione, è facoltà dell'organo amministrativo decidere se l'assemblea debba svolgersi solo con la confluenza dei partecipanti in un luogo fisico oppure se debba svolgersi in un luogo fisico, ma consentendo ai partecipanti di collegarsi mediante strumenti di telecomunicazione, oppure se debba svolgersi in audio/video conferenza totale.

## ASSEMBLEE A DISTANZA

Consiglio Notarile di Milano  
(massima 23.11.2021, n. 200)  
a regime

- Gli **statuti** delle società di capitali possono prevedere che le assemblee si svolgano esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, anche al termine del periodo emergenziale, con lo scadere dell'applicabilità dell'art. 106 D.L. 18/2020 (concernente la possibilità di convocare assemblee senza indicare il luogo fisico di convocazione, **anche in mancanza di apposita clausola statutaria**, mediante l'intervento con mezzi di telecomunicazione), ovvero che concedano agli amministratori la facoltà di scelta. È parimenti ritenuta legittima la clausola che consenta la possibilità di intervento mediante mezzi audio-video quale modalità aggiuntiva all'intervento di persona per i soci. Quanto sostenuto per le assemblee dei soci dovrebbe valere anche per le riunioni degli altri organi sociali, a condizione dell'esistenza della specifica disposizione statutaria che consenta la partecipazione con mezzi di telecomunicazione.

### Tavola

### Decisioni dei soci di società a responsabilità limitata

I soci decidono:	Competenza riservata all'assemblea
• Sulle materie riservate loro dall'atto costitutivo.	Approvazione bilancio/distribuzione degli utili.
• Su richiesta degli amministratori.	Nomina amministratori/sindaci e revisori.
• Su richiesta di soci rappresentanti 1/3 capitale sociale.	• Modifiche atto costitutivo. • Operazioni che comportino sostanziale modifica dell'oggetto sociale e/o dei diritti dei soci.
Assemblea	Con consultazione scritta o sulla base di consenso espresso per iscritto
• Il metodo assembleare è inderogabile solo per: .. modificazioni dell'atto costitutivo; .. sostanziale modifica oggetto sociale o diritti dei soci; .. se l'atto costitutivo non prevede altro metodo; .. se lo richiedono gli amministratori o i soci per 1/3 del capitale.	• Deve esservi espressa previsione nell'atto costitutivo e in questo caso dai documenti sottoscritti dai soci deve risultare: .. l'argomento oggetto di decisione; .. il consenso alla stessa.

## CONTENUTO DEL BILANCIO

### GENERALITÀ

- Il bilancio di esercizio ha il compito fondamentale di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.
- L'art. 2423 del Codice Civile stabilisce la composizione del bilancio il quale deve obbligatoriamente essere formato da:
  - .. **stato patrimoniale**: è il documento contabile che fornisce la rappresentazione della situazione finanziaria e patrimoniale dell'azienda;
  - .. **conto economico**: è il documento contabile che illustra il processo di formazione e la quantificazione del risultato economico di periodo, attraverso l'esposizione di componenti positivi e negativi di reddito;
  - .. **rendiconto finanziario**: è un documento contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute nell'esercizio;
  - .. **nota integrativa**: è il documento destinato ad ampliare le informazioni quantitative esposte nello stato patrimoniale e nel conto economico.

### PIANO DEI CONTI

- Le rilevazioni contabili prevedono l'utilizzo di un sistema di conti necessari per individuare le variazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche di un'azienda. I conti sono impostati per giungere alla redazione del bilancio d'esercizio e quindi alla determinazione del risultato di periodo. I conti possono essere suddivisi in: conti patrimoniali e conti economici.
- Il piano dei conti rappresenta uno strumento indispensabile per una corretta predisposizione della contabilità ed è composto sia dall'elenco dei singoli conti che vengono utilizzati nelle registrazioni contabili sia dalle relative norme che ne regolano il funzionamento. Oltre che dalle norme civilistiche, il piano dei conti è anche influenzato dalle norme fiscali che disciplinano la formazione del reddito d'impresa.
- Nella quasi totalità delle aziende la contabilità è tenuta con elaboratori elettronici che consentono di ridurre notevolmente i tempi di lavoro, ma necessitano di una codificazione il più dettagliata possibile. La struttura del piano dei conti può variare a seconda delle specifiche esigenze dell'azienda ed è solitamente più dettagliata degli schemi di bilancio al fine di ottenere ulteriori informazioni utili per effettuare i particolari controlli sulla situazione e sull'andamento dell'azienda stessa.

### CONTENUTO DELLO STATO PATRIMONIALE

- L'art. 2424 del Codice Civile individua lo schema che deve essere rispettato nella redazione dello stato patrimoniale, evidenziando i grandi raggruppamenti dell'attivo e del passivo che sono contraddistinti dalle lettere maiuscole.
- Tra le voci dell'attivo assume particolare importanza la distinzione tra: le immobilizzazioni, che rappresentano gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati duramente, e l'attivo circolante, che rappresenta l'insieme delle attività sottoposte ad un continuo rinnovo.
- Tra le voci del passivo la distinzione fondamentale è invece tra: il patrimonio netto che individua i mezzi propri dell'azienda, nel quale sono rappresentati elementi distinti e separati dalle passività, e i debiti, con separata indicazione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo.
- Per consentire al bilancio di esprimere il grado di rigidità o di flessibilità dell'azienda, i crediti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto, in base alla loro scadenza che può essere entro oppure oltre l'esercizio successivo. Con questo criterio è possibile separare l'ammontare dei crediti che deve essere esposto tra le immobilizzazioni da quello che deve invece essere esposto tra le disponibilità dell'attivo circolante. Per quanto riguarda il passivo dello stato patrimoniale, anche i debiti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto a seconda che scadano entro, oppure oltre, l'esercizio successivo.

CONTENUTO  
DEL CONTO  
ECONOMICO

- Lo schema del conto economico, in base al quale le voci sono classificate secondo la loro natura, è contenuto nell'art. 2425 del Codice Civile.
- La forma scalare scelta dal legislatore italiano consente di evidenziare i risultati parziali che si rendono indispensabili per un'adeguata informazione sulla situazione economica dell'azienda. Fondamentale risulta l'individuazione del reddito operativo della gestione dell'impresa, dato dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione. Il conto economico mette inoltre in evidenza il risultato della gestione finanziaria che consente di determinare il risultato complessivo del periodo in esame.

CONTENUTO  
DEL RENDICONTO  
FINANZIARIO

- Il rendiconto finanziario, così come definito dall'art. 2425-ter del Codice Civile, è un prospetto contabile che fornisce informazioni utili per valutare la situazione finanziaria della società o del gruppo (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi.
- Il principio contabile OIC 10 definisce i criteri per la redazione e la presentazione del rendiconto finanziario, e ne raccomanda la redazione tenuto conto della sua rilevanza informativa.
- La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto è rappresentata dalle disponibilità liquide.

**Categorie**

- Nel rendiconto finanziario i singoli flussi finanziari sono presentati distintamente, in una delle seguenti categorie (presentate nella sequenza indicata):

- .. attività **operativa**;
- .. attività di **investimento**;
- .. attività di **finanziamento**.

<b>Attività operativa</b>	Il flusso finanziario dell'attività operativa può essere determinato con il <b>metodo indiretto</b> (rettificando l'utile o la perdita d'esercizio riportato nel conto economico) o con il <b>metodo diretto</b> (evidenziando i flussi finanziari).
---------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- La somma algebrica dei flussi finanziari di ciascuna categoria rappresenta la variazione netta (incremento o decremento) delle disponibilità liquide avvenuta nel corso dell'esercizio.

**Forma di presentazione**

- La forma di presentazione del rendiconto finanziario è di tipo **scalare**.
- Le categorie precedute dalle lettere maiuscole e i subtotali preceduti dai numeri arabi non possono essere raggruppati.

**Modifiche**

- Aggiunta di ulteriori flussi finanziari rispetto a quelli previsti negli schemi di riferimento.
- Ulteriori suddivisioni dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole per fornire una migliore descrizione delle attività svolte dalla società.
- Raggruppamento dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole quando è irrilevante.

Qualora ciò sia necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria.

CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA

- La nota integrativa rappresenta una parte del bilancio d'esercizio avente la funzione di descrivere e rendere edotti i destinatari dell'origine e delle caratteristiche dei valori quantitativi dello stesso, evidenziando le modalità con cui la gestione si è svolta. Il redattore del bilancio dovrà, inoltre, avere cura di descrivere, in modo minuzioso, gli eventi straordinari e quelli di particolare importanza verificatisi nel corso dell'esercizio. Il contenuto di tale documento è definito principalmente dagli artt. 2427 e 2427-bis del Codice Civile. Le aziende, pertanto, dovranno indicare, in tale documento, tutte le informazioni complementari necessarie a fornire una rappresentazione veritiera e corretta degli accadimenti di gestione. L'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa debba indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni, tutte le informazioni richieste dallo stesso comma uno. Essa, quindi, assolve la funzione di fornire informazioni integrative ed esplicative sui dati contabili esposti in forma sintetica e quantitativa. Tuttavia, occorre evidenziare che l'art. 2423, c. 3 del Codice Civile, secondo cui: "(...) Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo (...)". Tale ulteriore funzione della nota integrativa, cioè quella di rappresentare anche eventi e situazioni diverse dalle informazioni integrative sui dati contabili, si rinviene nella previsione di cui al comma due dello stesso art. 2427, che prevede: "(...) Le informazioni in nota integrativa relativa alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico (...)".

**Funzione**

- La nota integrativa quale strumento informativo potrà essere utilizzato dall'organo amministrativo per portare a conoscenza dei soci e dei terzi il reale andamento della società e la sua situazione economica e finanziaria, spingendosi oltre a quelli che sono i puri e semplici numeri esposti in bilancio.
- La rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica e finanziaria della società non dipende solo dalla determinazione dei valori esposti nei relativi conti in ottemperanza alle disposizioni di legge e ai principi contabili.
- La stessa dipende anche da un'adeguata informativa su tali evidenze, che abbia una funzione esplicativa ed integrativa dei predetti valori.
- Essa deve esporre un'adeguata informativa di supporto a quella espressa nei documenti di sintesi quantitativa, essenziali per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria, nonché, il risultato dell'esercizio.
- Le informazioni indicate nel documento di bilancio devono essere fornite rispettando il postulato del bilancio sulla funzione informativa e di completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie.
- Quest'ultimo indica che la nota integrativa deve contenere tutte le indicazioni utili per la comprensibilità del bilancio, senza essere eccessivamente lunghe e senza l'utilizzo di un linguaggio tecnico che possa indurre in errore il lettore.
- Nella parte introduttiva della nota integrativa troveranno spazio anche gli eventi straordinari di natura non prettamente contabile verificatisi nel corso dell'esercizio.

**Contenuto secondo il Codice Civile**

- La legge fornisce un'indicazione dettagliata delle informazioni da inserire in nota integrativa, prevedendo altresì l'esposizione di informazioni complementari qualora sia necessario ai fini della chiarezza nella redazione e nella rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio.
- Per conseguire tale obiettivo, l'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa contenga le seguenti informazioni, così raggruppate:
  - .. criteri di valutazione e principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio;
  - .. analisi e valutazione delle poste dello stato patrimoniale;
  - .. analisi delle poste del conto economico;
  - .. altre notizie integrative che abbiano ad oggetto anche fatti e circostanze non necessariamente riferibili a dati contabili.
- Esso provvede, inoltre, a indicare in dettaglio il contenuto della nota integrativa, così come elencato ai numeri da 1 a 22- septies:
  - .. i criteri di valutazione applicati nella valutazione delle voci di bilancio;
  - .. i movimenti delle immobilizzazioni;
  - .. la composizione dei "costi d'impianto e di ampliamento" e dei "costi di sviluppo";
  - .. la motivazione delle riduzioni di valore sulle immobilizzazioni materiali e immateriali;
  - .. le variazioni delle altre voci dell'attivo e del passivo;
  - .. l'elenco delle partecipazioni in imprese controllate e collegate;
  - .. i crediti e i debiti di durata residua superiore a 5 anni;
  - .. gli effetti significativi delle variazioni cambi successivi alla chiusura dell'esercizio;

**CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA  
(segue)**

- .. i crediti e i debiti relativi a operazioni di pronti c/termine con obbligo di retrocessione a termine;
- .. la composizione dei ratei e risconti, degli altri fondi e riserve;
- .. il patrimonio netto;
- .. gli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio;
- .. gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale;
- .. la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni per settore d'attività e area geografica;
- .. l'ammontare dei proventi da partecipazioni diversi dai dividendi;
- .. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari;
- .. la composizione dei proventi e oneri straordinari;
- .. la fiscalità differita;
- .. il numero medio dei dipendenti ripartito per categoria;
- .. l'ammontare dei compensi ad amministratori e sindaci;
- .. il numero e il valore nominale delle diverse categorie di azioni;
- .. le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili, i titoli e i valori simili;
- .. il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi e i finanziamenti dei soci alla società;
- .. i patrimoni destinati ad uno specifico affare;
- .. i finanziamenti destinati ad uno specifico affare;
- .. il leasing;
- .. le operazioni realizzate con parti correlate;
- .. la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale;
- .. la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- .. il nome e la sede legale dell'impresa;
- .. la proposta di destinazione degli utili.
- L'art. 2425-bis prevede l'indicazione di alcune informazioni relative al fair value degli strumenti finanziari, mantenendo inalterata la valutazione da utilizzare per la redazione del bilancio.
- Le altre disposizioni del codice civile che completano il contenuto della nota integrativa sono:
  - .. art. 2361, c. 2. Gli amministratori devono dare specifica informazione relativa all'assunzione di partecipazioni;
  - .. art. 2423, cc. 3 e 4. In nota integrativa vanno indicate le informazioni integrative necessarie; nel comma 4, i criteri di attuazione delle prescrizioni contenute nello stesso comma;
  - .. art. 2423-bis, c. 2. Indicare la motivazione del cambiamento dei principi contabili;
  - .. art. 2423-ter cc. 2 e 5. A seguito del raggruppamento per esiguità degli importi o per maggiore chiarezza, la nota integrativa dovrà esporre distintamente le voci oggetto di raggruppamento;
  - .. art. 2424, c. 2. In caso di necessità, ai fini della comprensione del bilancio, sarà opportuno annotare che l'appartenenza di un elemento ricade anche in voci diverse da quella nella quale è iscritto;
  - .. art. 2426. Detta i criteri da seguire nelle valutazioni;
  - .. art. 2497-bis, c. 4. Prevede l'esposizione in nota integrativa di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio.

**Redazione secondo i principi contabili nazionali**

- I principi contabili nazionali interpretano e integrano i principi dettati dal codice civile, rappresentando il migliore iter operativo per la redazione del bilancio d'esercizio in materia di contabilizzazione delle operazioni di gestione ed applicazione dei criteri di valutazione.
- Essi, in taluni casi, richiedono una maggiore o diversa informativa da fornirsi in nota integrativa rispetto a quanto previsto dal codice civile, considerato che hanno lo scopo di tutelare il patrimonio aziendale. Per misurare tale entità utilizzano il bilancio d'esercizio come strumento di analisi.
- Secondo i principi contabili nazionali, infatti, una veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato d'esercizio non può essere esaustiva prendendo in considerazione soltanto la circostanza che i valori iscritti in bilancio siano stati determinati nel rispetto delle norme di legge e dei corretti principi contabili.
- Ciò che assume un ruolo determinante è un'informativa compiuta e puntuale che, nel rispetto delle norme, assolva la funzione esplicativa ed integrativa dei valori esposti.

**Bilancio in forma abbreviata**

- Il Codice Civile prevede la possibilità per le società di modeste dimensioni di evitare la redazione del bilancio e dei suoi allegati in forma ordinaria, optando per una forma abbreviata.
- Il bilancio in forma abbreviata consente di redigere i seguenti documenti:
  - .. stato patrimoniale abbreviato;
  - .. conto economico abbreviato;

**CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA  
(segue)**

.. nota integrativa abbreviata.

- La possibilità concessa dal legislatore di poter redigere i documenti summenzionati in forma abbreviata è subordinata al non superamento dei parametri previsti dalla legge.
- L'art. 2435-bis del Codice Civile, infatti, per tali società prevede una serie di agevolazioni consistenti nella possibilità di omettere una serie di indicazioni obbligatorie nella redazione della nota integrativa in forma ordinaria.

**Indicazioni erogazioni pubbliche**

- Con l'inserimento del c. 6-bis nell'art. 3 del D.L. 73/2022, pur mantenendo il termine ultimo per l'adempimento al 30.06 di ogni anno, di cui ai cc. 125 e 125-bis dell'art. 1 della L. 124/2017, i soggetti che inseriscono le informazioni sulle erogazioni pubbliche percepite nella nota integrativa del bilancio di esercizio, il termine ultimo per l'adempimento in commento è quello previsto per l'approvazione del bilancio e, si ritiene, che detta modalità resti alternativa a quella della indicazione sui siti web, con la conseguenza che una volta inseriti i dati e le informazioni nel documento di bilancio, l'adempimento deve ritenersi adempiuto.
- Resta da comprendere, ma dovrebbe essere consentito, se i soggetti esonerati dalla nota integrativa, ma non dalla redazione e pubblicazione del bilancio, come le micro-imprese, possano ritenere adempiuto l'onere con la mera indicazione dei dati e delle informazioni relative alle erogazioni pubbliche, inserendo le stesse in calce allo stato patrimoniale, alla stessa stregua delle informazioni richieste ai sensi del punto 2) del c. 2 dell'art.2435-ter c.c.
- Con riferimento al termine, infine, si ritiene, in assenza di una norma chiara, che l'indicazione di procedere con l'adempimento nel termine previsto "per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio" debba riferirsi all'approvazione del bilancio del periodo d'imposta dove le erogazioni sono state percepite e contabilizzate (per esempio, erogazioni percepite nel 2022, approvazione del bilancio d'esercizio 2022 che avviene nel 2023) e che la detta possibilità, in assenza di una espressa decorrenza, si renda applicabile a partire dal 2022, per le erogazioni da indicare nel 2023.

**Informazioni sugli strumenti finanziari**

- L'art. 2427-bis C.C., dedicato all'informativa sugli strumenti finanziari, al comma 1, prevede che nella nota integrativa siano indicate, per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, le seguenti informazioni:
  - .. il loro fair value;
  - .. le informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
  - .. gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;
  - .. le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto;
  - .. una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

RELAZIONE  
SULLA GESTIONE

- L'art. 2428 c.c. individua gli elementi della relazione redatta dagli amministratori che, pur non costituendo parte integrante del bilancio, rappresenta comunque un documento di accompagnamento che ha lo scopo di fornire informazioni sulla situazione e sull'andamento della società.
- L'informazione contenuta nella relazione deve fare riferimento ai vari settori operativi e alla gestione nel suo complesso. Deve comunque essere data un'informazione che non sia generica ma che fornisca gli elementi necessari per valutare la situazione e l'andamento finanziario ed economico della società.
- Le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione, purché nella nota integrativa vengano fornite tutte le informazioni relative alle azioni proprie, richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428 c.c.

## Esg

- Il D.Lgs. 125/2024 ha stabilito che le aziende che superano determinati limiti dimensionali sono obbligate alla rendicontazione Esg, da inserire nella relazione sulla gestione.
- L'acronimo ESG si riferisce a 3 aree principali: Environmental (ambiente), Social (società) and Governance.

RELAZIONE DEI  
SINDACI/SINDACO UNICO

- In base all'art. 2429 c.c. il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio e sulla tenuta della contabilità. Il compito di tale documento è essenzialmente quello di fornire osservazioni e formulare proposte in merito al bilancio ed alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga all'applicazione delle disposizioni sul bilancio a causa di incompatibilità con la rappresentazione veritiera e corretta dello stesso, prevista dall'art. 2423, c. 4 c.c.
- Il legislatore ha comunque previsto un contenuto minimo che tale relazione deve contenere.
- I sindaci devono così fornire informazioni ai soci ed ai creditori sociali in merito ai criteri di valutazione adottati, devono dare un giudizio sulla conformità del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e devono esporre le eventuali critiche all'operato degli amministratori.

RELAZIONE  
DELL'ORGANO  
DI REVISIONE

- L'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 fornisce le modalità di redazione della relazione di revisione legale dei conti.
- Il revisore, singolo o componente del Collegio Sindacale, fornisce ai soci ed ai terzi, il proprio giudizio professionale circa affidabilità del bilancio.

DEPOSITO  
DEL BILANCIO

- L'art. 2429 c.c. impone l'obbligo di tenere depositato il bilancio nella sede della società, nei quindici giorni precedenti l'assemblea.
- Fino all'approvazione devono rimanere depositate, insieme al bilancio, anche le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, oltre alle copie degli ultimi bilanci delle società controllate e ai dati riepilogativi degli ultimi bilanci delle società collegate.
- Il **deposito dei bilanci** e degli altri documenti di cui all'art. 2435 c.c. può essere effettuato, mediante trasmissione telematica o su supporto informatico degli stessi, **da parte degli iscritti nelle Sezioni A e B dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** (non più solo iscritti agli ex albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali), muniti della firma digitale e allo scopo incaricati dai legali rappresentanti della società.

PUBBLICAZIONE  
DEL BILANCIO

- L'art. 2435 c.c. dispone che entro trenta giorni dall'approvazione deve essere depositata in C.C.I.A.A., presso il Registro delle Imprese, una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione dei sindaci, la relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, dal verbale di approvazione dell'assemblea.

# SCADENZE E ADEMPIMENTI DI BILANCIO

## SCADENZE E ADEMPIMENTI

Si schematizzano i principali adempimenti connessi al procedimento di formazione e di approvazione del bilancio di esercizio, evidenziandone i fondamentali aspetti operativi e le soluzioni ritenute più cautelative ai fini civilistici e fiscali. Si ricorda che è necessario depositare, presso il Registro delle Imprese, il bilancio compilato secondo lo standard Xbrl.

Adempimenti	Scadenze indicative	Termini indicativi	
		Ordinari	Bilancio consolidato o particolari esigenze
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori: .. stato patrimoniale; .. conto economico; .. nota integrativa; .. rendiconto finanziario (se obbligatorio).</li> <li>• Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori (se obbligatoria).</li> <li>• Comunicazione del bilancio e della relazione agli organi di controllo.</li> </ul>	<p>Comunicazione al collegio sindacale, se istituito, entro i <b>30</b> giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.</p> <p>Il bilancio deve restare depositato nella sede della società durante i <b>15</b> giorni che precedono l'assemblea e fino a che sia approvato.</p>	30.03 <sup>(1)</sup>	29.05 <sup>(1)</sup>
<p>Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati.</p>	<p>Entro i <b>15</b> giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.</p> <p>E fino a quando il bilancio non sia approvato.</p>	14.04 <sup>(1)</sup>	13.06 <sup>(1)</sup>
<p>Spedizione raccomandata ai soci per convocazione dell'assemblea<sup>(2)</sup>.</p>	<p>Entro gli <b>8</b> giorni precedenti l'adunanza.</p>	21.04 <sup>(1)</sup>	20.06 <sup>(1)</sup>
<p>Assemblea di approvazione del bilancio<sup>(3)</sup>.</p>	<p>Entro <b>120</b> giorni dalla chiusura dell'esercizio<sup>(4)</sup>.</p>	29.04 <sup>(1)</sup>	28.06 <sup>(1)</sup>
<p>Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle Imprese (via telematica).</p>	<p>Entro <b>30</b> giorni dall'approvazione del bilancio.</p>	29.05 <sup>(1)</sup>	28.07 <sup>(1)</sup>
<p>Presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica.</p> <p>Dal 2.05.2024</p>	<p>Entro l'ultimo giorno del <b>9°</b> mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>30.09</b> (esercizio coincidente con l'anno solare).</li> <li>• Per il periodo d'imposta 2023 <b>entro il 15.10.2024</b> (per concordato preventivo biennale).</li> </ul>	
<p>Annotazione e sottoscrizione del bilancio sul libro degli inventari (ovvero conservazione elettronica).</p>	<p>Entro <b>3</b> mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• È regolare la tenuta con sistemi elettronici dei registri anche se non materializzati nei termini.</li> <li>• Conservazione elettronica: <b>31.12</b>.</li> </ul>	

### Note

<sup>(1)</sup> In caso di anno **non bisestile**, si aggiunge un giorno.

<sup>(2)</sup> L'atto costitutivo determina i modi di convocazione dell'assemblea dei soci, tali comunque da assicurare la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare. In mancanza, la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata.

<sup>(3)</sup> L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni siano adottate mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto.

<sup>(4)</sup> **Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, se previsto dallo statuto, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società (art. 2478-bis e art. 2364, c. 2 c.c.).



**ADEMPIMENTI  
PRELIMINARI  
ALLA  
APPROVAZIONE  
DEL BILANCIO**

- **Redazione del progetto di bilancio** (secondo schemi obbligatori)
  - Stato patrimoniale - Conto economico
  - Nota integrativa - Rendiconto finanziario (solo per i bilanci in forma ordinaria).

- **Stesura della relazione sulla gestione (se obbligatoria)**
  - Da riportare sul libro delle adunanze e deliberazioni del consiglio di amministrazione.

- **Comunicazione del bilancio e della relazione sulla gestione agli organi di controllo**
  - Almeno **30** giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

Da parte degli amministratori.

- **Controllo del bilancio e della relazione sulla gestione**
- **Successiva redazione della relazione degli organi di controllo**
  - Da riportare sull'apposito libro.

Da parte del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale.

- **Deposito del bilancio presso la sede della società unitamente a:**
  - relazione sulla gestione;
  - relazione degli organi di controllo;
  - copie integrali degli ultimi bilanci delle società **controllate** oppure, in alternativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società incluse nel consolidamento;
  - prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società **collegate**.

Durante i 15 giorni che precedono l'assemblea e finché sia approvato il bilancio.  
(I soci possono prenderne visione.)

- **Convocazione assemblea dei soci per approvazione bilancio**

- S.p.a.

L'avviso di convocazione deve essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale o in un quotidiano indicato nello statuto, almeno **15** giorni prima di quello fissato per l'assemblea; il termine è aumentato a 30 giorni per le società quotate.

Tali adempimenti sono derogabili, ai sensi dell'art. 2366, c. 3 c.c., se previsto nello statuto, per le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, consentendo la convocazione con avviso ai soci mediante mezzi che garantiscono la prova dell'avvenuto ricevimento **almeno 8 giorni prima dell'assemblea**.

- S.r.l.

Con **raccomandata, spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza**, nel domicilio risultante dal **Registro delle Imprese**, salvo diversa previsione dell'atto costitutivo (art. 2479-bis c.c.).

L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante **consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto**.

Assemblea da tenersi entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

<b>Avviso di convocazione</b>	L'avviso di convocazione deve contenere l'indicazione del giorno, dell'ora, del luogo dell'adunanza e dell'elenco delle materie da trattare; è opportuno che rechi le indicazioni per l'eventuale seconda convocazione.
<b>Assemblea totalitaria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per le S.r.l. la deliberazione è altresì adottata a prescindere dalle modalità di convocazione quando a essa <b>partecipa l'intero capitale sociale e tutti gli amministratori e i sindaci sono presenti, o informati della riunione, e nessuno si oppone alla trattazione dell'argomento</b> (art. 2479-bis c.c.).</li> <li>• In mancanza della convocazione formale, l'assemblea di S.p.A. è regolarmente costituita quando è rappresentato l'intero capitale sociale e partecipa all'assemblea la maggioranza dei componenti degli organi amministrativi e di controllo (art. 2366 c.c.).</li> </ul>

**ADEMPIMENTI  
SUCCESSIVI  
ALLA  
APPROVAZIONE  
DEL BILANCIO  
(segue)**

- **Delibera di approvazione del bilancio** e, nella stessa sede, delibera sulla destinazione degli utili.

Da riportare sul libro delle assemblee dei soci.

- **Distribuzione utili** (art. 27, cc. 1 e 5 D.P.R. 600/1973)
  - La società di capitali opera una ritenuta del **26,00%**, a titolo d'imposta sugli utili, in qualunque forma corrisposti a persone fisiche residenti, in relazione a partecipazioni **non qualificate**, non possedute nell'esercizio dell'impresa.
  - Le ritenute sui dividendi devono essere versate entro il 15.04, 15.07, 15.10 e 15.01 di ciascun anno, se operate nel trimestre solare precedente (art. 8, n. 5 D.P.R. 602/1973).
  - In relazione a **partecipazioni qualificate**<sup>(1)</sup>, per gli utili **maturati e percepiti** dal 2018, si applica la ritenuta d'imposta del 26%.

La **delibera** di distribuzione di utili ai soci deve essere assoggettata a **registrazione** (art. 4 Tariffa, Parte Prima D.P.R. 131/1986) entro **20** giorni dalla delibera stessa (**risoluzione 22.11.2000, n. 174/E**).

- **Invio telematico del bilancio al Registro delle Imprese, unitamente a:**
  - .. verbale dell'assemblea che approva il bilancio;
  - .. relazione sulla gestione (se obbligatoria);
  - .. relazione del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale;

**Entro 30 giorni dall'approvazione** (art. 2435 c.c.)

I documenti devono essere conservati **per 10 anni**.

.. elenco dei soci, riferito alla data di approvazione del bilancio.

<b>Elenco soci</b>	<b>S.p.a. e S.a.p.a. non quotate</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio</b> deve essere depositato, per l'iscrizione nel Registro delle Imprese, l'elenco dei soci alla data dell'assemblea che approva il bilancio, con l'indicazione del numero delle azioni possedute e dei soggetti, diversi dai soci, che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime.</li> <li>• L'elenco deve essere corredato con l'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro dei soci, a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.</li> </ul>	Circolare Consiglio nazionale notariato 21.08.1993, n. 1943
		Nel caso in cui non vi sia stata alcuna variazione, rispetto a quello già depositato, l'elenco <u>non</u> deve essere inviato (ma confermato).	Art. 12 D.P.R. 558/1999
	<b>S.r.l.</b>	<p><b>È stato abrogato l'obbligo di tenuta del libro dei soci in capo alle S.r.l.</b>, con conseguente modifica delle disposizioni dell'art. 2478-bis c.c.</p> <p>Pertanto, in sede di deposito al Registro delle Imprese del bilancio, <b>non</b> deve più essere allegato l'elenco dei soci.</p>	Art. 16, c. 12-otties D.L. 185/2008

**Nota**<sup>(1)</sup>

Sono non qualificate le partecipazioni, i titoli o diritti che rappresentino una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria non superiore al 2% o al 20% (società di capitale), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5% o al 25% (società di persone), secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni [art. 67, c. 1, lett. c-bis) Tuir].

**LIMITI  
PER IL  
BILANCIO  
CONSOLIDATO**

- Il D. Lgs. 125/2024 ha aumentato le soglie indicate dal D. Lgs. 127/1991 per la verifica, su base anche aggregata, dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato.
- In particolare, è stato stabilito che non sono soggette all'obbligo del bilancio consolidato le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti: € 25.000.000,00 nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; € 50.000.000,00 nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.
- Le nuove disposizioni, in vigore dal 25.09.2024, si applicano ai bilanci relativi agli esercizi che decorrono dal 1.01.2024.

## RINVIO DELL'ASSEMBLEA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

### MAGGIORE TERMINE DI 180 GIORNI

L'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere convocata almeno una volta all'anno, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**. L'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore **non superiore**, in ogni caso, **a 180 giorni**, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, **ovvero** quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. Secondo gli orientamenti espressi dal **Notariato del Triveneto**, la **previsione statutaria** del maggior termine per la convocazione dell'assemblea avente all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio ex art. 2364, ultimo comma del Codice Civile **può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze** relative alla struttura e all'oggetto della società che la giustificano, potendo limitarsi a fare un riferimento generico a tali esigenze che dovranno, però, sussistere in concreto nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà. Gli amministratori, infatti, devono dare conto delle ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione prevista dall'art. 2428 Codice Civile. Per il bilancio chiuso al 31.12.2021 il legislatore non ha stabilito il riconoscimento automatico del maggior termine a causa dell'emergenza sanitaria.

### CLAUSOLA DELLO STATUTO<sup>(1)</sup>

Artt. 2364, c. 2  
e 2478-bis, c. 1 C.C.

- Nello statuto deve essere prevista la **clausola** che stabilisce, quando particolari **esigenze** lo richiedono, la convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio entro il termine massimo di **180 giorni**, anziché entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.
- La clausola statutaria può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze **relative alla struttura e all'oggetto della società** che la giustificano, potendo limitarsi a fare un **riferimento generico a tali esigenze** che dovranno, però, **sussistere in concreto** nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà.

Il differimento è sempre riconosciuto in presenza di obbligo di **consolidamento del bilancio**.

### DELIBERA CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- Il consiglio di amministrazione deve riconoscere le particolari esigenze, che richiedono il differimento nell'approvazione del bilancio, con una **formale delibera** che preceda la scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (**R.M. 13.03.1976, n. 10/503**).
- La particolarità dell'oggetto sociale o della struttura sociale potrà comunque dare luogo al rinvio del termine di approvazione del bilancio per più esercizi consecutivi, costituendo un caso di rinvio "ricorrente", ogni qualvolta gli amministratori dovessero riscontrare il permanere delle condizioni particolari che rendono necessario tale rinvio.
- Tali situazioni necessiteranno di una **verifica annuale, da parte dell'organo amministrativo**, circa il permanere delle condizioni che legittimano il maggior termine di approvazione.

In tutti i casi suddetti sarà possibile rinviare l'approvazione, giustificando la proroga con il permanere della situazione di oggettiva difficoltà.

## BILANCIO

## Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

### RELAZIONE SULLA GESTIONE

o nota integrativa

- Gli amministratori segnalano, nella relazione sulla gestione, le ragioni della dilazione (art. 2364, c. 2, ultimo periodo c.c.).
- **Se la società redige il bilancio in forma abbreviata**, le indicazioni riguardanti i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella relazione sulla gestione, **dovranno essere illustrate nella nota integrativa**.

Qualora gli amministratori omettano le indicazioni previste dalla legge e non motivino nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non sarà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la **responsabilità degli amministratori** (art. 2392 c.c.) ovvero la loro revoca nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società (art. 2383 c.c.).

### VERBALE ASSEMBLEA DEI SOCI

Il **differimento a 180 giorni** sarà menzionato nel **verbale dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio**.

#### Nota<sup>(1)</sup>

**Le modifiche normative di carattere fiscale non rilevano quali esigenze per il differimento.** In questo senso, per esempio, la rivalutazione dei beni non appare legata né alla struttura né all'oggetto della società. Costituisce una deroga solo la modifica normativa che impatta in modo sostanziale sulla determinazione delle imposte quando l'organizzazione amministrativa non è idonea a fare fronte alle nuove esigenze.

## SERIE DEI CONTI

## SERIE E CLASSI DEI CONTI

La contabilità è strutturata su due serie di conti: i conti numerari e i conti economici. Quest'ultima serie è, a sua volta, suddivisa in due sottoserie: i conti economico-reddituali e i conti economico-di capitale.

La serie dei conti numerari ha per oggetto la determinazione del fondo numerario, che ha lo scopo di evidenziare l'ammontare delle disponibilità monetarie correnti dell'azienda; tale ammontare è costituito dalla somma algebrica della liquidità di cassa e dei crediti e debiti di funzionamento. Le variazioni del fondo numerario si distinguono in attive e passive. Le prime denominate "entrate" rappresentano aumenti di liquidità di cassa e di crediti nonché la diminuzione di debiti; le seconde denominate "uscite" rappresentano diminuzioni di liquidità di cassa e di crediti nonché l'aumento di debiti.

La sottoserie dei **conti economico-reddituali** ha per oggetto la determinazione del reddito d'esercizio; tale ammontare è costituito dalla differenza tra componenti positivi e componenti negativi. Le variazioni del reddito d'esercizio si distinguono in positive e negative. Le prime sono denominate "ricavi", le seconde sono denominate "costi"; entrambe concorrono direttamente alla determinazione del reddito d'esercizio e indirettamente a variare il capitale netto, attraverso il risultato economico di gestione.

La sottoserie dei conti economico-di capitale ha per oggetto la determinazione del capitale netto; tale ammontare è costituito dalla somma algebrica delle quote ideali di netto. Le variazioni del capitale netto si distinguono in positive e negative. Le prime sono denominate "quote ideali aumentative", le seconde sono denominate "quote ideali diminutive".

CLASSI DEI CONTI  
NUMERARI

I conti della serie numeraria sono raggruppati in classi di valori, distinte in base alla loro certezza di valutazione; in dettaglio:

- conti numerari certi;
- conti numerari assimilati;
- conti numerari presunti.

Funzionando i propri valori in entrambe le sezioni del bilancio hanno funzionamento bisezionale.

I **conti numerari certi** rilevano movimenti di denaro che scaturiscono da riscossioni e pagamenti e accolgono variazioni numerarie certe; le variazioni sono identificate da:

- valori numerabili, ossia variazioni appurabili con la semplice numerazione o sommatoria di unità monetarie;
- valori reali, ossia variazioni derivanti da prezzi non presunti o ipotetici ma formati sul mercato;
- valori oggettivi, ossia variazioni che si riferiscono al corso legale del denaro.

Ne sono esempio il conto "cassa" e tutti quei conti accesi a valori di immediata disponibilità, senza oneri d'incasso o rischi di insolvibilità, come assegni circolari e valori bollati.

I **conti numerari assimilati** rilevano movimenti accesi a debiti e crediti di funzionamento e accolgono variazioni simili a quelli delle variazioni numerarie certe, ma differenti da quest'ultime per il motivo che al momento in cui avvengono i pagamenti o le riscossioni sono soggette a rettifica, derivante da sconti, oneri d'incasso, interessi di mora, ecc; le variazioni sono identificate da:

- valori numerabili, ossia variazioni appurabili con la semplice sommatoria di crediti e debiti;
- valori reali, ossia variazioni certe nella loro manifestazione;
- valori nominali, ossia variazioni soggette a rettifica nel momento del pagamento/riscossione;
- valori oggettivi, ossia variazioni sempre accertabili perché documentate.

Ne sono esempio i conti "crediti verso clienti", "debiti verso fornitori", "banca c/c ordinario", "crediti tributari", "debiti tributari", ecc.

I **conti numerari presunti** rilevano movimenti accesi a debiti e crediti di futura liquidazione e accolgono variazioni numerarie presunte; le variazioni sono identificate da:

- valori nominali, ossia variazioni appurabili con la semplice numerazione;
- valori non reali, ossia variazioni derivanti da manifestazioni presunte e non certe;
- valori non oggettivi, ossia variazioni soggettive in quanto stimate.

Ne sono esempio i conti "crediti in valuta estera" e "debiti in valuta estera".

## CLASSI DEI CONTI ECONOMICO - REDDITUALI

I conti della sottoserie economico-reddituale sono raggruppati in classi di valori, distinte in base alla loro partecipazione al reddito d'esercizio; in dettaglio:

- conti di reddito accesi ai costi e ricavi d'esercizio;
- conti di reddito accesi ai costi e ricavi pluriennali;
- conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari e mobiliari;
- conti di reddito accesi ai costi e ricavi sospesi.

Funzionando i propri valori in una unica sezione del bilancio hanno funzionamento unirezionale (eccezion fatta per conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari ed immobiliari che hanno funzionamento birezionale), atto a garantire l'omogeneità dei valori ed il raggiungimento di un buon grado di analisi dei costi e dei ricavi, ad esempio la registrazione degli interessi attivi e passivi in un unico conto produrrebbe un saldo troppo sintetico e poco esplicativo sia dei singoli valori che della situazione finanziaria, oltre che essere vietata dal Codice Civile.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi d'esercizio** rilevano costi e ricavi che concorrono immediatamente alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente; in relazione alla specie sono identificati in:

- conti accesi alle variazioni negative d'esercizio.

Ne sono esempio i conti "acquisto di merci", "costi del personale", "oneri diversi di gestione", ecc.

- conti accesi alle variazioni positive d'esercizio.

Ne sono esempio i conti "ricavi delle vendite", "proventi finanziari", "proventi straordinari", ecc.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi pluriennali** rilevano costi e ricavi che concorrono alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente e degli esercizi successivi, mediante quote di ammortamento; in relazione alla natura tecnica sono identificati in:

- conti accesi alle immobilizzazioni materiali.

Ne sono esempio i conti "terreni e fabbricati", "automezzi", "impianti e macchinari", ecc.

- conti accesi alle immobilizzazioni immateriali.

Ne sono esempio i conti "brevetti industriali", "software", "oneri capitalizzati", ecc.

Le quote di ammortamento dei succitati conti, valutate in ordine all'utilità residua delle immobilizzazioni a seguito al deperimento fisico ed economico, non si portano a rettifica del valore a cui le stesse si riferiscono ma in un altro conto, denominato "fondo ammortamento".

**I conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari e mobiliari** rilevano costi e ricavi che concorrono alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente, mediante proventi ed oneri relativi al servizio del prestito; in relazione ai valori originati dalle operazioni sono identificati in:

- conti che originano valori numerari, ossia le operazioni finanziarie in senso lato che sono funzionali all'attività tipica dell'azienda.

Ne sono esempio operazioni relative ai conti "mutui passivi", "accettazioni bancarie", "crediti finanziari verso società collegate", ecc.

- conti che originano valori reddituali, ossia le operazioni finanziarie in senso stretto che sono funzionali all'attività accessoria dell'azienda.

Ne sono esempio operazioni relative ai conti "azioni", "prestiti obbligazionari", "partecipazioni", "titoli", ecc.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi sospesi** rilevano costi e ricavi già sostenuti o realizzati in relazione ai quali dovranno ancora sostenersi costi e ricavi in esercizi successivi. Ne consegue che tali componenti di reddito devono essere portati in rettifica dei valori già rilevati nell'esercizio in vista dei futuri ricavi, o futuri costi ad essi correlati, che si manifesteranno negli esercizi successivi; in relazione alla specie sono identificati in:

- i conti di reddito accesi ai costi sospesi.

Ne sono esempio i conti "rimanenze di magazzino" e "risconti attivi".

- i conti di reddito accesi ai ricavi sospesi.

Ne sono esempio i conti "risconti passivi" e "fondi rischi".

**CLASSI DEI CONTI ECONOMICO - DI CAPITALE**

I conti della sottoserie economico-di capitale sono raggruppati in un'unica classe di valori, i conti di capitale accesi alle quote ideali del netto.

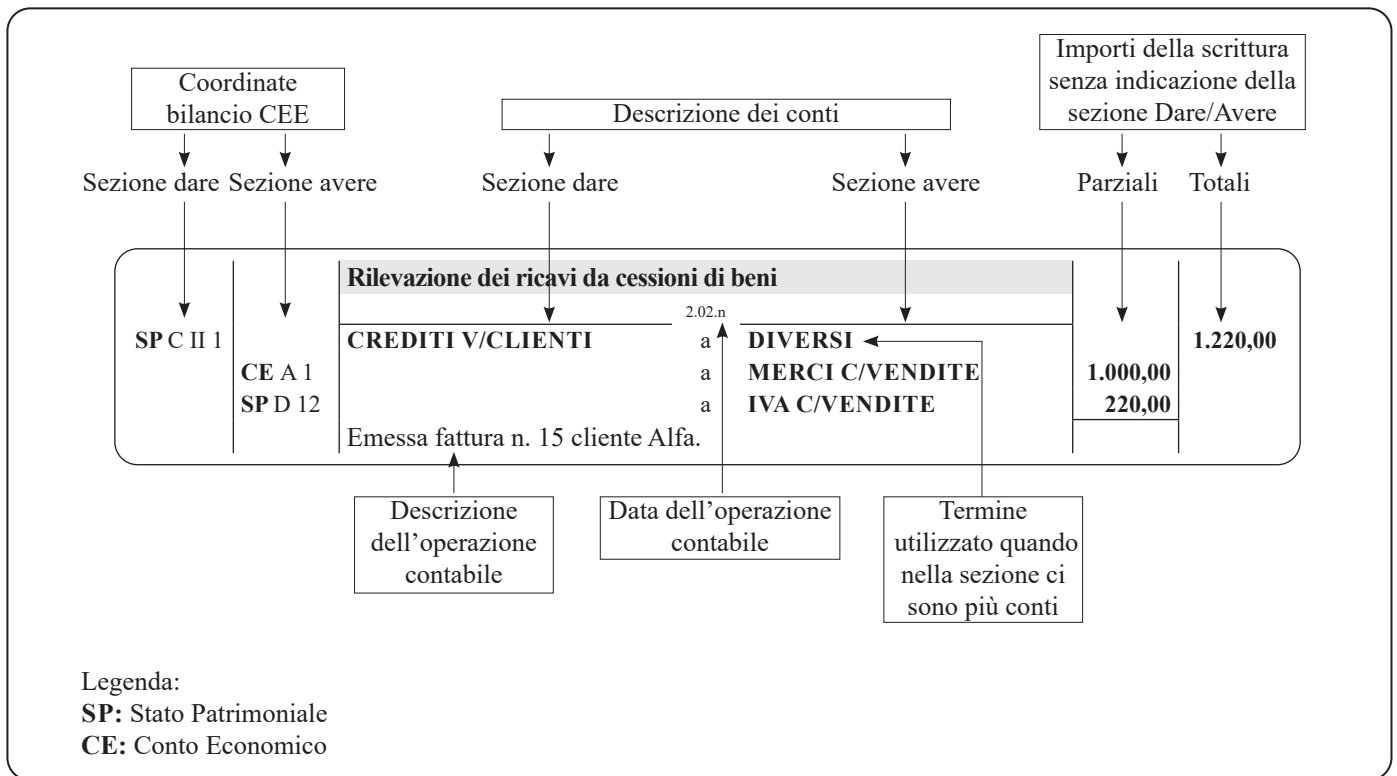
**I conti di capitale accesi alle quote ideali del netto** rilevano le variazioni delle quote ideali di capitale netto. Quest'ultimo è un fondo che accoglie valori astratti che si determina per giungere alla definizione del reddito d'esercizio; in relazione alla loro origine sono identificati in:

- riserve di capitale, ossia capitale sociale, riserva da sopraprezzo azioni e riserva di rivalutazione;
- riserve da utili, ossia riserva legale, riserva per azioni proprie, riserva statutaria, altre riserve, utile o perdita d'esercizio (correnti o portati a nuovo).

Ne sono esempio gli omonimi conti.

**Tavola**

**Come leggere le scritture contabili**





# TENUTA DELLA CONTABILITÀ

## LIMITI PER CONTABILITÀ ORDINARIA O SEMPLIFICATA

**Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali e le società di persone**, qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di € 500.000,00, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di € 800.000,00, per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerate per l'anno successivo dalla tenuta della contabilità ordinaria.

Per i contribuenti che esercitano, contemporaneamente, prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. L'art. 3, c. 2 D.P.R. 695/1996 definisce la disciplina del regime contabile degli **esercenti arti e professioni**, nonché delle società e associazioni fra artisti e professionisti, stabilendo che per tali soggetti il **regime naturale è quello della contabilità semplificata**, a prescindere dal volume di compensi conseguito. Tuttavia, è consentito, ai soggetti menzionati, di avvalersi del regime di contabilità ordinaria previa espressa opzione.

Se non sono superati i limiti prescritti, il regime semplificato si protrae di anno in anno, salva l'opzione per il regime ordinario. **La verifica del mancato superamento dei limiti deve essere effettuata all'inizio di ogni anno, con riferimento ai ricavi percepiti nell'anno precedente.** Nel caso di passaggio dal regime ordinario a quello semplificato si fa riferimento ai ricavi conseguiti; negli altri casi si utilizza il principio di cassa. Nell'ipotesi di inizio di attività in corso d'anno, i limiti di ricavi o compensi devono essere raggiunti all'anno.

Tavola riepilogativa n. 1

Contribuenti	Attività esercitata	Limite di ricavi o compensi (anno precedente)	Regime contabile "naturale"
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprenditori individuali</li> <li>• Società di persone</li> <li>• Enti non commerciali</li> </ul>	⇒ Prestazioni di servizi ⇒	<b>Fino a € 500.000</b> ⇒	Semplificato
	⇒ Altre attività ⇒	<b>Fino a € 800.000</b> ⇒	
Esercenti arti e professioni	⇒ ————— ⇒	<b>Qualsiasi</b> ⇒	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprenditori individuali</li> <li>• Società di persone</li> <li>• Enti non commerciali</li> </ul>	⇒ Prestazioni di servizi ⇒	<b>Oltre € 500.000</b> ⇒	Ordinario
	⇒ Altre attività ⇒	<b>Oltre € 800.000</b> ⇒	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società di capitali</li> <li>• Cooperative</li> <li>• Enti commerciali</li> </ul>	⇒ Qualsiasi attività ⇒	Nessun limite di ricavi ⇒	
Regime di cassa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'ammontare di ricavi è individuato, se il contribuente ha adottato già nel 2023 la contabilità semplificata e procede alla verifica per il 2024, a seconda delle diverse alternative contabili ammesse: <ul style="list-style-type: none"> <li>.. nel caso di utilizzo dei 2 registri distinti in cui annotare rispettivamente i ricavi percepiti e le spese sostenute, o di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva: la verifica è effettuata considerando i ricavi incassati nel 2023;</li> <li>.. nel caso di utilizzo dei soli registri Iva, su cui annotare separatamente anche le operazioni non soggette a registrazione Iva, con applicazione della presunzione che la data di registrazione dell'operazione coincide con quella di incasso o pagamento: la verifica è effettuata considerando i ricavi annotati nel 2023.</li> </ul> </li> </ul>		

## Tavola

## Imposte dirette

Contribuenti	Attività esercitata	Limite di ricavi (anno precedente)	Regime contabile "naturale"
<p>• <b>Soggetti che esercitano più attività:</b> .. cessioni di beni; .. prestazioni di servizi.</p> <p><b>Attività prevalente</b> Quella con la quale sono stati conseguiti maggiori ricavi nel periodo d'imposta.</p>	⇒ Con distinta annotazione dei ricavi.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Con ricavi <b>prevalentemente</b> costituiti da prestazioni di <b>servizi:</b> .. fino a € 500.000. Di ricavi da prestazioni di servizi.</li> </ul>	⇒ <b>Semplificato</b>
	⇒ Senza distinta annotazione dei ricavi.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Con ricavi <b>prevalentemente</b> costituiti da <b>cessioni di beni:</b> .. fino a € 800.000. Di ricavi da cessione di beni.</li> </ul>	
	⇒ Fino a € 800.000. Di ricavi complessivi.		
	⇒ Con distinta annotazione dei ricavi.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Con ricavi <b>prevalentemente</b> costituiti da prestazioni di <b>servizi:</b> .. oltre € 500.000. Di ricavi da prestazioni di servizi.</li> </ul>	⇒ <b>Regime ordinario</b>
	⇒ Senza distinta annotazione dei ricavi.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Con ricavi <b>prevalentemente</b> costituiti da <b>cessioni di beni:</b> .. oltre € 800.000. Di ricavi da cessione di beni.</li> </ul>	
	⇒ Oltre € 800.000. Di ricavi complessivi.		

**CONTROLLO  
DEI LIMITI**
**Attività mista con distinta annotazione dei ricavi**

- **Determinare**, tra le attività esercitate, **quella prevalente**, definita come l'attività con la quale sono stati conseguiti maggiori ricavi nel periodo di imposta.
- Verificare se, per l'**attività prevalente**, è superato il **relativo limite di ricavi** fissato dalla norma per l'adozione del regime di contabilità semplificata.
- Verificare se risulta superato il **limite massimo di ricavi** (€ 800.000) per rientrare nel regime contabile semplificato, in relazione all'**ammontare complessivo dei ricavi** realizzati tramite tutte le attività svolte.

Ris. Ag. Entrate 18.10.2007, n. 293/E

**Attività mista senza distinta annotazione dei ricavi**

- Si considerano, per **presunzione assoluta**, prevalenti le altre attività (diverse dalle prestazioni di servizi).
- Si confrontano i **ricavi complessivi** con il limite di € 800.000.

ASPETTI  
GENERALI

## NUMERAZIONE E BOLLATURA DEI LIBRI CONTABILI

Si riepilogano gli adempimenti relativi all'istituzione e alla tenuta del libro giornale, del libro inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, soggetti alla sola formalità di numerazione progressiva delle pagine. In particolare, l'art. 2215 C.C. non prevede l'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari. Restano, invece, soggetti all'obbligo di bollatura i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 C.C. e ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

**La formulazione degli articoli 39 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 22 del D.P.R. 29.09.1973, n. 600 esclude l'obbligo della bollatura per i registri previsti dalle norme fiscali.** Anche per tali registri sussiste l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono. L'imposta di bollo è dovuta anche in assenza di stampa dei registri fiscali tenuti con modalità elettronica.

Tavola n. 1

## Bollatura

Tipologia di documenti	Bollatura iniziale	Numerazione progressiva	Imposta di bollo
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Registri ai fini Iva:</b> .. registro acquisti e vendite; .. registro dei corrispettivi; .. registro riepilogativo; .. altri registri (merci c/deposito, ecc.).</li> <li>• <b>Libro dei beni ammortizzabili.</b></li> <li>• Altri registri previsti da norme fiscali.</li> </ul>	<b>NO</b>	Si deve procedere alla numerazione progressiva prima dell'utilizzo del registro.	<b>NO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Registro cronologico <b>professionisti</b> in contabilità ordinaria.</li> <li>• <b>Registro incassi e pagamenti</b> professionisti in contabilità semplificata.</li> </ul>			L'imposta di bollo è dovuta per un importo pari a <b>€ 16 ogni 100 pagine o frazioni</b> (ovvero ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse per la tenuta dei libri su supporti informatici) <sup>(1)</sup>
<b>Libro giornale.</b>			L'imposta di bollo è dovuta per un importo pari a <b>€ 16 ogni 100 pagine o frazioni</b> (ovvero ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse per la tenuta dei libri su supporti informatici) <sup>(1)</sup>
<b>Libro degli inventari.</b>			
Conti di mastro	<b>NO</b>	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Contabilità di magazzino.	<b>NO</b>	<b>NO</b>	<b>NO</b>
<b>Nota<sup>(1)</sup></b>	Per gli imprenditori commerciali individuali, le società di persone, le società cooperative (comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo), le mutue assicuratrici e i consorzi l'imposta di bollo dovuta è maggiorata di ulteriori € 16 [pertanto, è pari a € 32 (16 x 2) per ogni 100 pagine o frazioni].		

Tavola n. 2

## Specifiche formalità iniziali per scritture contabili

Tipologie di imprese		Libri e registri	Bollatura (vidimazione) iniziale	Tassa di concessione governativa	Imposta di bollo
Imprenditori individuali.					<b>€ 32,00</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società semplici.</li> <li>• Società di fatto.</li> <li>• Società in nome collettivo.</li> <li>• Società in accomandita semplice.</li> <li>• Società di armamento.</li> <li>• Enti pubblici e privati, compresi i consorzi, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.</li> <li>• Enti pubblici e privati che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ad eccezione delle cooperative edilizie e loro consorzi.</li> <li>• Società cooperative.</li> <li>• Società di mutua assicurazione.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Giornale.</li> <li>• Inventari.</li> </ul>	NO	NO	Ogni 100 pagine o frazione	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Soci.</li> <li>• Assemblee.</li> <li>• Consigli di amministrazione.</li> <li>• Collegio sindacale.</li> <li>• Comitato esecutivo.</li> <li>• Obbligazioni.</li> <li>• Obbligazionisti.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">e relativi sezionali</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">Tenuti per obbligo di legge o volontariamente</div>	SÌ	Tassa iniziale di libro <b>€ 67,00<sup>(1)</sup></b>	Ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine	<b>€ 16,00</b> Ogni 100 pagine o frazione
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società per azioni.</li> <li>• Società in accomandita per azioni.</li> <li>• Società a responsabilità limitata.</li> </ul>	Con capitale sociale o fondo di dotazione non superiore, al 1.01, a € 516.456,90.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Giornale.</li> <li>• Inventari.</li> </ul>	NO		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Soci.</li> <li>• Assemblee.</li> <li>• Consigli di amministrazione.</li> <li>• Collegio sindacale.</li> <li>• Comitato esecutivo.</li> <li>• Obbligazioni.</li> <li>• Obbligazionisti.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">e relativi sezionali</div>	SÌ	Tassa annuale forfetaria. <b>€ 309,87<sup>(2)</sup></b>	<b>€ 16,00</b> Ogni 100 pagine o frazione
	Con capitale sociale o fondo di dotazione superiore, al 1.01, a € 516.456,90.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Giornale.</li> <li>• Inventari.</li> </ul>	NO		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Soci.</li> <li>• Assemblee.</li> <li>• Consigli di amministrazione.</li> <li>• Collegio sindacale.</li> <li>• Comitato esecutivo.</li> <li>• Obbligazioni.</li> <li>• Obbligazionisti.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">e relativi sezionali</div>	SÌ	Tassa annuale forfetaria. <b>€ 516,46<sup>(2)</sup></b>	<b>€ 16,00</b> Ogni 100 pagine o frazione
<b>Note</b>	<sup>(1)</sup> Art. 23 Tariffa D.P.R. 641/1972. È ridotta a 1/4 per cooperative edilizie e loro consorzi (L. 1165/1938). <sup>(2)</sup> • Il versamento della tassa annuale è fisso, indipendentemente dal numero dei libri o registri e delle relative pagine. • La tassa deve essere corrisposta entro il termine di versamento dell'Iva dovuta per l'anno precedente. • <b>Per l'anno di inizio di attività</b> la tassa deve essere corrisposta prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività, nella quale devono essere indicati gli estremi del versamento.				

SCRITTURE  
CONTABILI

Art. 22 D.P.R. 29.09.1973, n. 600

**Numerazione progressiva**

I registri contabili previsti dal D.P.R. 600/1973 devono essere tenuti secondo le regole dettate dall'art. 2219 Codice Civile e **numerati progressivamente** in ogni pagina, **in esenzione dall'imposta di bollo**.

**Eccezioni**

- Costituiscono eccezione alla regola:
  - .. il **libro giornale** e il **libro inventari**, per i quali valgono le norme previste dall'art. 2215 Codice Civile;
  - .. i **libri particolari** previsti da norme di legge speciali, che seguono le specifiche disposizioni in esse previste;
  - .. le **scritture ausiliarie**, nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito [art. 14, c. 1, lett. c) D.P.R. 600/1973];
  - .. le **scritture ausiliarie di magazzino**, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali [art. 14, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973].

<b>Competenza</b>	La <b>bollatura facoltativa</b> dei libri contabili e quella obbligatoriamente prevista da <b>leggi speciali</b> sono di competenza dell' <b>Ufficio del Registro delle Imprese</b> o dei <b>notai</b> .
-------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

IMPOSTA  
DI BOLLOArt. 16 Tariffa Parte Prima,  
allegata al D.P.R. 642/1972**Imprese individuali - Società di persone e assimilate**

Se i libri di cui all'art. 2214 Codice Civile (libro giornale e inventari) sono tenuti da **soggetti diversi** da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa, prevista per la numerazione e bollatura di libri e registri, l'imposta di bollo è **stabilita in € 32,00 per ogni 100 fogli o frazione**.

**Società di capitali**

Se i libri di cui all'art. 2214 Codice Civile (libro giornale e inventari) sono tenuti da soggetti che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa, prevista per la numerazione e bollatura di libri e registri, l'imposta di bollo è **fissata in € 16,00 per ogni 100 fogli o frazione**.

**Modalità di pagamento dell'imposta**

- Il pagamento dell'imposta di bollo può essere assolto mediante:
  - .. applicazione di apposito **contrassegno** che sostituisce le marche da bollo;
- **Sulla 1ª pagina numerata.**
  - .. versamento diretto con **Mod. F23**, secondo le modalità di cui al D. Lgs. 237/1997.

**Codice Tributo "458-T"**, denominato "imposta di bollo su libri e registri" (risoluzione 31.10.2001, n. 174).

**Gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla 1ª pagina** di ciascun libro o registro.

<b>Momento di pagamento</b>	L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, deve essere assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia <b>prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina</b> .
-----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO DOCUMENTI INFORMATICI

### Modalità di versamento

L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento tramite **modello F24**, con modalità esclusivamente telematica, utilizzando il codice tributo "2501".

### Termine

Il pagamento dell'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**.

### Registri

L'imposta sui libri e sui registri tenuti in modalità informatica è dovuta **ogni 2.500 registrazioni** o frazioni di esse.

## TASSE DI CONCESSIONI GOVERNATIVE

Art. 23 Tariffa allegata  
al D.P.R. 641/1972

### Società di capitali

Rimane fermo l'obbligo del versamento, della tassa forfetaria annuale di € **309,87**, o € **516,46** nel caso in cui il capitale sociale sia superiore a € 516.456,90.

- **Entro il 16.03** di ogni anno.
- Modello F24.

### Imprese individuali - Società di persone

È abolito l'obbligo di versamento della tassa di € 51,65 dovuta per ogni 500 pagine o frazione di **libro giornale** o **libro inventari** da bollare.

## TENUTA E STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

## ASPETTI GENERALI

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994 dal D.L. 73/2022, oltre alla **tenuta** dei registri contabili anche la **conservazione** con sistemi elettronici è da considerarsi regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva digitale se, in sede di accesso, ispezione è verifica, gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi e sono stampati a seguito di richiesta degli organi precedenti.

## LIMITI E REGISTRI CONTABILI

### Registri Iva

- Fatture emesse.
- Fatture di acquisto.
- Corrispettivi.

### Beni ammortizzabili

Registro beni ammortizzabili.

### Magazzino

Contabilità di magazzino.<sup>(2)</sup>

### Libri previsti dal codice civile

- Libro giornale (e conti di mastro<sup>(1)</sup>).
- Libro inventari.

TENUTA  
E CONSERVAZIONE

- Devono essere **conservati per un minimo di 10 anni** dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 c.c.) e, in ogni caso, fino alla definizione dell'eventuale accertamento relativo al corrispondente periodo d'imposta.
- La conservazione cartacea richiede il solo rispetto delle regole inerenti la corretta tenuta della contabilità su supporti cartacei.
- I libri, i repertori, le scritture e la documentazione, la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa, possono essere formati e tenuti anche con strumenti informatici (art. 2215-bis c.c.).

## STAMPA

- **Entro 3 mesi** dall'invio del modello Redditi (31.01.2025 per soggetti solari).
- **Entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** (31.10.2024) per il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 D.P.R. 600/1973).
- **La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge,** dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti **da oltre 3 mesi**, se anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e siano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994).
- In deroga a quanto previsto dal c. 4-ter, **la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale (D.Lgs. 82/2005)**, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e sono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi precedenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994).

## IMPOSTA DI BOLLO

- Per i registri e libri tenuti su supporto **cartaceo**, l'imposta è dovuta **ogni 100 pagine** o frazione di pagine nella misura di € **16,00** per le società che versano la tassa di concessione governativa in misura forfettaria; ovvero € **32,00** per tutti gli altri soggetti.
- L'imposta di bollo può, tuttavia, essere assolta "alternativamente" mediante contrassegno telematico ovvero modello F23 (codice tributo 458T).
- Per la contabilità tenuta con strumenti informatici, l'imposta è dovuta **ogni 2.500 registrazioni** o frazioni di esse.
- Nel caso di tenuta e conservazione digitale della contabilità, l'art. 6 D.M. 17.06.2014 prevede che l'imposta sia assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello **F24 online** (cod. trib. 2501).

Note

- (1) I mastrini devono contenere tutte le movimentazioni contabili per ciascun conto del piano dei conti utilizzato nell'anno, ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore, e devono essere stampati dopo la chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa degli stessi. **Non devono essere numerati progressivamente, nè bollati o vidimati, solo stampati e firmati.** La Cassazione, con sentenza n. 2250/2003, ha legittimato l'amministrazione finanziaria all'accertamento induttivo se i partitari non sono sottoscritti dall'imprenditore/legale rappresentante. Per evitare di firmare ogni singola scheda contabile, sembra possibile firmare un documento riepilogativo di presa visione e controllo, da allegare alla stampa dei partitari.
- (2) Schede per articolo, con indicazione dei carichi e degli scarichi avvenuti nell'anno, quantità e valore alla fine dello stesso. Il registro **non è vidimato e non è soggetto ad imposta di bollo.**

## REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ ELETTRONICA

### • **Stampa su supporto cartaceo** (art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994)

La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei dei dati relativi all'esercizio per il quale **non siano scaduti da oltre 3 mesi** i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, purché i dati stessi siano aggiornati, disponibili e stampabili in sede di controlli e ispezioni contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

• Secondo l'Agenzia delle Entrate (interpelli 236/2021 e 346/2021), la tenuta e la conservazione dei documenti differivano in relazione al fatto che l'adempimento avvenisse in formato cartaceo o elettronico. Se i libri e i registri sono tenuti in formato elettronico, ai fini della loro regolarità:

- .. potevano non essere stampati fino al 3° mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salvo che non sia richiesto in sede di accesso, ispezione o verifica fiscali;
- .. entro il 3° mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi occorre, alternativamente, **stamparli o porli in conservazione digitale** ai sensi del D.M. 17.06.2014 qualora si intendesse mantenerli in formato elettronico.

• La prassi dell'Agenzia delle Entrate pertanto non ammetteva (**per i registri e scritture contabili fino all'esercizio 2020**):

- .. il semplice mantenimento dei registri contabili memorizzati elettronicamente all'interno della procedura gestionale;
- .. la stampa "virtuale" (Pdf) senza la successiva conservazione digitale o stampa cartacea (o effettuando la stessa solo in esito ad accessi, ispezioni o verifiche fiscali).

### • **Deroga all'obbligo di stampa** (art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994)

L'art. 1, c. 2-bis D.L. 73/2022 ha superato tale impostazione, disponendo che, in deroga a quanto previsto dall'art. 7, c. 4-ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari **in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale** (D. Lgs. 82/2005), se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi **risultano aggiornati** sui predetti sistemi elettronici e stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi precedenti ed in loro presenza.

• Pertanto, a partire dal 20.08.2022 (**per i registri dal 2021**) è sufficiente tenere "aggiornati" i libri e le scritture contabili su supporto informatico e stamparli con immediatezza all'atto di una eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo (comunicato stampa CNDCEC 27.07.2022). Conseguentemente, risulta valido il registro contabile tenuto aggiornato e salvato in **formato pdf imm modificabile**, da stampare solo in sede di controllo.

• Nel caso in cui non sia garantita l'immodificabilità del file PDF salvato occorre procedere comunque con la stampa cartacea.

### • **Imposta di bollo**

Il superamento dell'obbligo periodico di stampa dei registri contabili, compresi quelli per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo, non è stato accompagnato dall'adozione di una specifica disciplina in merito alle modalità di assolvimento dell'imposta stessa.

## Tavola

### Modalità di versamento imposta di bollo

<b>Registri informatici in conservazione sostitutiva</b>	L'imposta di bollo deve essere assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online (art. 6 D.M. 17.06.2014).
<b>Registri informatici con stampa cartacea periodica</b>	L'imposta di bollo deve essere assolta in funzione del numero di pagine, attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23 (o F24).
<b>Registri informatici con stampa in caso di verifica fiscale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• È ipotizzabile si possa liquidare l'imposta <b>in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24 online</b>.</li> <li>• L'assenza della stampa dei libri, infatti, rende difficoltoso il calcolo dell'imposta basato sul numero di pagine. Tuttavia, è possibile ipotizzare di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (stampa su file in "pdf") e liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf").</li> </ul>



## LIBRO GIORNALE E PARTITARI CONTABILI

Gli imprenditori che esercitano attività commerciali e non rivestono la qualifica di piccoli imprenditori devono tenere, secondo quanto disposto dall'art. 2214 Codice Civile, il libro giornale. Analogamente, le disposizioni fiscali prevedono l'obbligo della tenuta del libro giornale per i soggetti titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

È inoltre obbligatoria anche la stampa dei partitari contabili (cosiddetti "Mastrini").

I partitari devono contenere tutte le movimentazioni contabili per ciascun conto del piano dei conti utilizzato nell'anno, ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore, e devono essere stampati dopo la data di chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa degli stessi.

I partitari non devono essere necessariamente numerati progressivamente, nè bollati o vidimati, ma solo stampati.

**Codice Civile**

Gli imprenditori che esercitano attività commerciali e non rivestono la qualifica di piccoli imprenditori devono tenere, secondo quanto disposto dall'**art. 2214 Codice Civile**, il libro giornale.

**Normativa fiscale**

Le disposizioni fiscali prevedono l'obbligo della tenuta del libro giornale per i soggetti titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

Il libro giornale deve indicare **giorno per giorno**, le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.

Art. 2216 Codice Civile

Il libro giornale deve essere **numerato progressivamente** in ogni pagina, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce (per il 2022: 2022/1, 2022/2, ecc.).

Prima di essere messo in uso

- Se la contabilità è tenuta in modalità cartacea, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine o frazione di esse nella misura di € 16,00, per le società di capitali che versano in misura forfetaria la tassa di concessione governativa, oppure di € 32,00, per tutti gli altri soggetti;
- Se la contabilità è tenuta in modalità elettronica, l'imposta di bollo è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure riportate nel punto precedente pari a € 16,00 o € 32,00 (art. 6, c. 3 D.M. 17.06.2014).

- Il libro giornale deve essere tenuto secondo le norme di un'ordinata contabilità:
  - .. senza spazi in bianco;
  - .. senza interlinee;
  - .. senza trasporti in margine.

<b>Abrasioni e cancellazioni</b>	Non si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le <b>parole cancellate</b> siano <b>leggibili</b> .
----------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- Le registrazioni all'interno del libro giornale vanno effettuate non oltre 60 giorni dall'operazione (art. 22, 1° comma del DPR n. 600/1973). Ciò in considerazione del fatto che si tratta di scritture cronologiche.
- Risulta possibile utilizzare, nei casi in cui ciò sia richiesto dalla natura, dalle dimensioni e, in generale, dalle esigenze organizzative della specifica impresa, libri giornalieri sezionali nei quali vengono registrate, in stretto ordine cronologico, tutte le operazioni relative a singoli servizi dell'azienda, quindi, anche a distinte unità operative dell'azienda, con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale (C.M. 30.4.77 n. 7; R.M. 9.8.79 prot. n. 1010; R.M. 15.7.80 prot. n. 428; R.M. 31.10.2002 n. 341).

## LIBRO INVENTARI

ASPETTI  
GENERALI

La tenuta del libro inventari è obbligatoria, secondo le disposizioni dell'art. 2214 del Codice Civile, per gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, fatta eccezione per i piccoli imprenditori. Simmetricamente, la normativa fiscale prescrive la tenuta del libro inventari per i soggetti titolari di reddito d'impresa in regime di **contabilità ordinaria** sia per obbligo di legge sia per opzione.

Per i contribuenti in contabilità ordinaria, le annotazioni da effettuarsi nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel libro inventari, con conseguente esonero dalla tenuta del libro cespiti. Ai sensi dell'art. 2217 del Codice Civile l'inventario, che deve redigersi **all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno**, deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima.

L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore **entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette**.

## Tavola

## Termini di presentazione del Modello Redditi anno "n" - periodo d'imposta anno "n-1" e sottoscrizione dell'inventario

Soggetti interessati		Dichiarazioni	Sottoscrizione inventario
		Trasmissione telematica	Dichiarazione trasmessa per via telematica <sup>(1)</sup>
<b>Persone fisiche titolari di reddito d'impresa</b>		31.10.anno "n"	31.01.anno "n+1"
Società di persone.			
<b>Soggetti Ires</b>	Con obbligo di redazione del bilancio, approvato <b>entro 120 giorni</b> dalla chiusura dell'esercizio.	Entro l'ultimo giorno del <b>10° mese successivo</b> a quello di chiusura del periodo di imposta.	Entro <b>3 mesi</b> dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.
	Senza obbligo di redazione del bilancio.		
<b>Soggetti Ires</b> che approvano il bilancio <b>oltre 120 giorni</b> dalla chiusura dell'esercizio, se hanno usufruito della proroga di cui all'art. 2364 del codice civile.		Entro l'ultimo giorno del <b>10° mese successivo</b> a quello di chiusura del periodo di imposta.	31.01."n+1" <sup>(2)</sup>
<b>Note</b>	<p><sup>(1)</sup> Ogni qualvolta una disposizione di legge richiami i termini di presentazione delle dichiarazioni occorre tenere in considerazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. le modalità di fatto seguite dal contribuente per tale adempimento;</li> <li>.. il termine specificatamente previsto per la modalità adottata.</li> </ul> <p><sup>(2)</sup> Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.</p>		

ASPETTI  
GENERALI

## REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui all'art. 13, c. 1 D.P.R. 600/1973 devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi. La mancata annotazione degli ammortamenti sull'apposito registro non comporta più la loro indeducibilità ai fini fiscali, in quanto è sufficiente la loro annotazione sul libro degli inventari, per i contribuenti in contabilità ordinaria, o sul registro degli acquisti ai fini Iva, per i soggetti in contabilità semplificata.

Inoltre, per i soggetti in contabilità ordinaria è prevista la facoltà di non tenere i registri prescritti ai fini Iva e il registro dei beni ammortizzabili se le registrazioni sono effettuate nel libro giornale (o nel registro cronologico per i professionisti) nei medesimi termini.

## SOGGETTI

Le società, gli enti e gli imprenditori di cui all'art. 13, c. 1 D.P.R. 600/1973, indipendentemente dal regime contabile, nonché i soggetti esercenti arti e professioni, ai fini della deduzione delle quote di ammortamento sono tenuti alla compilazione del registro dei beni ammortizzabili, nel quale dovranno essere indicati: a) **beni materiali**; b) **beni immateriali**.

IMPRESE  
IN CONTABILITÀ  
ORDINARIA**Libro giornale (art. 12 D.P.R. 435/2001)**

• I soggetti che tengono i libri di cui all'art. 2214, c. 1 Codice Civile hanno facoltà di non tenere i registri prescritti ai fini Iva e il registro dei beni ammortizzabili a condizione che:

.. le registrazioni siano effettuate nel **libro giornale**, nei termini previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto per i relativi registri e nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione per il registro dei beni ammortizzabili;

.. su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri per i quali ci si avvale della facoltà di semplificazione.

Le annotazioni nei registri contabili di cui all'art. 2214 del Codice Civile sono equiparate, a tutti gli effetti, a quelle previste nei registri prescritti ai fini dell'Iva e nel registro dei beni ammortizzabili.

**Libro inventari (art. 2 D.P.R. 695/1996)**

Le annotazioni da effettuare nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel **libro degli inventari** di cui all'art. 2217 del Codice Civile.

IMPRESE  
IN CONTABILITÀ  
SEMPLIFICATA

Le annotazioni da effettuare nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel **registro degli acquisti** tenuto ai fini dell'Iva.

Art. 2 D.P.R. 695/1996

MODALITÀ  
DI TENUTA**Termine**

- Il registro dei beni ammortizzabili deve essere:
  - .. sottoposto a numerazione prima dell'utilizzo;
  - .. **compilato entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi;**
  - .. conservato fino a quando non sono definiti gli accertamenti inerenti al corrispondente periodo d'imposta.

**Modalità**

- Beni mobili
- I beni possono essere indicati per **categorie omogenee**.
- Per **anno** di acquisto e per **coefficiente** di ammortamento.

La formazione di categorie omogenee non è obbligatoria, in quanto è sempre possibile indicare singolarmente i vari beni nel registro beni ammortizzabili; anzi, per maggior chiarezza, è consigliabile quest'ultima forma.

Per i beni materiali strumentali per la distribuzione e trasporto di gas naturale e di energia elettrica, di cui all'art. 102-bis Tuir, le indicazioni possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenei per anno di acquisizione e vita utile.

- Beni immobili mobili registrati
- Gli immobili e i beni iscritti in pubblici registri quali, ad esempio, i fabbricati, gli autoveicoli e le navi, devono essere registrati **singolarmente**.

**Contenuto**

- Sul registro devono essere riportati, per ciascun bene immobile o iscritto in pubblici registri, i seguenti dati:
  - .. anno di acquisto;
  - .. costo storico di acquisto;
  - .. eventuali rivalutazioni o svalutazioni;
  - .. fondo di ammortamento alla fine dell'esercizio precedente;
  - .. coefficiente di ammortamento effettivamente adottato nel periodo d'imposta;
  - .. quota annuale di ammortamento;
  - .. eventuali eliminazioni dal processo produttivo.

## SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO

ASPETTI  
GENERALI

La tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino è obbligatoria qualora il contribuente superi determinati valori dei ricavi e delle rimanenze. Tuttavia, non è più necessario stampare il registro tenuto con sistemi elettronici, a condizione che lo stesso sia aggiornato e che sia possibile stamparlo in sede di accesso, ispezione o verifica degli organi di controllo e in loro presenza.

In particolare, se i **ricavi** e le **rimanenze** sono superiori, rispettivamente, a € **5.164.000,00** e € **1.100.000,00** e tali limiti sono stati superati contemporaneamente per **2 esercizi consecutivi**, è obbligatorio istituire la contabilità di magazzino.

Le scritture devono essere tenute a partire dal 2° periodo d'imposta successivo a quello nel quale, per la 2ª volta, entrambi i limiti sono stati superati. L'omessa tenuta o la mancata esibizione della contabilità di magazzino consente l'applicazione dell'accertamento induttivo. L'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino cessa dal 1° periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la 2ª volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore ai limiti previsti.

## Tavola

Oggetto	Ammontare	Elementi compresi	Elementi esclusi
<b>RICAVI</b> Art. 85 D.P.R. 917/1986	Superiori a € <b>5.164.000,00<sup>(1)</sup></b> • <b>Ragguagliati ad anno:</b> .. in caso di inizio attività; .. se il periodo d'imposta è diverso dall'anno solare. Per tutte le attività complessivamente esercitate, in caso di esercizio di <b>più attività</b> .	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.</li> <li>• Corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali.</li> <li>• Indennizzi assicurativi di beni-merce.</li> <li>• Corrispettivi per cessione di titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.</li> <li>• Valore normale dei beni destinati al consumo personale, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'impresa.</li> <li>• Contributi in denaro o valore normale di quelli in natura, spettanti in base a contratto.</li> <li>• Contributi in conto esercizio spettanti a norma di legge.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plusvalenze.</li> <li>• Sopravvenienze attive (compresi i contributi in conto capitale).</li> <li>• Dividendi e interessi attivi.</li> <li>• Proventi immobiliari.</li> </ul>
<b>RIMANENZE</b> Artt. 92 e 93 D.P.R. 917/1986	Superiori a € <b>1.100.000,00<sup>(1)</sup></b> • <b>Non devono essere ragguagliate ad anno:</b> .. in caso di inizio attività; .. se il periodo d'imposta è diverso dall'anno solare. Per tutte le attività complessivamente esercitate, in caso di esercizio di <b>più attività</b> .	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.</li> <li>• Materie prime e sussidiarie.</li> <li>• Semilavorati.</li> <li>• Opere, forniture e servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, di durata ultrannuale e non.</li> </ul>	Titoli.
<b>CONDIZIONI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per determinare l'obbligo di tenuta delle scritture contabili di magazzino tali condizioni devono verificarsi:            .. <b>contemporaneamente;</b>            .. <b>per 2 esercizi consecutivi.</b></li> </ul>		
<b>Nota<sup>(1)</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limiti attualmente previsti dall'<b>art. 1 del D.P.R. 9.12.1996, n. 695</b>, come modificato dall'art. 5, c. 14-quarter D.L. 146/2021 in vigore dal 21.12.2021. Non essendo previsto alcunchè in merito alla decorrenza della nuova disposizione si ritiene che, in aderenza ai chiarimenti forniti dalla C.M. 45/1997, per verificare se per il periodo di imposta in corso al 21.12.2021 sussiste l'obbligo di tenuta della contabilità ausiliaria di magazzino, occorrere verificare se, nei due periodi di riferimento precedenti (2018 e 2019) siano stati superati, o meno, i nuovi limiti. <b>In precedenza i limiti erano: € 5.164.568,99 (ossia 10 miliardi di lire) di ricavi ed € 1.032.913,80 (ossia 2 miliardi di lire) di rimanenze.</b></li> <li>• Il limite di € <b>5.164.000,00</b> per i ricavi deve essere determinato sull'intero ammontare dei ricavi delle attività esercitate.</li> </ul>		



# I MANUALI E GLI EBOOK DEL SISTEMA RATIO

Guide operative monografiche  
curate da esperti del settore.

Catalogo con oltre 100 titoli già disponibili,  
costanti nuove uscite e aggiornamenti.

**Ebook digitali, ricchi di schemi,  
esempi, modelli e casi pratici.**

**SCOPRI IL CATALOGO COMPLETO**



## Contabilità e bilancio

Il manuale in forma schematica, aggiornato ogni anno, contiene tutti gli aspetti civilistici e fiscali delle voci di bilancio per una corretta registrazione delle relative scritture contabili. Un pratico strumento di consultazione e di verifica operativa, particolarmente adatto anche per supportare il collaboratore di studio nella sua attività.

## Ratio in Tasca - versione digitale

Il manuale in forma schematica, aggiornato ogni anno, contiene tutti gli aspetti civilistici e fiscali delle voci di bilancio per una corretta registrazione delle relative scritture contabili. Un pratico strumento di consultazione e di verifica operativa, particolarmente adatto anche per supportare il collaboratore di studio nella sua attività.

## Collana Ratio in Tasca - I manuali del Sistema Ratio

Pratici volumi periodicamente aggiornati online, facili da consultare grazie alla peculiare e tipica forma schematica del Sistema Ratio, ideali per l'applicazione operativa della normativa.

Schemi di sintesi arricchiti da esempi, prassi, giurisprudenza e scritture contabili, richiami tematici e normativi, indici sistematici ed alfabetici, versione online sempre disponibile e velocità di consultazione.

I titoli della collana:

- |                                         |                                                                    |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| ① Testo Unico delle Imposte sui Redditi | ⑧ Riforma del Terzo Settore                                        |
| ② Imposta sul Valore Aggiunto           | ⑨ Riforma dello Sport dilettantistico                              |
| ③ Contabilità e Bilancio                | ⑩ Principi contabili nazionali e correlati principi internazionali |
| ④ Contratti d'impresa                   | ⑪ Guida al Superbonus dal 110% al 70%                              |
| ⑤ Codice della crisi d'impresa          | ⑫ Prevenire le liti con il Fisco                                   |
| ⑥ Paghe e Contributi                    | ⑬ Condominio                                                       |
| ⑦ Contratti di lavoro                   |                                                                    |



### Centro Studi Castelli - Sistema Ratio

Editore che da 50 anni fornisce servizi di aggiornamento amministrativo, fiscale, gestionale e consulenza a professionisti e aziende.

Periodici di aggiornamento, circolari informative, manuali di base, ebook, formazione e banche dati dedicate ad ogni area di specializzazione del consulente.

Gli esperti del Sistema Ratio - consulenti che si confrontano ogni giorno con la realtà della professione - e i caratteristici schemi operativi, colgono l'essenza della norma ed aiutano il lettore ad applicarla nella pratica di ogni giorno.

**Prezzo al pubblico € 81,00**

ISBN 979-12-5538-094-8



**WWW.RATIO.IT**