

LA CIRCOLARE DI

LA SETTIMANA *fiscale*

NOVITÀ del BILANCIO 2010 (ESERCIZIO 2009)

IN QUESTA CIRCOLARE:

1. Operazioni con parti correlate;
2. Operazioni fuori bilancio;
3. Rinvio ai Principi contabili internazionali;
4. Bilancio in formato Xbrl;
5. Nuovi limiti per il bilancio abbreviato;
6. Nuovi limiti per il bilancio consolidato.

Con il bilancio 2009 entrano in vigore una serie di **novità**, che derivano dal recepimento delle modifiche alla normativa comunitaria, avvenuto con il D.Lgs. 3.11.2008, n. 173.

1. OPERAZIONI con PARTI CORRELATE

Il nuovo punto 22-bis) dell'art. 2427 del Codice civile prevede l'inserimento nella Nota integrativa dell'indicazione circa le **operazioni** poste in essere **con parti correlate**.

La disposizione introdotta richiede di precisa-

re:

- l'importo della **transazione**;
- la **natura** del **rapporto**: se si tratta, quindi, di acquisti, vendite, contratti di locazione, trasferimenti secondo accordi, garanzie, ecc.;
- **ogni altra informazione necessaria** per la comprensione del bilancio: ad esempio eventuali condizioni e termini stabiliti, eventuali saldi ancora aperti, i dettagli di qualsiasi garanzia data o ricevuta.

L'esigenza di questa **maggiore informativa** risiede nel fatto che le operazioni con parti correlate possono **non** essere effettuate alle **stesse condizioni** applicate in quelle intercorrenti tra parti

N. 10 - 25 marzo 2010

indipendenti, con conseguente influenza sul risultato economico e sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società: la conoscenza di tali operazioni, con relativi saldi e rapporti può, pertanto, incidere sulla valutazione dell'attività societaria, anche con riferimento ad eventuali rischi ed opportunità.

Va detto che l'obbligo di informativa è applicabile solo in caso di transazioni che siano **rilevanti e non concluse** in normali condizioni di mercato: al riguardo la Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 173/2008 precisa che per «*normali condizioni di mercato non dovrebbero essere considerate solo quelle attinenti al "prezzo" dell'operazione e ad elementi ad esso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate anziché con terzi*».

Sulla base di quanto previsto dal co. 2 dell'art. 2427, il Codice civile rimanda ai Principi contabili internazionali per la definizione di parte correlata (si veda al riguardo anche l'Appendice al Principio contabile 12 emanata dall'OIC).

Secondo quanto precisato dallo IAS 24, che si occupa di questa tematica, una parte è **correlata** rispetto all'impresa che redige il bilancio se:

- a) **direttamente o indirettamente**, attraverso uno o più intermediari, la parte **controlla** l'impresa, né è **controllata** o è **soggetta** al **controllo congiunto** (incluse le entità controllanti, controllate e consociate), oppure detiene una partecipazione nell'impresa che gli permette di esercitare un'**influenza notevole**, oppure **ha il controllo congiunto** dell'impresa;
- b) la parte è una **collegata**, per la cui definizione di rimanda allo IAS 28;
- c) la parte è una **joint-venture** in cui l'impresa è una partecipante;
- d) la parte è uno dei **dirigenti con responsabilità strategiche** dell'impresa o della sua controllante: trattasi di soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'impresa;
- e) la parte è uno **stretto familiare** (figli, convivente, figli del convivente, persone a carico del soggetto o del convivente) di uno dei soggetti di cui ai punti a) o d);
- f) la parte è un'**entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole** da uno dei soggetti di cui ai punti d) o e), ovvero tali soggetti detengono, direttamente o indirettamente una **quota significativa** dei **diritti di voto**;
- g) la parte è un **fondo pensionistico** per i dipendenti dell'impresa o di qualsiasi altra entità ad essa correlata.

Sempre lo IAS 24 identifica alcune fattispecie che **non** rappresentano necessariamente **parti correlate**:

- due società che hanno **in comune** un **ammini-**

stratore o un **altro dirigente** con responsabilità strategiche;

- due partecipanti per il solo fatto di detenere il **controllo congiunto** in una **joint-venture**;
- **finanziatori, sindacati, imprese di pubblici servizi, agenzie e dipartimenti pubblici**, solo in relazione a normali rapporti d'affari con l'impresa;
- un **cliente, fornitore, franchisor, distributore** o **agente** con il quale l'impresa effettua un rilevante volume d'affari, con riferimento alla dipendenza economica che ne deriva.

2. OPERAZIONI FUORI BILANCIO

Il successivo punto 22-ter) dell'art. 2427 del Codice civile prevede che nella Nota integrativa debba essere inserita un'ulteriore informativa relativa alle **operazioni fuori bilancio**, ossia afferenti operazioni, accordi, atti, ecc., **non** risultanti dallo **Stato patrimoniale**, che possono comunque esporre la società a rischi ovvero a benefici, la cui conoscenza è necessaria per una **corretta valutazione** della **situazione patrimoniale, finanziaria ed economica** della società.

La norma fa riferimento ad «accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale» con un'accezione generica che può ricomprendere una pluralità di situazioni, quali, a titolo esemplificativo:

- **accordi** associati alla creazione o all'utilizzo di una o più **società veicolo** (Special purpose entities);
- **attività off-shore** destinate a perseguire **obiettivi** economici, legali, fiscali o contabili;
- disposizioni di **leasing operativo**;
- attività di **outsourcing**;
- disposizioni per la **ripartizione di rischi, benefici** od **obblighi** derivanti da contratti (es. debt factoring);

Nella Nota integrativa vanno fornite le seguenti informazioni:

- **natura** di tali accordi;
- loro **obiettivo economico**;
- indicazione del loro **effetto** dal punto di vista **patrimoniale, finanziario ed economico**.

L'obbligo di informativa sussiste però soltanto se i rischi/benefici derivanti siano **significativi** e l'indicazione degli stessi sia necessaria alla **valutazione** della **situazione patrimoniale, finanziaria ed economica** della società.

3. RINVIO ai PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Nell'art. 2427 del Codice civile è stato anche inserito un nuovo secondo comma, che va ad assorbire il co. 5 dell'art. 2427-bis contestualmente abrogato, che dispone il rinvio ai Principi contabili

internazionali per quanto riguarda alcune definizioni specifiche, quali quelle di:

- **strumento finanziario;**
- **strumento finanziario derivato;**
- **fair value;**
- **parte correlata;**
- **modello e tecnica di valutazione** generalmente accettata.

4. BILANCIO in FORMATO XBRL

Il bilancio 2009 sarà per la maggior parte delle imprese il primo bilancio con l'**obbligo** di **deposito** dei **documenti** utilizzando il **formato Xbrl**.

Infatti, l'art. 3, co. 1, D.P.C.M. 10.12.2008 ha previsto che l'obbligo di adottare le modalità di presentazione nel formato elettronico elaborabile si applichi a partire dai bilanci e dai relativi allegati riferiti all'**esercizio in corso al 31.3.2008** per le **sole imprese** che chiudevano l'esercizio successivamente alla data di pubblicazione delle specifiche Xbrl, che è avvenuta in data 16.2.2009.

Il co. 2 della disposizione stabilisce che ne sono esonerati i seguenti soggetti:

- a) **società di capitali quotate** in mercati regolamentati;
- b) **società** anche non quotate che redigono i **bilanci di esercizio o consolidato in conformità ai Principi contabili internazionali, società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione** di cui all'art. 1, D.Lgs. 209/2005, e **altre società** tenute a redigere i bilanci secondo il D.Lgs. 87/1992;
- c) **società controllate** e **società incluse nel bilancio consolidato** redatto dalle società di cui alle lettere a) e b).

Sulla base di quanto stabilito dal co. 3, limitatamente al bilancio 2009, l'obbligo riguarda soltanto le tabelle del Conto economico e dello Stato patrimoniale.

Da un punto di vista operativo bisognerà procedere nel seguente modo:

- aggiungere (in allegato) alla tradizionale pratica telematica (modello B), la nuova «istanza Xbrl», contenente i prospetti contabili sopra citati;
- trasmettere il bilancio, nella sua completezza (Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa) in un unico file nel nuovo formato Pdf/A;
- firmare digitalmente tutti gli allegati (compresa la nuova istanza Xbrl).

5. NUOVI LIMITI per il BILANCIO ABBREVIATO

Il D.Lgs. 173/2008 ha aggiornato i **limiti** previsti dall'art. 2435-bis del Codice civile per la redazione del **bilancio in forma abbreviata** a quelli stabiliti

dalle disposizioni comunitarie.

Le nuove soglie si applicano per i soggetti con **esercizio coincidente con l'anno solare** proprio a partire dai **bilanci 2009**.

Sulla base di quanto previsto dall'art. 2435-bis, le società di capitali non quotate possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel **primo esercizio** o, successivamente, per **due esercizi consecutivi**, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- **totale attivo** dello Stato patrimoniale ⇒ **4.400.000 euro** (in precedenza 3.650.000 euro);
- **totale ricavi** delle vendite e delle prestazioni ⇒ **8.800.000 euro** (in precedenza 7.300.000 euro);
- **numero dipendenti** occupati in media nell'esercizio ⇒ **50 unità**.

La redazione del bilancio abbreviato costituisce sempre una **facoltà** e non un obbligo e comporta la possibilità di ridurre la quantità di informazioni da fornire nello Stato patrimoniale, nel Conto economico e nella Nota integrativa, e di omettere la redazione della Relazione sulla gestione.

Circa l'applicazione dei nuovi limiti, con uno studio del 15.4.2009 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha indicato come questi debbano essere applicati ai bilanci chiusi al 31.12.2009 anche in relazione alla verifica sul 2008.

L'incremento dei limiti previsti dall'art. 2435-bis ha anche un effetto sull'**obbligo** di **nomina** del **Collegio sindacale** nelle società a responsabilità limitata.

L'art. 2477 del Codice civile prevede, infatti, che le S.r.l. debbano **nominare** il **Collegio** nei seguenti casi:

- **capitale sociale** pari o superiore a **120.000 euro**;
- **specifica previsione nell'atto costitutivo**;
- **superamento**, per due esercizi consecutivi, di **almeno due dei tre parametri** di cui all'art. 2435-bis; in tal caso, la nomina deve essere effettuata dall'Assemblea che approva il bilancio del secondo esercizio consecutivo di superamento dei limiti.

Viceversa, l'**obbligo** del **Collegio decade** se, per **due esercizi consecutivi**, due dei suddetti parametri **non sono superati**.

Il venir meno dell'obbligo di nomina, secondo lo studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, non incide però sul Collegio sindacale in carica, che permane sino a compimento del proprio mandato.

6. NUOVI LIMITI per il BILANCIO CONSOLIDATO

Sono stati incrementati anche i **limiti** previsti dall'art. 27, D.Lgs. 127/1991 per l'obbligo di reda-

SEMPLIFICAZIONI per il BILANCIO in FORMA ABBREVIATA

Stato patrimoniale	Comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani	
	Le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII	
	Dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni	
	La voce E del passivo può essere compresa nella voce D	
	Nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo	
Conto economico	È possibile raggruppare le seguenti voci	voci A2 e A3
		voci B9(c), B9(d), B9(e)
		voci B10(a), B10(b), B10(c)
		voci C16(b) e C16(c)
		voci D18(a), D18(b), D18(c)
		voci D19(a), D19(b), D19(c)
	Esonero dai dettagli	nella voce E20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze
	nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti	
Nota integrativa	Sono omesse le indicazioni richieste	dal n. 10 dell'art. 2426
		dai nn. 2), 3), 7), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16) e 17) dell'art. 2427
		le indicazioni richieste dal numero 6) dell'art. 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio
	Art. 2427, primo comma, n. 22-bis	limitare l'informativa richiesta alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo
	Art. 2427, primo comma, n. 22-ter	limitare le informazioni richieste alla natura e all'obiettivo economico
Relazione sulla gestione	Qualora le società indicate nel primo comma forniscano nella Nota integrativa le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428, esse sono esonerate dalla redazione della Relazione sulla gestione	

zione del **bilancio consolidato.**

Sono tenute a redigere il bilancio consolidato

le imprese controllanti che, unitamente alla proprie controllate, abbiano **superato**, per **almeno due eser-**

cizi consecutivi, due dei seguenti parametri:

- **totale attivo** dello Stato patrimoniale ⇒ **17.500.000 euro** (in precedenza 14.600.000 euro);
- **totale ricavi** delle vendite e delle prestazioni

⇒ **35.000.000 euro** (in precedenza 29.200.000 euro);

- **numero dipendenti** occupati in media nell'esercizio ⇒ **250 unità**.

Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

LA CIRCOLARE DI

LA SETTIMANA
fiscale

Direttore Responsabile: Ennio Bulgarelli
Coordinatore Editoriale: Mauro Rampinelli

GRUPPO 24ORE



Valore aggiunto
per Imprese
e Professionisti

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 ORE
Presidente: Giancarlo Cerutti
Amministratore Delegato: Donatella Treu
Direttore Generale Area Professionale: Eraldo Minella
Sede legale e direzione:
Via Monte Rosa n. 91 20149 MILANO
Redazione: Donatella Anesi - Martina Brunelli - Ilaria Callegari - Elisa Chizzola - Roberta Coser - Silvano Marchi - Paolo Sardi
Sede: Galleria dei Legionari Trentini n. 5 38122 Trento - Telefono 0461.20731 Fax 0461.239268
Periodico settimanale registrato presso il Tribunale

di Milano n. 578 del 18.12.2009

Abbonamenti 2010: Annuo € 189,00

Servizio Clienti Periodici: via Tiburtina Valeria, km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) -

Tel. 023022.5680 oppure 063022.5680 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400

e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

Concessionaria esclusiva di pubblicità: Focus Media Advertising "FME Advertising Sas di Elena Anna Rossi & C."

Sede legale: P.zza A. de Gasperi n. 15 21040 Gerenzano (VA)

Direzione e Uffici: Via Canova n. 19 20145 Milano tel. 02.3453.8183 - fax 02.3453.8184 - e-mail: info@focusmedia.it

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

www.24orefrizzera.it

Rivista licenziata il 24 marzo 2010