

GUIDE EUTEKNE



Micro imprese

CONTABILITÀ E BILANCIO

Latorraca S.

Le c.d. "micro imprese" sono società che non superano determinati limiti dimensionali particolarmente ridotti, cui è dedicato un regime semplificato per la redazione del bilancio. La relativa disciplina, contenuta nell'art. 2435-ter c.c., è stata introdotta dal DLgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016. In linea generale, le micro imprese applicano, in relazione agli schemi di bilancio e ai criteri di valutazione, la stessa disciplina prevista per le società che redigono il bilancio abbreviato, salvo le ulteriori semplificazioni per esse previste (art. 2435-ter co. 2 c.c.).

Carattere facoltativo delle semplificazioni

Dalla ratio della norma sembra potersi desumere che l'utilizzo delle semplificazioni è facoltativo e non obbligatorio.

I redattori del bilancio possono, quindi, optare per la versione integrale del bilancio oppure redigere il bilancio in forma abbreviata.

Le caratteristiche della tassonomia XBRL non consentono, invece, di beneficiare in modo parziale delle semplificazioni, posto che le micro imprese non possono inserire, neanche facoltativamente, la Nota integrativa oppure compilare il Rendiconto finanziario attraverso lo standard XBRL.

Limiti dimensionali

Sono considerate micro imprese le società di cui all'art. 2435-bis c.c. (cioè le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che possono redigere il bilancio in forma abbreviata), che, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei limiti indicati nella seguente tabella (art. 2435-ter co. 1 c.c.).

Parametri di riferimento	Limiti quantitativi	Modalità di computo
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	175.000 euro	Somma degli importi corrispondenti alle classi A, B, C e D dell'attivo dello Stato patrimoniale
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	350.000 euro	Importo della voce A.1 del Conto economico
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5 unità	Media giornaliera dei dipendenti occupati, computando i lavoratori a tempo parziale in proporzione all'orario svolto rapportato al tempo pieno

Società di persone

Posto che le norme che il codice civile dedica al bilancio (artt. 2423 - 2435-ter c.c.) si applicano alle società di capitali, nonché alle società di persone interamente partecipate da società di capitali (art. 111-duodecies disp. att. c.c.), a rigore il regime di bilancio previsto per

le micro imprese dovrebbe ritenersi applicabile soltanto a tali società.

Tuttavia, laddove, accogliendo l'orientamento in base al quale il rendiconto che devono redigere le società di persone (in contabilità ordinaria e non interamente partecipate da società di capitali) costituisce un vero e proprio bilancio, venga applicata in modo integrale la normativa in tema di bilancio delle società di capitali, con i necessari adattamenti, non sembrano rinvenibili obiezioni all'applicazione delle semplificazioni previste per le micro imprese anche da parte delle società di persone, sempre che, ovviamente, siano rispettati i limiti dimensionali.

La formulazione letterale dell'art. 2435-ter c.c. (che fa riferimento alle sole "società") porterebbe, invece, ad escludere dalle semplificazioni ivi previste gli imprenditori individuali. La questione è controversa in dottrina (circ. Assonime 21.6.2017 n. 14, parte I, § 2.2).

Decadenza dalle semplificazioni

Le società che si avvalgono delle esenzioni previste dall'art. 2435-ter c.c. devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria, quando, per il secondo esercizio consecutivo, superano due dei limiti sopra indicati (art. 2435-ter co. 4 c.c.).

Stato patrimoniale

Lo schema di Stato patrimoniale delle micro imprese è determinato secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-ter co. 2 c.c.).

Conseguentemente:

- ❖ lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani, mentre possono essere omesse le voci contrassegnate da numeri arabi;
- ❖ le voci "A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" e "D - Ratei e risconti" dell'attivo possono essere comprese nella voce C.II dedicata ai crediti dell'attivo circolante;
- ❖ la voce "E - Ratei e risconti" del passivo può essere compresa nella voce "D - Debiti";
- ❖ nelle voci "C.II - Crediti" dell'attivo circolante e "D - Debiti" del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

Nell'ambito della voce "C.II - Crediti" si fornisce indicazione separata (oltre che degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo) anche delle imposte anticipate (documento OIC 12, § 35; documento OIC 25, § 30).

Le micro imprese possono indicare nell'attivo dello Stato patrimoniale il solo valore netto delle immobilizzazioni, così come previsto per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, senza dover detrarre in forma esplicita, dalle voci "B.I - Immobilizzazioni immateriali" e "B.II - Immobilizzazioni materiali" dell'attivo, gli ammortamenti e le svalutazioni.

Lo schema di Stato patrimoniale delle micro imprese non include la voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi" (documento OIC 12, § 37).

Conto economico

Lo schema di Conto economico delle micro imprese è determinato secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-ter co. 2 c.c.).

Conseguentemente, le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate:

- ❖ "A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" e "A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione";
- ❖ "B.9.c - Trattamento di fine rapporto", "B.9.d - Trattamento di quiescenza e simili" e "B.9.e - Altri costi" per il personale;
- ❖ "B.10.a - Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali", "B.10.b - Ammortamento delle immobilizzazioni materiali" e "B.10.c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni";
- ❖ "C.16.b - Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" e "C.16.c - Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- ❖ "D.18.a) - Rivalutazioni di partecipazioni", "D.18.b) - Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni" e "D.18.c) - Rivalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- ❖ "D.19.a) - Svalutazioni di partecipazioni", "D.19.b) - Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni" e "D.19.c) - Svalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni".

Lo schema di Conto economico delle micro imprese non include le voci "D.18.d) - Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati" e "D.19.d) - Svalutazioni di strumenti finanziari derivati" (documento OIC 12, § 104).

Rendiconto finanziario

Le micro imprese sono esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario (art. 2435-ter co. 2 c.c.).

Nota integrativa

Le micro imprese sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino (art. 2435-ter co. 2 c.c.):

- ❖ l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 9);
- ❖ l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci (art. 2427 co. 1 n. 16).

Relazione sulla gestione

Le micro imprese sono esonerate dalla redazione della Relazione sulla gestione, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino (art. 2435-ter co. 2 c.c.):

- ❖ il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (art. 2428 co. 3 n. 3 c.c.);
- ❖ il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni (art. 2428 co. 3 n. 4 c.c.).

Criteri di valutazione

I criteri di valutazione delle micro imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, salvo le ulteriori semplificazioni per esse previste (art. 2435-ter co. 2 c.c.).

Crediti, debiti e titoli

Le micro imprese, in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 co. 1 n. 1 e 8 c.c., hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale, mentre non sono obbligate a valutare le poste di bilancio indicate secondo il criterio del costo ammortizzato.

Strumenti finanziari derivati

Alle micro imprese non sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 2426 co. 1 n. 11-bis c.c. sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura (art. 2435-ter co. 3 c.c.).

Secondo CNDCEC e Confindustria (documento marzo 2017), l'esclusione delle micro imprese dall'applicazione delle norme sulla valutazione dei derivati costituisce un obbligo e non una facoltà.

L'applicazione non può, quindi, avvenire neanche in via opzionale (circ. Assonime 21.6.2017 n. 14, parte I, § 2.1).

In presenza di strumenti finanziari derivati, ove ricorrano le condizioni per l'iscrizione in base a quanto previsto dal documento OIC 31, la società rileva un fondo per rischi ed oneri. Nella determinazione del fondo la società può fare riferimento alle linee guida per la valutazione di un contratto derivato contenute nell'OIC 32 (documento OIC 32, § 134 e documento OIC 31, § 22).

Deroga ai criteri di valutazione previsti dal codice civile

Alle micro imprese non è applicabile la disposizione di cui all'art. 2423 co. 5 c.c. (nella formulazione in vigore dall'1.1.2016), secondo cui "se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato" (art. 2435-ter co. 3 c.c.).

Semplificazioni	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Stato patrimoniale	Schema previsto per il bilancio abbreviato, esclusa la voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi"	Schema semplificato	Schema ex art. 2424 c.c.
Conto economico	Schema previsto per il bilancio abbreviato, escluse le voci "D.18.d - Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati" e "D.19.d - Svalutazioni di strumenti finanziari derivati"	Schema semplificato	Schema ex art. 2425 c.c.
Rendiconto finanziario	Esonero		Obbligo
Nota integrativa	Esonero, salva l'indicazione in calce allo Stato patrimoniale di: - impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale; - compensi, anticipazioni e crediti concessi ad amministratori e sindaci.	Obbligo di informativa ridotto	Obbligo

Relazione sulla gestione	Esonero, salva l'indicazione in calce allo Stato patrimoniale di azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute dalla società e acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio	Esonero, salva l'indicazione in Nota integrativa di azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute dalla società e acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio	Obbligo
Criteri di valutazione	Facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale (anziché con il criterio del costo ammortizzato)		Criteri di valutazione ex art. 2426 c.c.
	Non sono applicabili le disposizioni sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati	Nessuna esenzione per la valutazione degli strumenti finanziari derivati	

(Versione aggiornata al 15.11.2018)