



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

### ***Bilanci ordinari, abbreviati e microimprese: guida ai nuovi parametri***

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

## **Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili**

Scopri di più

### **Normativa**

Articolo 16, D.Lgs. 125/2024

articolo 2435-bis, cod. civ.

D.Lgs. 173/2008

### **Dottrina**

documento CNDCEC 14.1.2009

documento CNDCEC 15.4.2009

circolare ASSONIME n. 9/2009

documento CNDCEC novembre 2012

Documento FNC 15.1.2016

Documento FNC 30.9.2016

**L'articolo 16, D.Lgs. 125/2024** - che ha attuato i contenuti della Direttiva 2023/2775/UE – ha incrementato (adeguandoli all'inflazione registrata negli ultimi anni) **2 dei 3 limiti dimensionali** (totale dell'attivo dello Stato patrimoniale e ricavi delle vendite e prestazioni) da verificare per

- la **redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata**;
- l'accesso alle ulteriori **agevolazioni previste per le microimprese** (c.d. bilancio micro).

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 125/2024, sono state altresì innalzate **le soglie dimensionali per la redazione del bilancio consolidato**. In particolare, è stato modificato l'[articolo 27, comma 1, D.Lgs. 127/1991](#), nella parte in cui si stabilisce che non sono soggette all'obbligo di redazione del bilancio consolidato, le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti:

- totale degli **attivi degli Stati patrimoniali**: euro 25.000.000 (limite precedente euro 20.000.000);
- totale dei **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: euro 50.000.000 euro (euro 40.000.000);
- dipendenti **occupati in media durante** l'esercizio: 250.

La verifica dell'esonero **può essere effettuata** (ed è questo il caso più ricorrente per gruppi che non hanno mai redatto un bilancio consolidato) anche **su base aggregata**, innalzando i limiti di fatturato e attivo del 20%:

- **totale degli attivi degli Stati patrimoniali**: euro 30.000.000;
- totale dei **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: euro 60.000.000 euro.



#### Nota bene

La modifica dei citati parametri avrà, quale conseguenza, un **significativo incremento** degli operatori economici che potranno **accedere alle semplificazioni nella redazione del bilancio d'esercizio**, nonché dei soggetti che sono esonerati dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato.

#### I nuovi parametri del bilancio abbreviato

Con specifico riferimento al **bilancio abbreviato**, sono modificati i limiti dei ricavi/prestazioni e dell'attivo dello Stato patrimoniale come segue:

- **totale dell'attivo** dello Stato patrimoniale: **da 4.400.000 euro a 5.500.000 euro**;
- **ricavi delle vendite e delle prestazioni**: **da 8.800.000 euro a 11.000.000 euro**;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità (invariato).

In particolare, possono redigere il bilancio in forma abbreviata, le società di cui all'articolo 2435-bis, cod. civ., che, nel primo esercizio o, successivamente, **per 2 esercizi consecutivi**, non abbiano superato **due dei seguenti limiti**:

**Limiti ante modifica D.Lgs. 125/2024**

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

4.400.000 euro

Ricavi delle vendite e delle prestazioni:

8.800.000 euro

Dipendenti occupati in media durante l'esercizio:

50 unità

**Limiti post modifica D.Lgs. 125/2024**

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

5.500.000 euro

Ricavi delle vendite e delle prestazioni:

11.000.000 euro

Dipendenti occupati in media durante

l'esercizio: 50 unità

**Nota bene**

Sebbene i parametri dimensionali da monitorare per l'accesso al bilancio abbreviato siano i medesimi previsti per la nomina dell'organo di controllo, tuttavia **cambia l'ammontare degli stessi da monitorare**. Infatti, stando alla versione in vigore dal 16.12.2019 (ed attualmente vigente), sono obbligate a **nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore, **oltre alle Srl tenute alla redazione del bilancio consolidato** o che controllano una società obbligata alla revisione legale dei conti, anche quelle che, per 2 esercizi consecutivi superano almeno uno dei 2 seguenti limiti:

- **totale attivo** Stato patrimoniale: **4.000.000 euro**;
- **totale ricavi** vendite e prestazioni: **4.000.000 euro**;
- **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: **20 unità**.

**Semplificazioni per le microimprese**

Anche con specifico riferimento al **bilancio delle microimprese**, sono stati modificati i limiti dei ricavi/prestazioni e dell'attivo dello Stato patrimoniale come segue:

- **totale dell'attivo** dello Stato patrimoniale: **da 175.000 euro a 220.000 euro**;
- **ricavi delle vendite** e delle prestazioni: **da 350.000 euro a 440.000 euro**;
- **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: **5 unità (invariato)**.

In particolare, sono considerate microimprese le società di cui all'articolo 2435-bis, cod. civ., che nel primo esercizio o, successivamente, **per 2 esercizi consecutivi**, non abbiano superato **2 dei seguenti limiti**:

**Limiti ante modifica D.Lgs. 125/2024**

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000

**Limiti post modifica D.Lgs. 125/2024**

Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale:

euro	220.000 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro	Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità	Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità

### Verifica dei limiti dimensionali

I parametri evidenziati infra da monitorare per la redazione del bilancio abbreviato e per l'accesso alle ulteriori semplificazioni del bilancio micro, **possono anche non coincidere**: è possibile, infatti, applicare le semplificazioni citate, anche **laddove in un esercizio non siano superati 2 parametri**, mentre nell'esercizio successivo **non siano superati parametri diversi**.

### Decadenza semplificazioni

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

- il superamento di **2 dei limiti dimensionali per un solo anno non priva le società del diritto di applicare le semplificazioni**;
- le **semplificazioni cessano** a partire dal bilancio del **secondo esercizio consecutivo in cui sono stati superati 2 dei predetti limiti**.

Analoghe considerazioni valgono per **le microimprese**, le quali decadono dalle semplificazioni, con obbligo di redigere il bilancio in forma abbreviata (o in forma ordinaria) quando per il secondo esercizio consecutivo **superano 2 dei limiti dimensionali indicati**.

Anche per la decadenza dalle agevolazioni, opera la regola secondo cui **i parametri possono anche non coincidere**: si decade, dunque, dalle semplificazioni anche se in un esercizio sono superati 2 parametri, mentre nell'esercizio successivo **sono superati 2 parametri diversi**.

Nel passaggio dal **bilancio abbreviato a quello ordinario** (e viceversa), occorre, inoltre, rispettare la regola che impone la **comparazione dei dati nei 2 esercizi consecutivi**, con le disaggregazioni (o aggregazioni) del caso. Così, ad esempio, il passaggio dal bilancio ordinario a quello abbreviato **richiederà di riclassificare** (in forma abbreviata) anche il **bilancio d'esercizio ordinario dell'anno precedente**, per consentire la comparazione dei dati tra i 2 esercizi.

### Computo dei limiti dimensionali

Per determinare correttamente i limiti dimensionali previsti per la redazione del bilancio

d'esercizio in forma abbreviata e per l'accesso alle ulteriori agevolazioni previste per le microimprese, **occorre tener conto delle seguenti poste di bilancio e informazioni:**

### **Computo dei limiti dimensionali**

#### **Totale attivo stato patrimoniale**

Totale importi classi A, B, C, D dell'attivo di Stato Patrimoniale, al netto dei fondi rettificativi.

#### **Totale ricavi di vendita e prestazioni**

Totale importo voce A.1 del Conto economico, al netto di:

- resi, sconti, abbuoni e dei premi;
- imposte direttamente connesse con la vendita di prodotti e servizi.

#### **Occupati in media durante l'esercizio**

Media giornaliera degli occupati durante l'esercizio, tenuto conto che:

- i lavoratori a tempo parziale sono da computare in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno, arrotondando all'unità superiore la sola frazione superiore alla metà dell'orario a tempo pieno;
- occorre computare anche i lavoratori c.d. "etero-organizzati" dall'imprenditore, in quanto assimilabili ai lavoratori subordinati

### **ESEMPIO**

#### **Calcolo occupati in media in presenza di soli dipendenti a tempo pieno**

1. dipendenti occupati per 100 giorni: 5
2. dipendenti occupati per 265 giorni: 4

Media dipendenti occupati nell'esercizio:  $4,274 = [(5 \times 100) + (4 \times 265)]: 365$

### **ESEMPIO**

#### **Calcolo occupati in media in presenza di dipendenti a tempo parziale**

Ore settimanali: 40

Lavoratore part time 18 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 22 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 24 ore/settimana: 1

Calcolo unità lavorative per 64 (18 + 22 + 24) ore lavorative settimanali: 1 unità (40 ORE) con resto di 24 ore.

Poiché 24 ore superano la metà dell'orario normale settimanale (20 ore = 40 ore/2), occorre

arrotondare all'unità superiore, con la conseguenza che i 3 lavoratori part time sono computati come 2 unità lavorative.

### **Decorrenza dei nuovi parametri**

Sebbene sia entrato in **vigore lo scorso 25.9.2024**, il D.Lgs. 125/2024 **non contiene una specifica norma di decorrenza**, con riferimento all'incremento degli aggregati di bilancio.

A questo proposito, secondo l'orientamento dei primi commentatori della dottrina, un'indicazione in tal senso può, comunque, essere ricavata dall'articolo 2, **direttiva 2023/2775/Ue**, per la quale gli Stati membri devono applicare le disposizioni necessarie (per adeguarsi alla direttiva) a decorrere dagli **esercizi finanziari che hanno inizio dall'1.1.2024 o in data successiva**.



#### **Nota bene**

Era stata altresì prevista, per gli stati membri, la facoltà (e non l'obbligo) di anticipare l'applicazione delle nuove soglie già a partire dagli esercizi aventi inizio l'1.1.2023 (o in data successiva). Tuttavia, questa possibilità non è stata adottata dal legislatore nazionale.

### **Verifica dei limiti dimensionali per società neocostituite**

Il superamento di 2 dei citati limiti dimensionali deve essere verificato, per le **società neocostituite**, nel **primo esercizio di attività**, con possibilità di redigere il bilancio d'esercizio in forma abbreviata e di accedere alle ulteriori agevolazioni previste per le microimprese:

- già a partire dal primo esercizio se **non sono superati 2 dei limiti dimensionali in precedenza indicati**;
- senza dover **operare alcun ragguaglio ad anno** dei valori in caso di primo esercizio inferiore (o superiore) a 12 mesi.

#### **ESEMPIO**

Facoltà di accedere nel 2024 alle semplificazioni previste per le microimprese, poiché per il primo esercizio di attività (2024) **2 degli aggregati in esame non superano i limiti dimensionali**:

attivo stato patrimoniale e numero di occupati medi.

<b>Limiti dimensionali</b>	<b>2024</b>
Attivo Stato patrimoniale	200.000
Ricavi vendite e prestazioni	600.000
Occupati in media durante l'esercizio	4

## ESEMPIO

Facoltà di redigere il bilancio 2024 in forma abbreviata (escluse le semplificazioni per le microimprese), poiché per il primo esercizio di attività (2024) **2 degli aggregati in esame superano i limiti dimensionali**: ricavi vendite e prestazioni e numero di occupati medi.

<b>Limiti dimensionali</b>	<b>2024</b>
Attivo Stato patrimoniale	200.000
Ricavi vendite e prestazioni	500.000
Occupati in media durante l'esercizio	7

Inoltre, non si pongono particolari problematiche **con riferimento alle società di nuova costituzione**, per le quali il possesso dei requisiti deve essere rispettato **“nel primo esercizio” di attività**, in quanto la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata, ovvero di applicare le semplificazioni previste per le microimprese, **sussiste già per il bilancio relativo al primo esercizio** in cui non sono superati due dei limiti indicati.

In altre parole, le società costituite nel 2024 che non superano i nuovi limiti maggiorati possono, dunque, adottare il bilancio d'esercizio 2024 in forma abbreviata, **ovvero accedere alle semplificazioni riconosciute alle microimprese**.

## Verifica dei limiti dimensionali per società in attività

Più articolata risulta essere, invece, la **verifica dei limiti dimensionali per le società in attività**, per le quali i parametri quantitativi devono essere rispettati **“per due esercizi consecutivi”**. Per dare una soluzione al problema, delle utili linee guida arrivano **dalla prassi professionale e dalla dottrina aziendalistica**, che avevano in passato individuato simili criticità.

### *Applicazione retroattiva dei nuovi parametri*

Un primo aspetto da esaminare attiene alla possibilità di dare rilievo, ai fini del computo dei limiti dimensionali, **anche agli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della norma**. Tale orientamento può essere sostenuto, tenendo conto di quanto già accaduto in passato in occasione all'innalzamento dei limiti dimensionali per la redazione del bilancio in forma abbreviata operato dal D.Lgs. 173/2008 a decorrere dai bilanci 2009, in relazione al quale **la**

**prassi aziendalistica aveva ammesso la possibilità di applicare retroattivamente i nuovi parametri** (documento CNDCEC 14.1.2009 e documento CNDCEC 15.4.2009).

Adottando questo orientamento, si potrebbe giungere alla conclusione di **ammettere la possibilità di applicare i più recenti parametri “maggiorati”** (ex D.L. 125/2024), anche agli esercizi precedenti al 2024 (data entrata in vigore delle disposizioni ex D.L. 125/2024).

Sempre con riferimento al precedente innalzamento dei limiti dimensionali, Assonime (circolare n. 9/2009) ha prospettato, però, **una diversa soluzione** (e meno favorevole per gli operatori economici) che escludeva la **possibilità di applicare retroattivamente detti “limiti maggiorati”**.

Aderendo all'interpretazione di Assonime, avuto riguardo alle novità introdotte dal D.Lgs. 125/2024, si **dovrebbero considerare**, ai fini del superamento dei parametri dimensionali, **soltanto l'esercizio 2024 e i successivi**.

### ***Decorrenza semplificazioni***

Un **aspetto che ancora non ha trovato soluzione** attiene, invece, all'individuazione del **corretto esercizio a decorrere dal quale è permessa l'applicazione delle semplificazioni**, per il rispetto dei limiti dimensionali per “due esercizi consecutivi”. A questo riguardo, si sono sviluppati 2 orientamenti contrapposti, in virtù dei quali è stata ammessa:

- la possibilità di **redigere il bilancio abbreviato**, ovvero di applicare le semplificazioni previste per le microimprese, già **a partire dal secondo esercizio consecutivo** in cui le condizioni richieste sono rispettate (circolare Assonime n. 9/2009);
- facoltà di **redigere il bilancio in forma abbreviata** “*a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti*” (documento CNDCEC novembre 2012 e Documento FNC 15.1.2016 e Documento FNC 30.9.2016).

Stando all'interpretazione di quest'ultima dottrina, una società potrebbe redigere il bilancio abbreviato, ovvero applicare le semplificazioni per le microimprese, **a partire dal bilancio 2024**, qualora la stessa non avesse superato **almeno 2 delle soglie dimensionali previste negli esercizi 2022 e 2023**.