



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Principi contabili nazionali: novità e progetti in corso – Bilanci intermedi, oneri di smantellamento e ripristino, rendiconto finanziario e altre novità

MODIFICHE ALL'OIC 30 – NOVITA' PER I BILANCI INTERMEDI

Prof. Luca Provaroni

Professore a contratto di Ragioneria professionale presso il Dipartimento di Diritto ed Economia delle Attività Produttive dell'Università La Sapienza di Roma – Componente della Commissione per i Principi Contabili Nazionali ed Internazionali dell'ODCEC di Roma

Dott. Francesco Ligorio

Audit Manager presso primaria società di revisione multinazionale – *Teaching assistant* dei corsi di Corporate Governance & Internal Auditing e Financial & ESG Reporting presso l'Università LUISS Guido Carli – Componente della Commissione per i Principi Contabili Nazionali ed Internazionali dell'ODCEC di Roma

11 giugno 2025



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



AGENDA

- FINALITA' E CARATTERISTICHE DEL PRINCIPIO
- DEFINIZIONE E CONTENUTO DEL BILANCIO INTERMEDI
- I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE
- LA VALUTAZIONE E RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE
- CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE
- INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA



FINALITA' E CARATTERISTICHE DEL PRINCIPIO

Il 17 Settembre 2024, l'OIC ha pubblicato in consultazione la bozza del principio OIC 30 – Bilanci intermedi (periodo di consultazione concluso il 18 novembre 2024). Il progetto di revisione ha riguardato sia la struttura che il contenuto del principio:

- **struttura:** armonizzazione dei criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa dei bilanci intermedi alla disciplina del bilancio d'esercizio;
 - **contenuto:** adeguamento all'evoluzione degli standard nazionali.
-
- **Principali caratteristiche:**
 - 1) criteri di redazione e valutazione del bilancio intermedio identici a quelli del bilancio d'esercizio;
 - 2) le valutazioni sono effettuate considerando il periodo intermedio come un autonomo "esercizio";
 - 3) trattamento contabile delle imposte nel bilancio intermedio;
 - 4) semplificazioni relative ai prospetti di bilancio ed alla nota integrativa per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis) e delle micro-imprese (art. 2435-ter).



FINALITA' E CARATTERISTICHE DEL PRINCIPIO (*segue*)

- **Ambito di applicazione:**
 - società obbligate *ex lege* alla redazione del bilancio intermedio (es. società quotate sul mercato non regolamentato EGM); e
 - società che scelgono volontariamente di pubblicare un bilancio intermedio, ivi incluso il bilancio consolidato intermedio.
- **Entrata in vigore:**
 - il principio si applica ai bilanci intermedi relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1°gennaio 2025 o da data successiva.
- **Prima applicazione:**
 - la società che redige per la prima volta il bilancio intermedio può non presentare i dati comparativi del Conto economico e del Redinconto finanziario. Evenutali effetti derivanti dall'applicazione del principio sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



DEFINIZIONE E CONTENUTO DEL BILANCIO INTERMEDI

Il **Bilancio intermedio** è il bilancio di un periodo contabile di durata inferiore all'intero esercizio.

- Il bilancio intermedio **in forma ordinaria** è redatto secondo le disposizioni del codice civile (art. 2424, 2425 e ss.) integrate ed interpretate dall'OIC 12 *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e dall'OIC 10 *Rendiconto Finanziario*.

Stato Patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto Finanziario

- Il bilancio intermedio **in forma abbreviata** e delle **micro-imprese** è redatto rispettivamente dalle disposizioni previste nell'art. 2435-bis e 2435-ter, così come declinate dall'OIC 12 *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*.

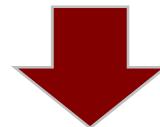
Stato Patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto Finanziario (esonerato)



I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE

I bilanci intermedi sono redatti utilizzando gli **stessi principi contabili** previsti per la redazione del bilancio d'esercizio, considerando il periodo contabile intermedio come un autonomo **"esercizio"** seppur di durata inferiore all'anno.

I criteri di rilevazione delle attività, passività, ricavi e costi dei bilanci intermedi



I **ricavi** che sono percepiti **stagionalmente**, ciclicamente o occasionalmente all'interno di un periodo intermedio non possono essere anticipati o differiti rispetto alla data intermedia se l'anticipazione o il differimento non sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio.

I **costi** sostenuti in **modo disomogeneo** nel corso dell'esercizio di una società sono anticipati o differiti nel bilancio intermedio solo se l'anticipazione o il differimento di quel costo sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio.

Un **costo** per il quale **non** sussistono le condizioni per essere **capitalizzato** alla fine di un periodo intermedio va rilevato a conto economico.



I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE (segue)

Principali **casi applicativi** di rilevazione e valutazione di poste nel bilancio intermedio:

Voce di bilancio	Modalità di rilevazione e valutazione
<u>Ammortamento delle Immobilizzazioni</u>	<ul style="list-style-type: none">gli ammortamenti di un periodo intermedio sono rilevati sulle immobilizzazioni, materiali e immateriali possedute durante quel periodo intermedio;l'ammortamento delle immobilizzazioni acquisite durante il periodo intermedio inizia nel momento in cui il cespote è disponibile e pronto per l'uso ed è calcolato per la durata residua del periodo intermedio;è ammissibile l'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale per i beni acquisiti nel corso del periodo intermedio, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespote è disponibile e pronto per l'uso;nel caso di alienazione, perdita o comunque dismissione di un bene immobilizzato nel corso del periodo intermedio, la società calcola l'ammortamento relativo alla frazione dell'esercizio nel quale il bene è stato utilizzato e quindi determina la plusvalenza o minusvalenza al netto di tale quota di ammortamento.
<u>Costi di manutenzione ordinaria</u>	<ul style="list-style-type: none">I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a conto economico nel periodo amministrativo in cui sono sostenuti.



I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE (segue)

Principali **casi applicativi** di rilevazione e valutazione di poste nel bilancio intermedio:

Voce di bilancio	Modalità di rilevazione e valutazione
<u>Costi di sviluppo</u>	<ul style="list-style-type: none">i costi di sviluppo sono rilevati nel periodo intermedio solo se sono rispettati i requisiti di rilevazione previsti dall'OIC 24 Immobilizzazioni immateriali.
<u>Fondi rischi ed Oneri</u>	<ul style="list-style-type: none">gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono rilevati nel periodo intermedio solo se i requisiti previsti, dall'OIC 31 Fondi per rischi ed oneri e TFR, per la loro iscrizione sono rispettati alla data di chiusura del periodo infrannuale. L'accantonamento da contabilizzare è determinato facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data del bilancio intermedio, incluse le spese legali quantificabili in modo non aleatorio ed arbitrario, necessarie per fronteggiare la sottostante passività, certa o probabile.
<u>Incentivi e premi di risultato</u>	<ul style="list-style-type: none">gli incentivi e i premi di risultato possono essere erogati al raggiungimento di determinati risultati futuri. Questi corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita del periodo intermedio solo se entro la chiusura di tale periodo sono ragionevolmente certi.



I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE (*segue*)

Principali **casi applicativi** di rilevazione e valutazione di poste nel bilancio intermedio:

Voce di bilancio	Modalità di rilevazione e valutazione
<u>Sconti</u>	<ul style="list-style-type: none">le componenti di costo, come ad esempio sconti, incentivi e premi di risultato erogati al raggiungimento di determinati risultati futuri devono essere contabilizzati nel periodo intermedio solo se entro la data di chiusura di tale periodo risultano essere ragionevolmente certi:<ul style="list-style-type: none">se non si prevede che si verifichino a fine anno le condizioni per applicare lo sconto, il ricavo è rilevato a conto economico senza tenere conto dello sconto;se si prevede che si verifichino tali condizioni, si rileva il ricavo a conto economico al netto della pertinente quota parte dello sconto atteso.
<u>Rimanenze</u>	<ul style="list-style-type: none">le rimanenze di magazzino sono valutate al minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato;il costo delle rimanenze è determinato alla fine del periodo intermedio utilizzando le stesse configurazioni di costo (Costo specifico, FIFO, LIFO, costo medio ponderato) di fine esercizio.Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile. Se nel periodo intermedio vengono meno, in tutto o in parte, i presupposti della svalutazione effettuata in un periodo precedente, per effetto dell'aumento del valore di realizzazione desumibile dal mercato, la rettifica di valore effettuata è annullata nei limiti del costo originariamente sostenuto.



I CRITERI DI VALUTAZIONE E RILEVAZIONE (*segue*)

Principali **casi applicativi** di rilevazione e valutazione di poste nel bilancio intermedio:

Voce di bilancio	Modalità di rilevazione e valutazione
<u><i>Svalutazioni e ripristini di valore delle Attività</i></u>	<ul style="list-style-type: none">Nel bilancio intermedio si effettuano le svalutazioni e i ripristini di valore delle attività secondo le regole ordinarie applicate nel bilancio di esercizio. Pertanto:<ul style="list-style-type: none">nel caso in cui i principi contabili non ammettano il ripristino di valore di un'attività (es. avviamento, oneri pluriennali), le svalutazioni effettuate nel bilancio intermedio non possono essere ripristinate nei successivi bilanci;i costi iscritti nel conto economico del bilancio intermedio, in assenza dei presupposti che ne consentano la capitalizzazione, non possono essere ripresi e capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale nei successivi bilanci.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS

CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

LA VALUTAZIONE E RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE

Per il calcolo delle imposte (correnti e differite) del bilancio intermedio, l'OIC 30 (par. 16) prescrive l'utilizzo dell'**aliquota fiscale annua effettiva** = stima dell'incidenza dell'onore fiscale annuale sul risultato civilistico annuale ante imposte.



Le differenze permanenti e le imposte anticipate precedentemente non rilevate che diventano certe nel periodo, sono allocate a Conto economico *pro-quota* in base al rapporto tra reddito ante imposte stimato nel periodo intermedio e quello di fine esercizio.

La svalutazione di imposte anticipate, per motivi di prudenza, è contabilizzata per intero nel periodo infrannuale in cui viene meno il requisito della ragionevole certezza.

**EVITARE SIGNIFICATIVE DIFFERENZA TRA L'ALIQUOTA FISCALE RISULTATE NEL BILANCIO INTERMEDIO RISPETTO A QUELLA
RISULTANTE NEL BILANCIO D'ESERCIZIO**



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



LA VALUTAZIONE E RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE (*segue*)

L'OIC 25 Imposte sul reddito definisce che le imposte sul reddito vadano calcolate applicando all'utile ante imposte del periodo l'aliquota fiscale in vigore al termine del periodo di riferimento come se a tale data la società dovesse pagare le imposte.



**OBIETTIVO DELLA CONSULTAZIONE: DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INFRANNUALI,
IDENTIFICANDO QUALE APPROCCIO ALTERNATIVO QUANTO DEFINITO DALL'OIC 25 *IMPOSTE SUL REDDITO*.**



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.1 – Utile nel primo periodo intermedio compensato da perdite nei successivi

- Si ipotizza un'aliquota fiscale annua effettiva (IRES + IRAP) pari al 40% e periodi intermedi di durata semestrale;
- Ai sensi del paragrafo 16, applicando l'aliquota fiscale annua effettiva al risultato ante imposte si determina l'imposta o la perdita fiscale di competenza del periodo intermedio (OIC 30, par.16);
- Non essendo richiesta la distinzione a conto economico tra imposte correnti e differite, le imposte del periodo intermedio sono iscritte in contropartita alla voce B2 *“fondo imposte, anche differite”* del passivo di Stato patrimoniale.

	1°Semestre	2°Semestre	Totale
Risultato ante imposte	8.000	(4.000)	4.000
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			4.000
Imposte Correnti e differite	3.200	(1.600)	1.600
Aliquota effettiva	40%	40%	40%



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.2 – Perdite di precedenti esercizi utilizzabili nell'esercizio

- Si ipotizza l'esistenza di perdite di precedenti esercizi utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	1°Semestre	2°Semestre	Totale
Risultato ante imposte	20.000	5.000	25.000
Perdite utilizzate			(8.000)
Differenze temporane e permanenti			0
Imponibile			17.000
Imposte correnti e differite			6.800
Imposte anticipate			0
Totale imposte	5.440	1.360	6.800
Aliquota effettiva	27,2%	27,2%	27,2%



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.2 – Perdite di precedenti esercizi utilizzabili nell'esercizio

- La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 27,2%, ossia:

Totale imposte (6.800) / Risultato *ante* imposte (25.000)

- Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina in automatico che le perdite di esercizi precedenti (8.000) vengano allocate a conto economico *pro-quota* in base al rapporto tra il reddito *ante* imposte nel periodo intermedio e la stima del reddito *ante* imposte di fine esercizio (come previsto dal paragrafo 16).



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.3 – Perdite di precedenti esercizi utilizzabili solo parzialmente nell'esercizio

- Si ipotizza l'esistenza di perdite di precedenti esercizi utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate. Nel primo periodo si registra un utile di 20.000 mentre nel secondo periodo si ipotizza una perdita di 15.000. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	1°Semestre	2°Semestre	Totale
Risultato ante imposte	20.000	(15.000)	5.000
Perdite utilizzate			(5.000)
Differenze temporane e permanenti			0
Imponibile			0
Imposte correnti e differite			0
Imposte anticipate			0
Totale imposte	0	0	0
Aliquota effettiva	0%	0%	0%



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.3 – Perdite di precedenti esercizi utilizzabili solo parzialmente nell'esercizio

- La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 0%, ossia:

Totale imposte (0) / Risultato *ante* imposte (5.000)

- Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina che anche le imposte del bilancio intermedio chiuso alla fine del primo semestre risultano pari a 0, nonostante il periodo chiuda con un risultato *ante* imposte pari a 20.000, in ragione della presenza di perdite attese nel secondo semestre.



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.4 – Calcolo delle imposte in presenza di differenze permanenti

- Si ipotizza l'esistenza di differenze permanenti nel primo semestre dovute all'incasso di dividendi esenti pari a 3.000. Sono inoltre presenti differenze temporanee rilevate nel primo semestre dovute alla rilevazione di un accantonamento deducibile in esercizi futuri. Nel primo periodo si registra un utile di 10.000 mentre nel secondo periodo si ipotizza un utile di 5.000. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	1°Semestre	2°Semestre	Totale
Risultato ante imposte	10.000	5.000	15.000
Differenze temporanee			1.000
Differenze permanenti			(3.000)
Imponibile			13.000
Imposte correnti e differite			5.200
Imposte anticipate			(400)
Totale imposte	3.200	1.600	4.800
Aliquota effettiva	32%	32%	32%



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.4 – Calcolo delle imposte in presenza di differenze permanenti

- La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 32%, ossia:

Totale imposte (4.800) / Risultato *ante* imposte (15.000)

- Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina in automatico che le differenze permanenti (3.000) vengano allocate a conto economico pro-quota in base al rapporto tra il reddito *ante* imposte nel periodo intermedio e la stima del reddito *ante* imposte di fine esercizio (come previsto dal paragrafo 16).



LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI: LE IMPOSTE

ESEMPIO n.5 – Cambio aliquota fiscale

- Prima della preparazione del bilancio del secondo trimestre entra in vigore un'aliquota fiscale del 30%, con una diminuzione rispetto all'aliquota precedentemente in vigore (40%).

	1°Trimestre	2°Trimestre	3°Trimestre	4°Trimestre	Totale
Risultato ante imposte	10.000	10.000	10.000	10.000	40.000
Perdite utilizzate	4.000	2.000	3.000	3.000	12.000

- L'effetto della variazione di aliquota sulle imposte del primo trimestre, contabilizzato nel secondo trimestre, provoca la diminuzione dell'onere per imposte dato da:

Imposte del secondo trimestre: $10.000 \times 30\%$	3.000
Variazione di aliquota sul primo trimestre: $10.000 \times (30\% - 40\%)$	(1.000)
Totale	2.000

- Coerentemente nel secondo trimestre le eventuali imposte anticipate e differite iscritte in bilancio sono rideterminate in base alla nuova aliquota fiscale.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Bilancio in forma ordinaria

- la Nota integrativa fornisce una spiegazione degli eventi e delle operazioni significative per la comprensione delle variazioni della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico della società avvenute dalla chiusura dell'ultimo esercizio.
- Le **informazioni già fornite nell'ultimo bilancio di esercizio della società non necessitano di essere fornite nel bilancio intermedio** a meno che non siano occorsi nuovi eventi o sia necessario un aggiornamento o si sia adottato un nuovo o diverso principio contabile.

Bilancio delle micro-imprese (2435-ter)

- Le **micro-imprese**, diverse dagli enti di investimento e dalle società di partecipazione finanziaria, che redigono il bilancio intermedio sono **esonerate dalla redazione della nota integrativa** quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.

Bilancio in forma abbreviata (2435-bis)

- Le società che redigono il **bilancio intermedio in forma abbreviata** forniscono le **informazioni previste dall'art. 2435-bis del codice civile**. Le informazioni già fornite nel bilancio di esercizio non necessitano di essere fornite nel bilancio intermedio a meno che non siano occorsi nuovi eventi o sia necessario un aggiornamento.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!