

TuttoCamere.it

Il portale dell'informazione sulla Camera di Commercio per i professionisti e le imprese

Newsletter n. 10 del 3 Aprile 2023

Campagna Bilanci 2023

SOMMARIO

1. LA REDAZIONE E LA PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO - Forme di bilancio e soggetti obbligati	3
1.1. Bilancio in forma ordinaria	3
1.2. Bilancio in forma abbreviata	3
1.3. Bilancio delle micro-imprese	3
2. LA REDAZIONE E LA PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO - Soggetti obbligati e modalità di redazione e di pubblicazione nel Registro imprese	5
3. IL DEPOSITO DEI BILANCI AL REGISTRO IMPRESE - Online il manuale operativo 2023	7
4. SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE - Iter di approvazione - Le assemblee telematiche - Modalità di deposito presso il Registro delle imprese - Mancata approvazione del bilancio di esercizio	8
4.1. L'iter per la formazione, approvazione e deposito	8
4.2. Le assemblee telematiche	9
4.3. La composizione del documento bilancio	11
4.4. Il deposito presso il Registro delle imprese	11
4.4.1. Strumenti per l'invio	12
4.4.2. Il formato elettronico elaborabile XBRL	12
4.4.3. La tassonomia per le società quotate	13
4.4.4. La composizione della pratica	13
4.5. La sottoscrizione della pratica e degli atti	13
4.6. La distribuzione degli utili	14
4.7. Diritti e imposta di bollo	15
4.8. Sanzioni	15
4.9. Software disponibili	16
4.10. Mancata approvazione del bilancio di esercizio	17

5. CONSORZI CON ATTIVITA' ESTERNA - Deposito della situazione patrimoniale	18
6. CONTRATTI DI RETE - Deposito della situazione patrimoniale.....	20
7. SOCIETA' BENEFIT - Contenuto della relazione annuale da allegare al bilancio - Le verifiche da parte dell'organo di controllo.....	21
7.1. Norme generali.....	21
7.2. Deposito del bilancio al Registro imprese	22
8. ENTI DEL TERZO SETTORE, imprese sociali, enti religiosi e società di mutuo soccorso, iscritti nell'apposita sezione del Registro delle imprese.....	22
8.1. Premessa - La normativa di riferimento	22
8.2. Impresa sociale - Bilancio d'esercizio e bilancio sociale.....	22
8.3. Società di mutuo soccorso.....	23
9. ENTI DEL TERZO SETTORE - Redazione e deposito del bilancio d'esercizio - Bilanci e rendiconti 2022 secondo i nuovi schemi - Chiarimenti dal Ministero del lavoro	24
9.1. Gli schemi di bilancio per gli ETS di grandi dimensioni	24
9.2. Gli schemi di bilancio per gli ETS di piccole dimensioni	24
9.3. L'utilizzo della nuova modulistica	25
9.4. Imprese sociali - Cooperative sociali e SOMS	26
9.5. La nuova modulistica di bilancio per gli ETS	26
9.6. Il deposito del bilancio di esercizio al RUNTS	27
10. OIC 35 - Le semplificazioni di prima applicazione si applicano a tutti gli ETS anche per il 2022	28
11. ENTI DEL TERZO SETTORE - Le linee guida per la redazione e la pubblicazione del bilancio sociale	29
11.1. Soggetti coinvolti	29
11.2. Le linee guida.....	30
11.3. Struttura e contenuto.....	31
11.4. Approvazione e deposito presso il RUNTS.....	31
11.5. Deposito presso il Registro delle imprese.....	31
11.6. Pubblicazione sul sito internet.....	32
12. I BILANCI BANCARI	32
13. SRL E COOPERATIVE - Obbligo della nomina dell'organo di controllo - Alla data di approvazione del bilancio di esercizio 2022	33
13.1. I differimenti dell'introduzione dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo.....	36
13.2. Responsabilità degli amministratori	36
13.3. La tipologia dell'organo da nominare.....	37
13.4. Riflessi sulla disciplina delle società cooperative	38
13.5. COOP-SRL - La doppia funzione dell'organo di controllo - L'orientamento del Ministero delle imprese e del made in Italy.....	39
13.6. Mancata nomina dell'organo di controllo.....	41
13.7. Adempimenti presso il Registro delle imprese	41
Sintesi degli adempimenti:	41
14. ENTI DEL TERZO SETTORE - Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti	41
14.1. Nomina dell'organo di controllo.....	42
14.2. Nomina del revisore legale dei conti	42
14.3. Decorrenza dell'obbligo di nomina.....	43

1. LA REDAZIONE E LA PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO - Forme di bilancio e soggetti obbligati

A) Il bilancio di esercizio rappresenta il **fondamentale documento informativo sulla dinamica aziendale** e ha rilevanza soprattutto ai fini della comunicazione all'esterno.

Le disposizioni del Codice civile prevedono tre formati di bilancio civilistico:

- **bilancio ordinario**: medie e grandi imprese;
- **bilancio abbreviato**: piccole imprese;
- **bilancio delle micro-imprese**: micro-imprese.

1.1. Bilancio in forma ordinaria

L'articolo art. 2423 c.c. al primo comma stabilisce che gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio in forma ordinaria costituito da:

- **Stato Patrimoniale,**
- **Conto Economico,**
- **Rendiconto Finanziario,**
- **Nota Integrativa.**

1.2. Bilancio in forma abbreviata

Il bilancio in forma abbreviata può essere redatto dalle società di capitali che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti (piccole imprese):

- 1) totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Il bilancio abbreviato è composto da:

- **Stato Patrimoniale,**
- **Conto Economico,**
- **Nota Integrativa.**

Le piccole imprese che forniscono in Nota Integrativa le informazioni richieste dai punti 3) e 4) dell'art.2428 c.c. sono **esonerate dalla relazione sulla gestione** (art 2435 bis co.7 c.c.).

Da tale esonero sono esclusi gli enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria che sono quindi obbligati a redigere e ad allegare al bilancio abbreviato la relazione sulla gestione (art. 2435 ter comma 5 c.c.).

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono **esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.**

Le imprese che rientrano nella classe delle piccole imprese **potranno comunque presentare il bilancio in forma ordinaria.**

1.3. Bilancio delle micro-imprese

L'art. 2435-ter c.c. "Bilancio delle micro imprese", definisce la classe delle micro-imprese, disciplinandone i contenuti del bilancio di esercizio.

Secondo tale articolo, sono considerate micro-imprese le società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Tabella riepilogativa

Tipo di schema di bilancio	Conto economico	Stato patrimoniale	Nota integrativa	Relazione sulla gestione	Rendiconto finanziario
Micro-imprese (art. 2435-ter)	SI	SI	Esonero	Esonero	NO

C.C.)					
Imprese con bilancio abbreviato (art. 2435-bis C.C.)	SI	SI	SI	Esonero	NO
Imprese con bilancio ordinario (art. 2423 ss. C.C.)	SI	SI	SI	SI	SI

B) Soggetti obbligati alla redazione e alla pubblicazione nel Registro delle imprese del bilancio d'esercizio o della situazione patrimoniale sono:

- **le società per azioni** (art. 2423 C.C.);
- **le società in accomandita per azioni** (art. 2454 C.C.);
- **le società responsabilità limitata** (art. 2478-bis C.C.);
- **le società cooperative** (art. 2519 C.C.) e **loro consorzi**;
- **le mutue assicuratrici** (art. 2547 C.C.);
- **i Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE)** (D. Lgs. n. 240/1991);
- **i consorzi con attività esterna** (art. 2615-bis C.C.);
- **le società consortili per azioni e a responsabilità limitata** (art. 2615-ter C.C.);
- **le società estere che hanno una sede secondaria in Italia** (art. 2508, 2509; art. 101.ter disp. Att. C.C.; D.Lgs. n. 87/1992);
- **le società di persone (Snc e Sas) nel caso abbiano come soci illimitatamente responsabili Spa, Sapa o Srl** (art. 2361 C.C. e 111-duodecies, d.a.t.);
- **gli enti autonomi lirici, le istituzioni concertistiche e tutti gli altri enti operanti nel settore della musica, del teatro e della danza, che si sono trasformati in fondazioni di diritto privato** (art. 16, comma 5, D. Lgs. n. 367/1996, così come modificato dall'art. 6 del D. Lgs. n. 134/1998);
- **le aziende speciali e le istituzioni degli Enti locali** (art. 114, comma 5-bis, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, introdotto dall'art. 25, comma 2, lett. a) del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27).

Per **il bilancio d'esercizio e consolidato delle imprese di assicurazione** è necessario far riferimento alle seguenti disposizioni normative:

- la legge 12 agosto 1982, n. 576, successivamente modificata dalla L. 9 gennaio 1991, n. 20; il D. Lgs. 26 maggio 1997, n. 173;
 - il **regolamento n. 7 del 13 luglio 2007**, recante i prospetti e le istruzioni di compilazione che le imprese che adottano gli IAS/IFRS devono seguire nella redazione del bilancio e della relazione semestrale, sia individuali che consolidati;
 - il **provvedimento dell'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni 6 dicembre 2016** recante "*Modifiche ed integrazioni ai Regolamenti ISVAP n. 7 del 13 luglio 2007 e n. 22 del 4 aprile 2008 e al provvedimento IVASS n. 3 del 21 maggio 2013*";
 - il **provvedimento n. 121 del 7 giugno 2022**, recante modifiche e integrazioni al regolamento IVASS n. 7 del 13 luglio 2007.
- Dal 1° gennaio 2023 è entrato vigore il nuovo **principio contabile internazionale IFRS 17** "Contratti assicurativi", che sostituirà l'omonimo vigente principio IFRS 4.
- Dalla medesima data, la quasi totalità delle imprese di assicurazione italiane applica per la prima volta anche il **principio contabile IFRS 9** "Strumenti finanziari", in luogo dello IAS 39 "Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione".

Tra i soggetti obbligati al deposito del bilancio d'esercizio presso il Registro delle imprese, ricordiamo che sono da includere anche:

1) Gli enti autonomi lirici, le istituzioni concertistiche, gli enti operanti nel settore della musica, del teatro e della danza, che, secondo quanto disposto dal D. Lgs. 29 giugno 1996, n. 367, **si sono trasformati in fondazioni di diritto privato**.

L'obbligo del deposito del bilancio d'esercizio scaturisce dalla disposizione dettata all'ultimo comma dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 367/1996, aggiunto dall'articolo 6 del D. Lgs. 23 aprile 1998, n. 134.

Entro 30 giorni dall'approvazione da parte del Consiglio di amministrazione, una copia del bilancio (*che dovrà essere redatto dal Sovrintendente secondo le disposizioni degli articoli 2423 e seguenti del Codice*

civile, in quanto compatibili) deve essere, a cura degli amministratori, trasmessa al Ministero del tesoro e all'Autorità di Governo competente in materia di spettacolo, e **"depositata presso l'Ufficio del Registro delle imprese"**.

Questo obbligo presuppone, naturalmente, che la fondazione sia quanto meno iscritta al Repertorio Economico Amministrativo.

2) Le Aziende speciali e i Consorzi fra Enti territoriali, costituiti ai sensi della L. n. 142 del 1990 (ora recepita nel D. Lgs. n. 267/2000).

Solo con l'art. 25, comma 2, lett. a) del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27 (con l'inserimento, nell'art. 114 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, del comma 5-bis), è stato introdotto - a decorrere dall'anno 2013 - **l'obbligo anche per le aziende speciali e le istituzioni degli Enti locali di depositare i propri bilanci al Registro delle imprese o nel Repertorio delle notizie economico-amministrative (REA) della Camera di Commercio di competenza, entro il 31 maggio di ogni anno.**

L'Unioncamere, attraverso la rete di informatica delle Camere di Commercio, trasmetterà al Ministero dell'Economia e delle Finanze - **entro il 30 giugno di ogni anno** - l'elenco delle aziende speciali ed istituzioni con i relativi bilanci.

2. LA REDAZIONE E LA PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO - Soggetti obbligati e modalità di redazione e di pubblicazione nel Registro imprese

A) Le aggregazioni in gruppi d'impresa, in particolare a partire dagli ultimi decenni, hanno costituito un fenomeno sempre più rilevante, e conseguentemente è diventato sempre più necessario il bisogno di definire delle metodologie di formazione e rappresentazione dei dati al fine di informare i terzi sulle dinamiche patrimoniali, finanziarie ed economiche, sull'organizzazione e sulle prospettive di sviluppo del gruppo, considerato unitariamente.

Per **gruppo di imprese** si intende un complesso economico costituito da più aziende le quali, pur mantenendo inalterata la loro autonomia giuridica, sono **controllate da un medesimo soggetto economico** che coordina le attività di ognuna secondo un indirizzo unitario, sulla base di una strategia comune.

Quando siamo di fronte ad un gruppo di imprese le informazioni che si possono ricavare da una lettura dei singoli bilanci d'esercizio delle aziende non è sufficiente per ottenere un quadro completo della situazione economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo. È in questo contesto che si manifesta la necessità di redigere il bilancio consolidato, che rappresenta il gruppo come se fosse un'unica impresa.

Nel nostro paese il Legislatore ha disciplinato i criteri **di redazione e il contenuto del bilancio consolidato** con i Decreti Legislativi 127 del 1991 (società industriali, commerciali e di servizi) e 87 del 1992 (enti finanziari e creditizi), recependo la VII direttiva CEE.

Il bilancio consolidato rappresenta lo strumento che permette di **rappresentare la realtà patrimoniale, finanziaria ed economica del gruppo**, attraverso una opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo.

In termini pratici, il bilancio consolidato è la somma dei bilanci delle società. Da tale somma vanno **scorporate le "operazioni infragruppo"**.

Le finalità del bilancio consolidato sono descritte nell'art. 29 del D.Lgs. n. 127/1991 che, recependo le direttive comunitarie, dispone che il bilancio debba essere **redatto da parte degli amministratori dell'impresa controllante**.

La data di riferimento del bilancio consolidato coincide con la data di chiusura del bilancio d'esercizio dell'impresa controllante (art. 30, comma 1, D.Lgs. n. 127/1991).

Il bilancio consolidato **non è assoggettato ad approvazione da parte dell'assemblea della Capogruppo**, in quanto il bilancio consolidato altro non è che un "assemblaggio" tecnico di bilanci di esercizio singolarmente approvati ed opportunamente adattati secondo regole tecniche precise per permetterne il consolidamento.

Tuttavia, il bilancio consolidato è **oggetto di controllo da parte dei revisori**, quindi può essere impugnato.

Una copia del bilancio consolidato, unitamente alla relazione sulla gestione e alla relazione di revisione, deve restare **depositato nella sede della società** durante i 15 giorni che precedono l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio dell'impresa controllante e **finché questo non sia approvato** (art. 41, punto 4 del D.Lgs. 127/1991).

I soci possono prendere visione di tutti i documenti depositati presso la sede sociale.

Sotto il profilo contabile la norma che definisce il bilancio consolidato è il **principio contabile OIC 17**. Secondo questo documento il bilancio consolidato è uno schema idoneo a rappresentare la situazione economica patrimoniale e finanziaria di un gruppo di imprese.

Il bilancio consolidato è composto, in modo analogo al bilancio d'esercizio, dai seguenti documenti:

- **Stato patrimoniale consolidato,**
- **Conto economico consolidato,**
- **Nota integrativa consolidata.**

A questi si aggiungono:

- **Rendiconto finanziario consolidato** (obbligatorio da gennaio 2016, riporta i flussi finanziari del gruppo, oltre alla composizione delle disponibilità liquide e il loro ammontare),
- **Variazione del patrimonio netto** (deve includerla se redatto secondo i principi internazionali),
- **Relazione sulla gestione** (contenente un'analisi esauriente della situazione delle società incluse nel consolidamento e dei risultati della gestione, in particolare i costi, i ricavi e gli investimenti).

B) I soggetti obbligati alla redazione del bilancio consolidato sono:

- società di capitali o di persone che controllano altre imprese,
- società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata,
- enti pubblici che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, società cooperative e mutue assicurazioni (nell'ipotesi che controllino società di capitali) (art. 25, D.Lgs. n. 127/1991).

In merito al **criterio del controllo** è bene precisare che l'articolo 26 del D.Lgs. n. 127/1991 definisce le imprese controllate (rinviando all'art. 2359 c.c.), come quelle imprese in cui un'altra impresa:

- dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- dispone dei voti sufficienti ad esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- ha il diritto, in virtù di vincoli contrattuali o clausole statutarie, la possibilità di esercitare un'influenza dominante;
- controlla da sola, la maggioranza dei diritti di voto.

L'art. 27 del D.Lgs. 127/1991, trattando dell'esonero dalla redazione del bilancio consolidato, dispone che **non sono soggette all'obbligo di consolidamento** le imprese che controllanti che, unitamente alle controllate, non abbiano superato per almeno due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- Totale degli attivi degli stati patrimoniali superiore agli Euro 20.000.000,
- Totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni superiori agli Euro 40.000.000,
- Totale dipendenti superiori ai 250 in media occupati nell'esercizio.

C) Il bilancio consolidato va depositato al Registro imprese contestualmente al deposito del bilancio di esercizio ovvero entro 30 giorni dalla data di approvazione dello stesso.

L'art. 42 del D.Lgs. 127/1991 stabilisce che una copia del bilancio consolidato e della relazione sulla gestione e della relazione di revisione, *"deve essere depositata, a cura degli amministratori, presso l'ufficio del registro delle imprese, con il bilancio d'esercizio"*.

Da notare che non viene esplicitato un termine entro il quale debba avvenire tale deposito.

Poiché però il deposito deve avvenire con il bilancio d'esercizio, ne deriva che si applicano le medesime tempistiche che, secondo l'art. 2435 C.C., sono stabilite in **30 giorni dalla data di approvazione del bilancio d'esercizio**.

Il deposito del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato si configura come **unico adempimento**, ai sensi dell'art 42 del D.Lgs. 127/1991; pertanto le imprese che **depositano il bilancio di esercizio ed il bilancio consolidato** sono tenute all'assolvimento dell'imposta di bollo e del diritto di segreteria **solo una volta in sede di deposito del bilancio di esercizio**.

Pur trattandosi di un unico adempimento, tuttavia, **non è possibile depositare i due bilanci mediante un'unica pratica**, per esigenze funzionali.

Di conseguenza, immediatamente dopo avere provveduto al deposito del bilancio d'esercizio, le imprese che depositano il bilancio consolidato presenteranno un'ulteriore pratica utilizzando il modulo B e indicando nel modulo NOTE/XX gli estremi relativi al deposito del bilancio ordinario, al fine dell'applicazione del corretto diritto di segreteria e dell'imposta di bollo.

Il deposito del **bilancio consolidato della società controllante** viene effettuato in proprio anche dalla società controllata che a sua volta controlla altre società.

Le **società in nome collettivo o in accomandita semplice interamente possedute da società per azioni**, in accomandita per azioni o società a responsabilità limitata devono redigere e pubblicare nel Registro delle Imprese il bilancio consolidato ai sensi del D.Lgs. 127/1991.

Le stesse società devono **redigere anche il bilancio di esercizio**, secondo le norme previste per le società per azioni, ma tale documento, a differenza del bilancio consolidato, **non deve essere depositato nel Registro delle Imprese**.

Il bilancio consolidato in oggetto **non è soggetto al formato XBRL** e quindi deve essere prodotto nel formato PDF/A.

3. IL DEPOSITO DEI BILANCI AL REGISTRO IMPRESE - Online il manuale operativo 2023

1) E' online il "**Manuale operativo per il DEPOSITO BILANCI al registro delle imprese - Campagna bilanci 2023**" volto a facilitare le società e i professionisti nell'adempimento dell'obbligo di deposito del bilancio oltre che a creare linee guida uniformi di comportamento su scala nazionale.

La guida descrive le **modalità di compilazione della modulistica elettronica e di deposito telematico dei Bilanci e degli Elenchi Soci al Registro delle imprese** per la campagna 2023.

Per il **deposito del bilancio di esercizio e dell'eventuale elenco soci annuale** (per le SPA, le SAPA e le SCpA) è necessario utilizzare le funzioni di spedizione disponibili in <http://www.registroimprese.it/deposito-bilanci>.

Si ricorda che il deposito del bilancio **NON rientra tra gli adempimenti compresi nella Comunicazione Unica**.

2) Anche per il 2022, la **tassonomia da utilizzare** per la formazione delle istanze XBRL è la versione "**2018-11-04**", per il cui utilizzo, XBRL Italia ha fornito le **istruzioni operative in conseguenza delle variazioni normative introdotte con l'articolo 1, commi 125 e seguenti della Legge n. 124 del 4 agosto 2017** (Legge annuale per il mercato e la concorrenza).

3) Con **decreto interministeriale del 16 febbraio 2023 (decreto OIC 2023)**, è stata definita la misura della maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio per il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese.

Gli importi per il 2023 passano da euro 2.00 a euro 2.30.

LINK:

[Per scaricare il testo del Manuale clicca qui.](#)

LINK:

[Per accedere al servizio di spedizione bilanci clicca qui.](#)

LINK:

[Per approfondire l'argomento relativo al deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese clicca qui.](#)

LINK:

[Per approfondire l'argomento relativo agli importi dei diritti di segreteria dovuti alla Camera di Commercio clicca qui.](#)

4. SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE - Iter di approvazione - Le assemblee telematiche - Modalità di deposito presso il Registro delle imprese - Mancata approvazione del bilancio di esercizio

I bilanci al 31 dicembre 2022 dovranno essere **approvati entro il 2 maggio 2023** (considerato che il 30 aprile 2023 cade di domenica e il giorno successivo è festivo essendo il 1° maggio), salvo che lo statuto non consenta il **rinvio a 180 giorni** (ossia al **29 giugno 2023**), quando la società sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato ovvero lo richiedano "particolari esigenze" connesse alla struttura e all'oggetto della società.

Salvi tali casi, infatti, l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a **120 giorni** (art. 2364 c.c.).

4.1. L'iter per la formazione, approvazione e deposito

Il **bilancio di esercizio** delle società, **chiuso al 31 dicembre 2022**, ha lo scopo di informare i soci, i creditori e più in generale tutti gli *stakeholders*, sull'andamento della gestione al termine dell'esercizio.

Il Codice civile stabilisce un preciso *iter* per la sua formazione, approvazione e deposito presso il Registro delle imprese. Le principali sono:

- 1) **redazione** ed **approvazione** del progetto di bilancio da parte dell'**organo amministrativo**, corredato dalla **relazione sulla gestione**;
- 2) **comunicazione** del progetto di bilancio e della relazione al **collegio sindacale** (od al sindaco unico nelle SRL ed equiparate) ed al **soggetto incaricato della revisione legale** (ove presente);
- 3) **predisposizione** da parte del **collegio sindacale** (o sindaco unico nelle SRL) e del **soggetto incaricato della revisione legale** (ove presente) delle **relazioni** alla quale gli organi sono tenuti e conseguente messa a disposizione delle stesse all'organo amministrativo;
- 4) **deposito** presso la **sede sociale** del progetto di bilancio, delle **relazioni dell'organo amministrativo, dei sindaci e/o del soggetto incaricato della revisione legale**, (se del caso, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e con il prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate);
- 5) esame e **delibera di approvazione** (o non approvazione con eventuale rinvio all'organo amministrativo per la riformulazione) da **parte dell'assemblea ordinaria** dei soci (nel sistema tradizionale di amministrazione e controllo ed in quello monistico) ovvero da parte del **consiglio di sorveglianza** (nel sistema dualistico) ovvero con decisione non collegiale (ove statutariamente prevista) nelle SRL;
- 6) **deposito** del bilancio di esercizio, con le relazioni allegate, ed il relativo verbale di approvazione e dell'elenco dei soci (nelle società per azioni non quotate che a tale adempimento, a differenza delle SRL, sono ancora tenute) presso il **Registro delle imprese**.

La sequenza degli adempimenti viene illustrata nella Tabella che segue.

Adempimento	TERMINE		Norme di riferimento all'adempimento
	Ordinario (1)	Particolari esigenze	
Redazione del Progetto di Bilancio	31 marzo 2023	30 maggio 2023	2423 C.C.
Redazione della Relazione sulla Gestione	31 marzo 2023	30 maggio 2023	2428 C.C.
Trasmissione del bilancio al Collegio Sindacale	31 marzo 2023	30 maggio 2023	2429, comma 1, C.C.
Deposito Bilancio presso la Sede legale	15 aprile 2023	14 giugno 2023	2429, comma 3, C.C.
Avviso convocazione assemblea per approvazione bilancio (PEC o R/R)	24 aprile 2023	21 giugno 2023	2366 e 2479-bis C.C.
Assemblea Ordinaria dei Soci per l'approvazione del bilancio	2 maggio 2023 (2) (120 giorni)	29 giugno 2023 (180 giorni)	2364, comma 2 e 2478-bis C.C.
Registrazione della delibera che decide la distribuzione degli utili ai soci (3)	20 maggio 2023	19 luglio 2023	Art. 4, Tariffa, Parte Ia, D.P.R. n. 131/1986
Deposito Bilancio al Registro Imprese (presso la	30 maggio 2023	29 luglio 2023	2435 C.C.

Camera di Commercio di competenza)			2478-bis, comma 2, C.C. art. 8 L. 580/1993
------------------------------------	--	--	--

- (1) Come noto la legge non prevede esplicitamente un termine entro il quale l'organo amministrativo deve redigere il progetto di bilancio per dare poi inizio alla sequenza degli adempimenti. Nella prassi si procede, quindi, con un calcolo a ritroso avendosi a data certa il termine previsto dal Codice civile per la **convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci** (ed eventuale) approvazione del Bilancio, ai sensi art. 2364, comma 2 C.C., e, pertanto, ai canonici **120 giorni** dalla **chiusura dell'esercizio**, andranno sottratti gli almeno 30 giorni, previsti ai sensi art. 2429 C.C., per la eventuale comunicazione del progetto al collegio sindacale (e/o se il caso, al soggetto incaricato della revisione legale dei conti).
- (2) In quanto il 30 aprile e il 1° maggio 2023 sono giorni festivi.
- (3) Sul verbale dell'assemblea che ha approvato il bilancio e ha contemporaneamente deliberato la distribuzione degli utili vanno riportati gli estremi di registrazione all'Ufficio del registro.

	Sistema Ordinario	Sistema Dualistico	Sistema Monistico
Redazione	Amministratore unico o Consiglio di Amministrazione	Consiglio di gestione	Consiglio di Amministrazione
Approvazione	Assemblea ordinaria	Consiglio di Sorveglianza	Assemblea ordinaria

4.2. Le assemblee telematiche

All'approssimarsi delle assemblee di approvazione dei bilanci al 31 dicembre 2022, è doveroso soffermarsi brevemente sulle modalità di svolgimento di dette assemblee, anche alla luce dell'ennesima proroga dei termini disposta dall'articolo 3, comma 10-undecies della L. n. 14/2023, di conversione del D.L. n. 198/2022 (c.d. "*Milleproroghe*")¹.

Fino al 31 luglio 2023 le assemblee ordinarie delle Spa, SapA e delle Srl potranno ancora svolgersi con **modalità online**, anche in assenza di una clausola statutaria.

L'applicabilità di tale norma era stata già estesa:

- dal 31 dicembre 2020 **al 31 luglio 2021** per effetto dell'articolo 3, comma 5, lettera b) del decreto-legge n. 183 del 2020, convertito dalla legge n. 21 del 2020, quindi
- **al 31 dicembre 2021** dall'articolo 6, comma 1, del decreto-legge n. 105 del 2021, convertito dalla legge n. 121 del 2021 e poi
- **al 31 luglio 2022** dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge n. 228 del 2021, convertito dalla legge n. 15 del 2022.

Per effetto della disposizione in esame il termine di applicabilità delle norme sullo svolgimento delle assemblee ordinarie delle S.p.A. e s.r.l. disposte dall'articolo 106 del decreto legge n. 18 del 2020 viene **ulteriormente prorogato al 31 luglio 2023**, a prescindere da quanto indicato nei rispettivi statuti.

Ricordiamo che il **comma 2 del citato articolo 106** consente un più **ampio ricorso ai mezzi di telecomunicazione** per lo svolgimento delle assemblee, anche in deroga alle disposizioni statutarie.

In particolare, viene stabilito che le S.p.A., le società in accomandita per azioni (S.a.p.A.), le S.r.l. e le società cooperative e le mutue assicuratrici, **anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie**, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie possono prevedere che:

- il **voto venga espresso in via elettronica o per corrispondenza**;
- l'**intervento all'assemblea avvenga, anche parzialmente, mediante mezzi di telecomunicazione** (assemblea in presenza con alcuni soggetti partecipanti attraverso mezzi di telecomunicazione);
- l'**assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione** (assemblea virtuale in audio-conferenza) che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma, 2479-bis, quarto comma, e 2538, sesto comma, codice civile senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.

¹ Per un'analisi approfondita sulle disposizioni in deroga all'ordinaria disciplina in materia di bilanci previste per l'anno 2023 dal D.L. n. 198/2022, segnaliamo un approfondimento della Fondazione Studi Consulenti del lavoro del 9 maggio 2023, consultabile al seguente link:

https://www.consulentidelavoro.it/files/PDF/2023/FS/Approfondimento_FS_20230504.pdf

In aggiunta, con esclusivo riferimento alle S.r.l., il comma 3 consente che l'espressione del voto avvenga **mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto** (art. 2479-bis C.C.), anche in questo caso a prescindere da eventuali previsioni dell'atto costitutivo.

In forza di quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 106 del D.L. n. 18/2020, convertito dalla L. n. 27/2020, le società per azioni quotate possono designare il rappresentante per le assemblee ordinarie e straordinarie anche nel caso lo statuto disponga diversamente.

Le medesime società possono altresì prevedere nell'avviso di convocazione, che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il **"Rappresentante designato"**, previsto dall'art. 135-undecies TUF. Analoga disposizione vale anche per le società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione, per le società con azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante, per le banche popolari e di credito cooperativo, per le società cooperative e mutue assicuratrici (art. 106, commi 5 e 6, D.L. n. 18/2020).

In forza poi del comma 8-bis del più volte citato articolo 106, le disposizioni di deroga si applicano anche **alle associazioni e alle fondazioni**. I pratica la possibilità di utilizzare il sistema dell'audio/videoconferenza fino al 31 luglio 2023 viene stesa a tutte le assemblee degli Enti non profit.

Assemblee tenute entro il 31 luglio 2023 sta a significare che entro detta data le assemblee **devono essere concretamente svolte, non solo convocate**.

Questo termine non dovrebbe creare alcun problema anche per le assemblee finalizzate all'approvazione del bilancio e all'eventuale rinnovo delle cariche sociali chiamate a deliberare in prima convocazione entro il 29 giugno (termine ultimo per rientrare nei 180 giorni), in quanto, qualora andassero deserte, dovrebbero essere convocate - a norma dell'art. 2369, comma 2, C.C. - entro 30 giorni e quindi ricadrebbero ancora nel mese di luglio.

Il tema delle **assemblee societarie telematiche** è ormai di grande attualità ed ampiamente esplorato dalla recente dottrina e prassi notarile.

Il Consiglio notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato, con la **Massima n. 82/2022** suggerisce **orientamenti operativi** per gestire al meglio l'assemblea telematica (sia essa c.d. **"ibrida"**, in cui alla riunione fisica si affianca la possibilità di partecipazione con mezzi di telecomunicazione o **"virtuale"**, in cui manca il luogo fisico di convocazione).

Centrale è il **principio di collegialità**. L'assemblea ibrida o virtuale deve fondarsi su di un collegamento biunivoco / bilaterale / a due vie attraverso il quale tutti i partecipanti devono:

- essere **facilmente identificabili**, meglio se in video, soprattutto in contesti potenzialmente numerosi e di soggetti che possono non conoscersi;
- poter **interagire tra di loro**, ascoltando il dibattito in tempo reale, intervenendo in esso, scambiando documenti ed esprimendo il proprio voto.

Da tener presente che la possibilità di utilizzare per le assemblee le audio/videoconferenze costituisce espressione di un principio generale **applicabile alle riunioni di ogni organo sociale**.

Pertanto, seppure le disposizioni in deroga siano espressamente previste per le assemblee societarie, non ci sono dubbi che la proroga al 31 luglio 2023 possa essere utilizzata anche per tutte le riunioni degli amministratori, sia nei consigli di amministrazione che nei comitati esecutivi, sia dai collegi sindacali.

Tipologia di società	Strumento assembleare utilizzabile fino al 31 luglio 2023
S.p.A e S.A.p.A	Audio/Videoconferenza
SRL ordinarie e S.R.L. semplificate	- Audio/Videoconferenza - Consultazione scritta o consenso espresso per iscritto
COOP e mutue assicuratrici	Audio/Videoconferenza o attraverso il rappresentante designato
Società con azioni quotate	Audio/Videoconferenza o attraverso il rappresentante designato
Banche popolari e banche di credito cooperativo	Audio/Videoconferenza o attraverso il rappresentante designato
Società ammesse a sistemi di negoziazione alternativi ai mercati regolamentati di tipo multilaterale	Audio/Videoconferenza o attraverso il rappresentante designato
Società ad azionariato diffuso tra il	Audio/Videoconferenza o attraverso il rappresentante designato

pubblico in maniera rilevante	
Associazioni e fondazioni - Enti del Terzo settore - ONLUS	Audio/Videoconferenza

4.3. La composizione del documento bilancio

A sensi art. 2423 del Codice civile, l'organo amministrativo deve redigere il bilancio e predisporre il bilancio di esercizio, formulando:

- **stato patrimoniale;**
- **conto economico;**
- **nota integrativa.**

Inoltre, dal 1° gennaio 2016, a tale elaborato si aggiunge, ad onere dell'organo amministrativo, la redazione del **rendiconto finanziario** (ex art. 2423 C.C.).

Il bilancio di esercizio si compone pertanto di **quattro documenti fondamentali**:

- **lo Stato Patrimoniale;**
- **il Conto Economico;**
- **il rendiconto finanziario;**
- **la Nota Integrativa.**

Gli allegati al bilancio

Per consentire una adeguata e completa informazione societaria, la legge prevede che il bilancio di esercizio sia accompagnato da alcuni documenti. **Sono allegati al bilancio:**

- la **relazione sulla gestione** (art. 2428 Codice civile) redatta dagli **amministratori** della società;
- la **relazione del collegio sindacale** redatta dai **sindaci** della società e/o la **relazione del soggetto incaricato del controllo contabile**; nel caso di società quotate in borsa redatta dal **soggetto incaricato del controllo contabile** (art. 2429 Codice civile);
- le **copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate** (art. 2429, comma 3 Codice civile) oppure, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio nel caso di società controllate incluse nella redazione del bilancio consolidato (art. 2429, comma 4 Codice civile);
- un **prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate** (art. 2429, comma 3 Codice civile).

Venendo, poi, all'ambito delle **micro imprese** l'articolo 2435-ter C.C. prevede che esse siano **esonerate** dalla **predisposizione**:

- del **rendiconto finanziario**;
- della **nota integrativa**, quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal comma 1 dell'art. 2427, nn. 9 e 16 C.C.;
- della **relazione sulla gestione**, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai n. 3 e 4 dell'art. 2428 C.C..

Quanto alle società che redigono il bilancio nella **forma abbreviata** (ex art. 2435 bis cod. civ.), queste, ove forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell'articolo 2428, **sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione.**

4.4. Il deposito presso il Registro delle imprese

Avvenuta l'approvazione da parte dell'assemblea, gli amministratori devono depositare, **entro 30 giorni**, presso l'ufficio del **Registro delle imprese**:

- una **copia del bilancio, corredata dalle relazioni previste**;
- l'**elenco dei soci** (solo per le S.p.A. e S.A.p.A.), riferito alla data di approvazione del bilancio (con l'indicazione del numero di azioni possedute).

Per quanto riguarda l'elenco soci delle Srl, si ricorda che **dal 30 marzo 2009 è stato abolito l'obbligo di deposito dell'elenco soci** sino a tale data previsto per le società a responsabilità con riferimento alla situazione degli assetti proprietari alla data di approvazione del bilancio di esercizio (art. 16, comma 12-octies, della L. n. 2/2009, di conversione del D.L. n.185/2008, che ha modificato l'articolo 2478 bis C.C.

Pertanto a partire da tale data le società a responsabilità limitata non devono più depositare l'elenco soci.

4.4.1. Strumenti per l'invio

Secondo quanto previsto dall'art. 31 della L. 340/2000 e successive modifiche, i bilanci devono essere depositati **esclusivamente in formato digitale e per via telematica** utilizzando le seguenti modalità:

- **FEDRAPLUS** nella versione attuale 6.97.01 o "**altre soluzioni di mercato**" realizzate da aziende specializzate, di cui parliamo più avanti al punto 4.9.;
- **BILANCIO ON-LINE**, servizio online che offre una modalità rapida e guidata di deposito, particolarmente indicato per le Società a Responsabilità Limitata;
- **DI.RE "Depositi e Istanze Registro Imprese"**, servizio che non richiede nessuna installazione di software sul computer dell'utente, come oggi richiesto da Fedra.

Per utilizzare il servizio è necessario essere utenti Telemaco.

Il servizio è accessibile dal sito <https://www.registroimprese.it/deposito-bilanci>, cliccando su "DIRE" e quindi su "Accedi", inserendo le proprie credenziali.

Dal 15 gennaio 2009 i documenti (verbale approvazione, relazione sulla gestione ecc.) devono essere **redatti in formato pdf/a**, così come previsto dall'art. 6 del D.P.C.M. 10 dicembre 2008.

4.4.2. Il formato elettronico elaborabile XBRL

Lo stesso Decreto ha previsto che i **bilanci di esercizio e consolidati** vengano invece **predisposti nel formato elettronico elaborabile XBRL** (*eXtensible Business Reporting Language*) - ultima tassonomia versione "**2018-11-04**".

Il bilancio in formato XBRL viene prodotto dai più comuni software gestionali. In alternativa, InfoCamere ha messo in linea, sul sito www.registroimprese.it, uno **strumento di base per la predisposizione del bilancio in formato XBRL** (istanza XBRL), la sua **validazione e la sua rappresentazione in formato PDF o HTML**.

Si tratta di un software gratuito che, utilizzando fogli di calcolo sia nel formato commerciale Excel che nel formato "free" Open Office, permette di **generare un prospetto contabile in XBRL a partire dai dati di un comune bilancio**.

Questo strumento può essere utilizzato per la redazione dei **bilanci di esercizio in forma ordinaria, abbreviata e micro-impresa**.

Lo stesso strumento può generare in formato XBRL il **bilancio consolidato** che, anche per il 2017, è limitato al solo Prospetto Contabile.

Qualsiasi file XBRL può, inoltre, essere validato e visualizzato in HTML o PDF utilizzando il "**Servizio TEBENI**". Questo servizio web gratuito disponibile, sul sito <http://tebeni.infocamere.it>, consente di **verificare la validità formale di un'istanza XBRL prima del suo deposito al Registro delle Imprese**, individuando immediatamente eventuali difformità o anomalie.

Il file XBRL non può mai essere omesso, tranne nei casi di esonero espressamente previsti dalla normativa.

Ai sensi dell'art. 3 D.P.C.M. 10 dicembre 2008, sono attualmente **escluse dall'obbligo di deposito del bilancio in formato XBRL**:

- a) le società che applicano, per obbligo o per facoltà, i principi contabili internazionali (IAS/IFRS);
- b) le società di capitali quotate in mercati regolamentati;
- c) le banche e gli altri intermediari finanziari vigilati dalla Banca d'Italia e le controllate da questi soggetti;
- d) le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione che utilizzano schemi specifici, di cui all'art. 1 del D. Lgs. 7 settembre 2005, n. 209;
- e) le società controllate, anche congiuntamente, da una delle imprese di cui alle lettere a), b), c) e d) nonché le società incluse nel bilancio consolidato delle stesse

Inoltre **non sono soggetti al formato XBRL** (non essendo disponibili le necessarie tassonomie):

- a) Bilancio di società estera con sede secondaria in Italia;
- b) Consorzi confidi;
- c) Bilancio consolidato di società di persone;

- d) Bilancio finale di liquidazione;
- e) Bilancio sociale.

N.B.: il **deposito del bilancio sociale** deve essere effettuato con pratica a se stante e non deve essere incluso come allegato al deposito del bilancio di esercizio.

4.4.3. La tassonomia per le società quotate

La **tassonomia** in uso per redigere le relazioni finanziarie annuali delle **società quotate in borsa**, tenute all'uso del formato elettronico unico di comunicazione noto come European Single Electronic Format (**ESEF**) è la versione **"2020-03-16"**.

Il **Bilancio Consolidato**, redatto secondo i Principi Contabili Internazionali IAS/IFRS (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*) ed allegato alla pratica in formato ZIP, è detto **Inline XBRL** (combinazione del formato XHTML con le marcature iXBRL).

Il **Bilancio Ordinario**, redatto nel formato elettronico ESEF e con linguaggio **XHTML** integrato, che garantisce la consultazione della relazione finanziaria mediante una normale pagina web, in sostituzione del formato PDF/A è allegato nel formato XHTML che non prevede una tassonomia di riferimento.

La dimensione massima degli allegati di una pratica di bilancio è di **30MB**, ad eccezione del bilancio consolidato in formato ESEF (file ZIP) che ha dimensione massima di **80MB**.

La dimensione massima della pratica di bilancio è di **100MB** (somma allegati, distinta, file pratica, ...)

4.4.4. La composizione della pratica

La pratica predisposta mediante software Fedra o equipollente e inviata telematicamente sarà quindi così composta:

1. **Distinta relativa al modello B** (e al **modello intercalare S** ove si renda necessario anche il deposito dell'elenco soci).
2. **Un file in formato XBRL contenente il BILANCIO** completo comprendente, nella forma Ordinaria, il Prospetto Contabile (Stato Patrimoniale e Conto Economico), la Nota Integrativa e il Rendiconto Finanziario.

Il **Bilancio Abbreviato** (cod. atto 712) redatto ai sensi dell'art. 2435 bis c.c. (c.d. piccole imprese) sarà invece composto da Prospetto contabile e Nota Integrativa.

Per quanto concerne il **Bilancio delle micro imprese** (cod. atto 718 - art. 2435 ter c.c.) questo potrebbe essere composto dal solo Prospetto Contabile essendo prevista la possibilità di non redigere la nota integrativa purchè, in calce allo Stato Patrimoniale risultino le indicazioni previste dal primo comma art. 2427 c.c., n.9 e n. 16.

L'esenzione dalla redazione della Relazione sulla Gestione si ha quando in calce allo Stato Patrimoniale risultano le informazioni richieste dall'art. 2428 c.c., n. 3 e n. 4.

3. **Un file in formato PDF/A contenente il verbale di approvazione.**
4. **Un file in formato PDF/A per ogni eventuale relazione o allegato** (relazione sulla gestione, relazione collegio sindacale, ecc.);

4.5. La sottoscrizione della pratica e degli atti

Si ricorda che i file di cui sopra dovranno essere **sottoscritti digitalmente dal soggetto indicato in distinta**, ovvero da un amministratore o, in alternativa, dal professionista incaricato, utilizzando il certificato di firma di "funzione" (certificato di ruolo).

La sottoscrizione digitale del documento deve essere effettuata esclusivamente in modalità CAdES.

Non viene più accettato il deposito dei bilanci con la c.d. "procura speciale", conferita ai sensi dell'articolo 38, comma 3-bis del D.P.R. n. 445/2000.

In particolare, gli atti e i documenti che compongono la pratica possono essere sottoscritti **solamente** con una delle seguenti modalità:

1) Presentazione a cura del professionista incaricato ai sensi dell'art. 31, comma 2-quater, Legge 340/2000

La pratica e gli atti sono **sottoscritti digitalmente dal professionista incaricato** ai sensi dell'art. 31, commi 2-quater e 2-quinquies, Legge 340/2000, come modificato dall'art. 2, comma 54, Legge n. 350/2003.

In calce ad ogni documento deve essere inserita la seguente dicitura:

"Il sottoscritto professionista incaricato dal legale rappresentante della società alla presentazione della pratica attesta, ai sensi dell'art. 31, comma 2-quinquies della legge 340/2000, che il documento informatico in formato XBRL contenente lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa e tutti gli allegati in formato .pdf sono conformi agli originali depositati presso la società".

Nel quadro note della distinta deve essere inserita la seguente dichiarazione:

"Il sottoscritto _____, iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di _____, n. _____, dichiara, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000, di non avere procedimenti disciplinari in corso che comportino la sospensione dall'esercizio dell'attività professionale, e di essere stato incaricato dal legale rappresentante pro-tempore della società all'assolvimento del presente adempimento come previsto dall'art. 31 della L. 340/2000".

Qualora il professionista sia in possesso del **certificato di ruolo** potrà omettere i dati identificativi della sua iscrizione, ma dovrà comunque dichiarare di *"essere stato incaricato dal legale rappresentante pro-tempore della società all'assolvimento del presente adempimento di deposito di bilancio"*.

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, in calce ad ogni atto dovrà essere apposta la seguente dicitura:

"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di Commercio di _____ - Autorizzazione n. _____ del ____/____/____ rilasciata dall'Agenzia delle entrate".

2) Presentazione a cura dell'amministratore (nel caso in cui tutti i soggetti intervenuti sottoscrivono digitalmente i rispettivi documenti facenti parte della pratica)

La distinta relativa al modulo B deve essere **sottoscritta digitalmente da un amministratore**.

Gli allegati (**originali informatici**) devono essere sottoscritti digitalmente dai rispettivi soggetti obbligati (a titolo di esempio: il bilancio va sottoscritto dall'organo amministrativo, il verbale di assemblea da presidente e segretario, la relazione del collegio sindacale da tutti i sindaci ecc.)

3) Presentazione a cura dell'amministratore (nel caso in cui la pratica e tutti i suoi allegati sono sottoscritti da un solo amministratore)

La distinta relativa al modulo B e gli allegati (**copie per immagine su supporto informatico di originali cartacei**) sono sottoscritti digitalmente da un amministratore

In calce ad ogni documento deve essere inserita la seguente dicitura:

"Il/La sottoscritto/a _____, nato a _____ il _____ dichiara, consapevole delle responsabilità penali previste ex art. 76 del D.P.R. 445/2000 in caso di falsa o mendace dichiarazione resa ai sensi dell'art. 47 del medesimo decreto, che il presente documento è stato prodotto mediante scansione ottica dell'originale analogico e che ha effettuato con esito positivo il raffronto tra lo stesso e il documento originale ai sensi dell'art. 4 del D.P.C.M. 13 novembre 2014".

4.6. La distribuzione degli utili

Il verbale di assemblea di approvazione del bilancio che **prevede la distribuzione di utili**, deve essere **registrato all'Ufficio del Registro**, ai sensi dell'art. 4, lettera d), Tariffa - Parte prima del D.P.R. 131/1986, entro il termine fisso di 20 giorni dalla data della riunione assembleare (Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 174/E del 22 novembre 2000, Risoluzione della Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate n. 353/E del 5 dicembre 2007).

In tali casi alla fine del file "verbale approvazione" occorre inserire la seguente dicitura:

"Il sottoscritto amministratore/liquidatore/professionista incaricato dichiara che è stata effettuata la registrazione del presente verbale presso l'ufficio delle Entrate di _____ in data ____/____/____ al n. _____ (in alternativa allegare originale registrato)."

La registrazione deve essere obbligatoriamente effettuata in data antecedente il deposito.

4.7. Diritti e imposta di bollo

Il deposito al Registro delle imprese prevede il pagamento sia dei **diritti di segreteria** (di importo diversificato a seconda che si provveda al deposito per via telematica o su supporto informatico) che **dell'imposta di bollo**.

In entrambi i casi sono previste delle **specifiche esenzioni**, che elenchiamo nella tabella che segue.

Tipologia di bilancio	Imposta di bollo	Diritti di segreteria (1)	
		Deposito telematico	Su supporto informatico
Bilancio d'esercizio	65,00	62,30	92,30
Bilancio consolidato	65,00	== (2)	== (2)
Bilancio sociale	65,00	62,30	92,30
Bilancio cooperative sociali (L. n. 381/1991)	==	32,30	47,30
Situazione Patrimoniale Consorzi con attività esterna e contratti di rete con soggettività giuridica	65,00	62,30	92,30
Bilancio start-up innovative e incubatori certificati	== (3)	== (3)	== (3)
PMI Innovative	== (4)	62,30	92,30
SNC o SAS interamente possedute da società di capitali	59,00	62,30	92,30
Bilancio Aziende speciali (art. 114, comma 5-bis, D.Lgs. n. 267/2000)	65,00	62,30	92,30
Bilancio Istituzioni iscritte al REA (art. 114, comma 5-bis, D.Lgs. n. 267/2000)	16,00	62,30	92,30
Bilancio di Società sportive dilettantistiche senza fine di lucro, riconosciute dal CONI (6)	== (5)	62,30	92,30

- (1) Importi comprensivi del contributo di 2,30 euro disposto dal decreto interministeriale 16 febbraio 2023 (Decreto OIC).
- (2) Non dovuto alcun diritto se depositato insieme al bilancio d'esercizio.
- (3) L'esenzione dipende dal mantenimento dei requisiti e dura non oltre il quinto anno dalla costituzione per la start up innovativa e non oltre il quinto anno dall'iscrizione nella sezione speciale del Registro imprese per l'incubatore certificato.
- (4) L'esenzione dall'imposta di bollo dipende dal mantenimento dei requisiti per l'acquisizione della qualifica di PMI innovativa e dura non oltre il quinto anno dall'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese.
- (5) Esenzione prevista dall'art. 27-bis, Tabella – Allegato B al D.P.R. n. 642/72, così come modificato dall'art. 1 comma 646, L. n. 145/2018.
- (6) Tale riconoscimento è ora sostituito dall'iscrizione nel Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche (ex D.Lgs. n. 39/2021).

4.8. Sanzioni

L'articolo 2630 c.c. - come sostituito dall'articolo 9, comma 5, della legge 11 novembre 2011, n. 180. In vigore dal 15 novembre 2011 - individua le sanzioni amministrative pecuniarie previste in materia di **"Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi"** nella misura che va **da 103,00 euro a 1.032,00 euro**.

Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è **ridotta ad un terzo**.

Se si tratta di **omesso deposito dei bilanci**, la sanzione amministrativa pecuniaria è **aumentata di un terzo**.

Soggetti coinvolti sono **"Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio"**, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il Registro delle imprese.

Ricordiamo, inoltre, che l'articolo 16 della L. n. 689 del 1981 consente di effettuare un pagamento ridotto **scegliendo l'importo più favorevole tra il doppio del minimo e un terzo del massimo** della sanzione prevista, oltre alle spese del procedimento.

Ritardato od omesso deposito	Sanzione amministrativa		Pagamento liberatorio
	Minimo	Massimo	
ATTI E DENUNCE – Per un ritardo tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine (riduzione di un terzo)	34,33	344,00	68,66
ATTI E DENUNCE – Per un ritardo oltre il 60° giorno successivo al termine (sanzione edittale)	103,00	1.032,00	206,00
BILANCIO - Per un ritardo tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine (aumentata di un terzo)	45,78	458,67	91,56
BILANCIO - Per un ritardo oltre il 60° giorno successivo al termine	137,33	1.376,00	274,66
Omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio (art. 2631 C.C.)	1.032,00	6.197,00	2.064,00

Omessa convocazione assembleare	Sanzione amministrativa		Pagamento liberatorio
	Minimo	Massimo	
Omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio (art. 2631 C.C.) (1)	1.032,00	6.197,00	2.064,00

(1) La sanzione amministrativa pecuniaria è **aumentata di un terzo** in caso di convocazione a seguito di perdite o per effetto di espressa legittima richiesta da parte dei soci.

Dunque il pagamento della sanzione avverrà nei seguenti modi:

A) A ciascun soggetto obbligato (amministratori e sindaci) che omette di eseguire **una denuncia, una comunicazione o un deposito diverso dal bilancio entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine previsto**, verrà applicata la sanzione amministrativa pari ad **euro 68,66** (riduzione di un terzo).

Se la denuncia, la comunicazione o il deposito diverso dal bilancio avviene **oltre i 30 giorni successivi alla scadenza del termine previsto**, la sanzione amministrativa sarà di **euro 206,00**.

B) A ciascun soggetto obbligato (amministratori e sindaci) che omette di eseguire il **deposito della situazione patrimoniale o del bilancio entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine previsto**, verrà applicata la sanzione amministrativa pari ad **euro 91,56** (maggiorazione di un terzo).

Se il deposito avviene **oltre i 30 giorni successivi alla scadenza del termine previsto**, la sanzione amministrativa sarà di **euro 274,66**.

C) A ciascun soggetto obbligato (amministratori e sindaci) che omette di convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio, verrà applicata la sanzione amministrativa pari ad **euro 2.064,00**.

Facciamo un esempio pratico relativo al solo deposito del bilancio: **bilancio approvato il 28 aprile 2023 va depositato entro i successivi 30 giorni dalla data di approvazione e quindi entro il 28 maggio 2023**.

Nel caso lo stesso bilancio venga, invece, depositato, per esempio, il 18 giugno 2023 (entro i 30 giorni successivi al 28 maggio) la sanzione sarà di 91,56 per ogni amministratore o sindaco obbligato al deposito.

Nel caso lo stesso deposito venga, invece, depositato, per esempio, il 10 agosto 2023 (oltre i 30 giorni successivi al 28 maggio), la sanzione sarà di 274,66 per ogni amministratore o sindaco obbligato al deposito.

4.9. Software disponibili

Oltre a FedraPlus sono utilizzabili altre soluzioni di mercato, che InfoCamere ha raccolto in una apposita sezione.

Questa sezione raccoglie alcuni dei prodotti di compilazione e invio pratiche Registro Imprese e Comunicazione Unica, realizzati da aziende specializzate nei prodotti gestionali e di automazione d'ufficio. Le informazioni sono frutto di una collaborazione tra **Infocamere** e **AssoSoftware**, l'associazione dei produttori di software gestionale e fiscale.

Questa lista non vuole essere completa ed esaustiva, ma intende essere uno strumento di promozione delle attività di molte imprese nella realizzazione di strumenti evoluti per il collegamento con le Camere di Commercio.

I prodotti elencati non sono soggetti a verifiche da parte Infocamere, ma i test di compatibilità sono curati dai produttori stessi.

LINK:

[Per consultare un elenco di prodotti di compilazione e invio pratiche Registro Imprese e Comunicazione Unica, realizzati da aziende specializzate clicca qui.](#)

4.10. Mancata approvazione del bilancio di esercizio

L'approvazione del bilancio di esercizio è un adempimento fondamentale per tutte le società di capitali. Ai sensi dell'art. 2435 c.c., il deposito del bilancio **rappresenta un preciso obbligo a carico degli amministratori** da assolvere entro 30 giorni dall'approvazione da parte dell'Assemblea dei soci.

Tuttavia, nella pratica può accadere che, per varie motivazioni legate all'inerzia di amministratori o dell'assemblea, o ad insanabili dissidi tra i soci, si arrivi alla **mancata approvazione del bilancio di esercizio**.

Questo scenario può palesarsi, ad esempio, quando non siano raggiunti i *quorum* in assemblea oppure quando la maggioranza esprima un voto negativo alla rappresentazione fornita dall'informativa di bilancio. Potrebbe ancora succedere che si generi un dissidio tra soci paritetici che porti allo stallo deliberativo.

La **mancata approvazione del bilancio di esercizio** essenzialmente dipende da due diverse fattispecie:

- **mancata predisposizione del progetto di bilancio da parte degli amministratori;**
- **mancata approvazione dello del bilancio da parte dell'assemblea dei soci.**

In questi casi è opportuno conoscere quali sono i **profili di responsabilità per l'organo amministrativo**, e le conseguenze in termini **sanzionatori per la società**, legate al mancato deposito del bilancio presso l'ufficio del Registro delle imprese.

A questo riguardo, due sono pertanto i quesiti che ci poniamo e a cui cercheremo di dare una risposta:

1. ***nonostante il bilancio non venga approvato, va ugualmente depositato presso l'ufficio del Registro delle imprese?***
2. ***la mancata presentazione del progetto di bilancio al Registro imprese, nel caso in cui questo non sia approvato, può determinare la comminazione di specifiche sanzioni per gli amministratori che non provvedano a depositarlo?***

Per quanto riguarda il primo quesito, da una attenta lettura delle norme, **la risposta non può essere che negativa**. Stando, infatti, a quanto stabilito dall'**articolo. 2435** (per le S.p.A.) e dall'**art. 2478-bis**, comma 2 (per le S.r.l.) del Codice civile, in linea di principio, **devono essere depositati al Registro delle imprese solo "bilanci approvati" dall'organo assembleare e non i "progetti di bilancio"**.

In entrambi gli articoli si stabilisce, infatti, che **"Entro trenta giorni dall'approvazione una copia del bilancio, deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'ufficio del registro delle imprese"**.

L'**approvazione sembra dunque essere l'elemento necessario** a seguito del quale scatta l'obbligo del deposito.

Sulla base di tale indicazioni di legge numerosi Registri delle Imprese non permettono agli amministratori il deposito di una documentazione non approvata dall'assemblea.

Secondo alcuni interpreti, un motivo per cui il bilancio non approvato non vada depositato presso il Registro delle imprese lo si ricava anche dal fatto che la situazione descritta e **le informazioni contenute nel bilancio non approvato non hanno alcuna valenza per essere considerate informazioni utili per i soggetti terzi**, vanificando la *ratio* della pubblicazione del bilancio come prescritta dalla legge.

Tale impostazione è stata però criticata da altri studiosi, in quanto rischia di produrre una forte limitazione di carattere informativo. Infatti, un progetto di bilancio, seppur non approvato, ma corredato dalle motivazioni per la sua non approvazione, **fornisce comunque un riferimento informativo**, seppur parziale o incompleto, circa l'andamento della società.

Secondo tale filone di pensiero - che ci permettiamo di preferire - la pubblicazione avrebbe comunque un **valore informativo per i terzi assai maggiore rispetto alla mancata pubblicazione del bilancio**.

Sull'argomento relativo al deposito presso il Registro delle imprese del bilancio non approvato è intervenuto anche il Ministero dello sviluppo economico nella **circolare n. 3668/C del 27 febbraio 2014**, con la quale sono state fornite le istruzioni per la compilazione della modulistica per l'iscrizione e il deposito nel Registro delle imprese e per la denuncia al Repertorio delle notizie economiche ed amministrative (REA).

Tra i casi particolari che vengono analizzati, nel presentare il modello B (relativo al deposito dei bilanci e delle situazioni patrimoniali), alla lett. f), il Ministero, nel prendere atto che alcuni uffici del R.I. accettano il deposito del bilancio non approvato su direttiva del Giudice del Registro, si è limitato a precisare che, in questo caso, **"il deposito del bilancio non approvato va effettuato con il modulo S2, con l'indicazione nel modulo XX-Note che trattasi di deposito di bilancio non approvato"**.

In pratica viene concessa la possibilità di iscrivere al Registro delle imprese il **verbale di assemblea che contiene le motivazioni della mancata approvazione**, con allegato il progetto di bilancio non approvato.

Ricordiamo che tale assemblea deve comunque essere stata convocata nei termini e nelle modalità di cui agli articoli 2364, 2368, 2369, 2478-bis e 2479-bis del Codice civile e che, nonostante tutto, per svariati motivi, per la stessa o non è stato raggiunto il quorum costitutivo/deliberativo, o che nella stessa si sia deliberato espressamente di non approvare il progetto di bilancio redatto dagli amministratori.

Naturalmente, per tale deposito, **vanno pagati i diritti previsti per il deposito degli atti** e non quelli previsti per il deposito del bilancio.

Non è tuttavia escluso che alcuni uffici del Registro delle imprese, **sulla base del principio di tipicità degli atti da iscrivere e da depositare**, si rifiutino di accettare il deposito del bilancio non approvato. Principio questo sicuramente incontestabile, ma riteniamo che sia possibile, e in alcuni casi doveroso, conciliare tale principio con il **principio della completezza**, ricostruibile alla luce dell'intera ratio del sistema di pubblicità commerciale del Registro delle Imprese, secondo il quale sono da ritenere iscrivibili, anche in difetto di espressa previsione normativa, quegli atti che, come nel caso in questione, possono fornire un **contenuto informativo importante e fondamentale per i terzi** circa l'andamento della società interessata.

La mancata approvazione del bilancio può portare anche a **risvolti a carattere fiscale**, che noi lasciamo valutare agli esperti in materia.

Per quanto riguarda i possibili **profili sanzionatori** a carico degli amministratori, in caso di mancato deposito del bilancio a seguito della mancata approvazione dello stesso da parte dell'assemblea, la giurisprudenza è ormai orientata nel ritenere che la sanzione amministrativa, di cui all'articolo 2630 c.c., **non possa essere comminata per questa fattispecie** (Tribunale di Brescia 13 maggio 2002).

La sanzione è infatti prevista nel caso di **"ritardato o omesso deposito del bilancio"**, e non per la **"mancata o tardiva approvazione del bilancio"**.

LINK:

[Per maggiori informazioni dal Manuale per il deposito dei bilanci 2023 clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare delle schede riepilogative sul deposito dei bilanci al Registro delle imprese clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare la Massima n. 82/2022 del Consiglio notarile di Firenze, Pistoia e Prato clicca qui.](#)

5. CONSORZI CON ATTIVITA' ESTERNA - Deposito della situazione patrimoniale

I consorzi con attività esterna, di cui agli articoli 2612 e seguenti del Codice Civile, devono depositare presso il Registro delle imprese **la situazione patrimoniale al 31 dicembre 2022**, entro il **28 febbraio 2023**.

Si precisa che l'espressione "*situazione patrimoniale*" contenuta nel Codice civile equivale a quella del bilancio delle società di cui all'art. 2423 C.C. in forza del richiamo letterale contenuto nell'articolo 2615-bis C.C. alle "*norme relative al bilancio di esercizio delle società per azioni*", il quale comprende, **oltre allo stato patrimoniale, anche il conto economico e la nota integrativa.**

L'adempimento **non comporta invece il deposito del verbale di approvazione della situazione patrimoniale nè dell'elenco dei consorziati.**

Lo stato patrimoniale e il conto economico, comprese le tabelle contenute nella nota integrativa dovranno essere presentate al Registro delle imprese nel **formato elaborabile XBRL**, secondo la tassonomia "**2018-11-04**", analogamente a quanto previsto per le società di capitali.

Nel caso in cui il **consorzio svolga attività di garanzia collettiva dei fidi** gli amministratori devono, ai sensi dell'art. 13, commi 34 e 35, del D.L. n. 269/2003, convertito dalla L. n. 326/2003, redigere il **bilancio d'esercizio** con l'osservanza delle disposizioni relative al bilancio delle società per azioni.

L'assemblea approva il bilancio **entro centoventi giorni** dalla chiusura dell'esercizio ed **entro trenta** giorni dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione del collegio sindacale, se costituito, e dal verbale di approvazione dell'assemblea deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'ufficio del Registro delle imprese.

Entro il medesimo termine i consorzi fidi sono tenuti altresì al **deposito dell'elenco dei consorziati** riferito alla data di approvazione del bilancio.

Le stesse disposizioni valgono anche per i **consorzi per l'internazionalizzazione**, di cui all'art. 42 del D.L. n. 83/2012, convertito dalla L. n. 134/2012.

L'adempimento relativo al deposito della situazione patrimoniale o del bilancio di cui sopra sconta **l'imposta di bollo virtuale di euro 65,00**, mentre i **diritti di segreteria** ammontano a **euro 62,30** per deposito telematico, a **euro 92,30** su supporto informatico.

Ai soggetti obbligati che omettono di eseguire il deposito della situazione patrimoniale entro i termini previsti verrà applicata la **sanzione amministrativa** prevista dal comma 2, dell'art. 2630 C.C., come modificato dalla legge 11 novembre 2011 n. 180, che è pari:

- ad **euro 91,56** per ogni soggetto obbligato al deposito, se l'adempimento viene effettuato tra il 31° ed il 60° giorno successivo alla scadenza del termine;
- ad **euro 274,66** per ogni soggetto obbligato al deposito, se l'adempimento viene effettuato dal 61° giorno successivo alla scadenza del termine.

Ricordiamo che, oltre che con il software "**Fedraplus**" o equivalenti, per la **compilazione e trasmissione delle pratiche di deposito del Bilancio**, il Sistema Camerale ha reso disponibile un **servizio web "Depositi e Istanze Registro Imprese" (DIRE)**, che non richiede nessuna installazione di software sul computer dell'utente, come oggi richiesto da Fedra.

Per utilizzare il servizio è necessario essere utenti Telemaco.

Il servizio consente di depositare bilanci e situazioni patrimoniali che non necessitano di presentazione dell'elenco soci.

LINK:

[Per un approfondimento dell'argomento relativo ai consorzi con attività esterna clicca qui.](#)

LINK:

[Per un approfondimento dell'argomento relativo al deposito dei bilanci clicca qui.](#)

LINK:

[Per accedere all'applicativo DIRE clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare il manuale operativo e per scaricare gli applicativi per il deposito del bilancio e della situazione patrimoniale clicca qui.](#)

6. CONTRATTI DI RETE - Deposito della situazione patrimoniale

Con il **contratto di rete** più imprenditori puntano ad accrescere, individualmente e collettivamente, capacità innovativa e competitività. Gli stessi si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati per l'esercizio delle proprie attività o a scambiarsi informazioni o prestazioni industriali, commerciali, tecniche o tecnologiche o ancora a esercitare in comune aspetti al centro della propria impresa.

Solo i contratti di rete che abbiano acquisito la soggettività giuridica sono tenuti al deposito della situazione patrimoniale, come previsto dall'articolo 3, comma 4-ter, n. 3, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, modificato con legge 28 luglio 2016, n. 154.

L'istituzione del fondo patrimoniale comune è facoltativa. Se lo si istruisce, nel programma di rete si devono indicare: misura e criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi dei partecipanti; regole di gestione; possibilità che il conferimento avvenga con apporto di un patrimonio destinato. **Si applicano, in questo caso, le disposizioni per il fondo patrimoniale dei consorzi con attività esterna** (articoli 2614 e 2615 del Codice civile).

Pertanto, secondo quanto previsto dal comma 4-ter dell'art. 3, del D.L. n. 5/2009, convertito dalla L. n. 33/2009, se il contratto di rete prevede **l'istituzione di un Fondo patrimoniale comune e di un Organo comune** destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi, **entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale** l'organo comune dovrà redigere una situazione patrimoniale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e depositarla presso l'ufficio del Registro delle imprese del luogo ove ha sede.

Pertanto, nel caso in cui l'esercizio chiuda al 31 dicembre 2022, entro il **28 febbraio 2023**, dovrà essere depositata la situazione patrimoniale.

Nel caso la Rete sia dotata sia **dotata di soggettività giuridica e sia iscritta alla sezione ordinaria del Registro imprese**, il deposito dovrà essere effettuato **presso l'ufficio Registro delle imprese in cui il Contratto di Rete ha la propria sede**. Il codice fiscale da indicare nel bilancio, in formato XBRL, è quello relativo al Contratto di Rete.

Nel caso, invece, la rete sia **priva di personalità giuridica e non abbia una posizione autonoma nel Registro delle imprese**, il deposito dovrà essere **effettuato sulla posizione dell'impresa di riferimento**, presso l'ufficio del Registro Imprese dove la stessa è iscritta. In questo caso il modello B riporterà i dati dell'impresa che provvede al deposito, mentre gli allegati conterranno il codice fiscale ed i dati identificativi della Rete.

La situazione patrimoniale dovrà essere composta da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

L'adempimento non comporta il deposito del verbale di approvazione della situazione patrimoniale.

Come per i consorzi con attività esterna, lo stato patrimoniale e il conto economico, comprese le tabelle contenute nella nota integrativa dovranno essere presentate al Registro delle imprese nel **formato elaborabile XBRL**, secondo l'attuale tassonomia **"2018-11-04"**.

Imposta di bollo, diritti di segreteria e sanzioni sono gli stessi previsti per il deposito della situazione patrimoniale dei consorzi con attività esterna (Vedi Punto 5).

Vogliamo infine ricordare che, nell'ambito della semplificazione amministrativa, InfoCamere ha realizzato, per conto delle Camere di Commercio, il **sito dedicato ai Contratti di Rete**, rivolto ad imprese, associazioni, istituzioni che desiderino acquisire informazioni e strumenti su come "fare rete" in Italia con altre imprese.

LINK:

[Per un approfondimento dell'argomento relativo ai contratti rete clicca qui.](#)

LINK:

[Per accedere al sito dedicato ai Contratti di Rete clicca qui.](#)

7. SOCIETA' BENEFIT - Contenuto della relazione annuale da allegare al bilancio - Le verifiche da parte dell'organo di controllo

7.1. Norme generali

Il fenomeno delle **Società Benefit (SB)**, introdotte nel nostro ordinamento dall'art. 1, commi da 376 a 384, della **legge 28 dicembre 2015, n. 208** (Legge di stabilità per l'anno 2016), si sta sempre più imponendo nel panorama italiano, nel contesto di una crescente attenzione verso i valori della sostenibilità.

Non a caso il numero delle SB è aumentato, tra il 2018 e il 2021, da 420 a circa 2.000, con l'ingresso anche nel mercato borsistico.

Come si evince dal 376 comma dell'articolo 1, le finalità perseguite dal legislatore sono quelle di promuovere la costituzione, nonché la diffusione, di società che perseguono un **duplice fine**; da una parte, la **realizzazione di attività lucrative** dirette a distribuire gli utili ai soci e, dall'altra, **perseguire iniziative benefiche** a favore di una vasta pluralità di portatori di interesse.

La Società Benefit si caratterizza, dunque, per la **duplice finalità** e l'individuazione del beneficio comune nelle clausole statutarie.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 377, della L. 208/2015 *"Le finalità possono essere perseguite da ciascuna delle società di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile, nel rispetto della relativa disciplina"*.

Dunque, possono diventare "società benefit", sia le società di persone, sia le società di capitali che le società cooperative, rispettando la relativa disciplina.

Con tale previsione le società hanno la possibilità di poter perseguire, in modo congiunto e integrato, **finalità di lucro e di beneficio sociale**, intenzionalmente e consapevolmente specificati nello statuto.

Con questa nuova qualifica giuridica un'impresa, oltre ai propri obiettivi di profitto, si impegna a **perseguire anche scopi di beneficio comune** atti ad avere un impatto positivo a lungo termine sulla società civile e sull'ambiente.

L'introduzione da parte del legislatore della "società benefit" apre, dunque, le porte ad un concetto d'impresa che va **oltre la divisione degli utili** e che tiene conto di **una o più finalità di bene comune**, operando in modo responsabile, sostenibile e trasparente.

Proprio in vista dei particolari obiettivi sociali perseguiti da questo tipo di società gli amministratori hanno l'obbligo di redigere una **relazione annuale da allegare al bilancio**, avente ad oggetto il perseguimento del beneficio comune.

Quale debba essere il contenuto di questa relazione lo precisa il comma 382, dell'articolo 1, della L. n. 208/2015.

Tale relazione, da **allegare al bilancio societario**, deve includere necessariamente:

- a) la **descrizione** degli **obiettivi specifici**, delle modalità e delle azioni attuati dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato;
- b) la **valutazione** dell'**impatto** generato utilizzando uno standard di valutazione esterno con caratteristiche descritte nell'allegato 4 della legge e che comprende le **aree di valutazione** identificate nell'allegato 5 (governo d'impresa, lavoratori, altri portatori d'interesse, ambiente);
- c) una **sezione** dedicata alla **descrizione** dei nuovi **obiettivi** che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.

La relazione annuale è **pubblicata nel sito internet della società** (art. 1, comma 383).

Tra gli **obblighi dell'organo di controllo**, oltre all'obbligo di valutare la correttezza dell'operato degli amministratori anche in relazione all'attività svolta per bilanciare l'interesse dei soci con il perseguimento delle finalità di beneficio comune individuato nello statuto, va annoverata la **verifica della conformità della relazione annuale** anche rispetto allo standard delle metriche di valutazione esterna utilizzate per la misurazione dell'impatto generato.

L'attività di controllo sulla relazione di impatto - come rilevato dal Sole 24 ore del 5 aprile, pag. 35 - è **assimilabile alla vigilanza del collegio sindacale delle società quotate** sulla dichiarazione non finanziaria in ordine, ad esempio, alla pubblicazione, agli ambiti di applicazione e all'adeguatezza di tutte le procedure e le strutture che presiedono alla produzione, misurazione e rappresentazione dei risultati e delle informazioni oggetto della relazione.

7.2. Deposito del bilancio al Registro imprese

Le Società Benefit depositano il bilancio di esercizio **secondo le disposizioni delle società per azioni** (codice atto 711, 712 o 718).

Termine di presentazione: 30 giorni dalla data del verbale di approvazione Importi:

- **diritti di segreteria. euro 62,30,**
- **imposta di bollo: euro 65,00.**

La relazione annuale concernente il perseguimento del beneficio comune sopra descritta dovrà essere allegata in formato PDF/A attribuendole codice documento **R09**.

8. ENTI DEL TERZO SETTORE, imprese sociali, enti religiosi e società di mutuo soccorso, iscritti nell'apposita sezione del Registro delle imprese

8.1. Premessa - La normativa di riferimento

L'articolo 13 del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore – CTS) disciplina la tenuta delle scritture contabili e la redazione del bilancio da parte degli Enti del Terzo settore.

Per quanto concerne l'ambito di riferimento degli Enti tenuti ad applicare le disposizioni dell'art. 13 del CTS il legislatore ha ritenuto opportuno **equiparare dal punto di vista degli adempimenti del bilancio gli ETS organizzati in forma d'impresa commerciale alle società**, considerando che la distinzione tra le due categorie (ETS commerciali e società) sia rinvenibile nel divieto/presenza di lucro soggettivo più che nelle modalità di svolgimento sostanziale dell'attività.

Per tale motivo, l'art. 9 del D.Lgs. n. 112 del 3 luglio 2017 dispone che le **imprese sociali** (per la natura dell'attività svolta sempre considerate ETS commerciali) debbano tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile, nonché **predisporre il bilancio in base a quanto richiesto dal codice civile agli artt. 2423 e ss e depositare lo stesso presso il Registro delle imprese.**

Contestualmente, l'art. 13 del CTS, dopo aver affermato al comma 4 che gli ETS "**che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale**" debbano tenere le scritture in conformità a quanto richiesto alle imprese (artt. 2214 e ss, c.c.), prevede al seguente comma 5 che detti enti **redigano e depositino il bilancio "civilistico"** (artt. 2423 e ss, c.c.) **presso il Registro delle imprese.**

Gli **Enti del Terzo settore** (art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017), iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) – operativo dal 23 novembre 2021 - e nel Registro delle imprese, con esclusione delle imprese sociali, devono **redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, art. 2435-bis o 2435-ter del Codice civile.

Per il deposito è previsto il solo pagamento dell'importo di **62,30 euro per i diritti di segreteria.**

Prevista l'**esenzione dell'imposta di bollo** (art. 82, D.Lgs. n. 117/2017).

A tale proposito si veda il Punto 4.7.

Riassumendo: le norme di riferimento per la predisposizione del bilancio degli Enti del Terzo settore sono le seguenti:

- **Imprese sociali:** artt. 2423 c.c. e ss.
- **ETS "che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale":** artt. 2423 c.c. e ss.
- **ETS "che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale":** art. 13 del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS).

8.2. Impresa sociale - Bilancio d'esercizio e bilancio sociale

L'**impresa sociale**, di qualsiasi forma giuridica, iscritta nella apposita sezione delle imprese sociali del Registro delle imprese (compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti), **deve redigere e depositare presso il Registro delle Imprese il bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili.

Il bilancio sociale **non è soggetto al formato XBRL** e va depositato esclusivamente in formato PDF/A - codice documento B08.

Sono **esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione**:

- le **imprese sociali che possiedono le condizioni per poter redigere il bilancio abbreviato**, previste dall'articolo 2435-bis c.c., e che forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 c.c.;
- le **micro-imprese** quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 c.c..

L'organizzazione che esercita l'impresa sociale, iscritta nell'apposita sezione delle imprese sociali del Registro delle imprese, **deve depositare presso il Registro delle imprese (e pubblicare nel proprio sito internet) il bilancio sociale**, redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore allegando anche il verbale di approvazione (art. 9 D.Lgs 112/2017).

Il bilancio sociale va integrato con l'attestazione dell'organo di controllo sul monitoraggio e la conformità del bilancio stesso alle linee guida di cui sopra (D.M. 4 luglio 2019 paragrafo 7), con esclusione del bilancio sociale delle cooperative sociali, alle quali non sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 112/2017.

Con **decreto ministeriale 4 luglio 2019** sono state approvate le **Linee guida per la redazione del bilancio sociale**, in vigore "a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione" (art. 3 D.M. 4/07/2019) e quindi – per le realtà con esercizio sociale coincidente con l'anno solare - **a partire dai bilanci relativi all'esercizio sociale 2020, approvati nel corso del 2021.**

Le imprese sociali, iscritte nell'apposita sezione speciale del Registro delle imprese (es. cooperative sociali), sono comunque **tenute al normale deposito del bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, art. 2435-bis o 2435-ter del Codice civile.

Gli **enti religiosi**, iscritti nella apposita sezione delle imprese sociali del Registro delle imprese, depositano il **bilancio sociale** limitatamente alle attività di cui all'art. 2 del D.Lgs 112/2017

Il bilancio sociale non è soggetto al formato XBRL e va depositato esclusivamente in formato PDF/A - codice documento B08.

Il **bilancio d'esercizio** va depositato **entro 30 giorni dalla data di approvazione**.

Il **bilancio sociale** va depositato **entro il 30 giugno di ogni anno** con riferimento all'esercizio precedente o successivamente entro la medesima scadenza consentita dalla legge per il deposito del bilancio d'esercizio.

Per il deposito presso il Registro delle imprese è previsto il pagamento:

- dei **diritti di segreteria: euro 62,30**; se cooperativa sociale **euro 32,30** (per il bilancio d'esercizio) **euro 32,30** (per il bilancio sociale);
- dell'**imposta di bollo: euro 59,00** se società di persone, **euro 65,00** se società di capitali; **esente se cooperativa sociale o altra organizzazione collettiva del Terzo settore** (art. 82, commi 1 e 5, D.Lgs. n. 117/2017).

A tale proposito si veda il Punto 4.7.

8.3. Società di mutuo soccorso

Le **società di mutuo soccorso** iscritte nel Registro delle imprese, devono predisporre il bilancio in conformità con quanto previsto dall'art. 9 del D.Lgs. 112/2017 e depositarlo presso il Registro delle imprese, adottando le disposizioni del codice civile applicabili, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter, in quanto compatibili.

Il bilancio di esercizio e il bilancio sociale **non sono soggetti al formato XBRL** e vanno depositati **esclusivamente in formato PDF/A** rispettivamente codice documento B03 e B08.

Ai fini probatori, al bilancio va allegata la **deliberazione dell'approvazione del bilancio**.

Le società di mutuo soccorso, che hanno un versamento annuo di contributi associativi superiore a 50.000 euro e che gestiscono fondi sanitari integrativi, sono soggette all'obbligo di iscrizione nell'apposita

sezione delle imprese sociali presso il Registro delle imprese (art. 44 D.Lgs.117/2017). Esse sono soggette al deposito del bilancio sociale presso il RUNTS ai sensi dell'art.14 D.Lgs. 117/2017, pertanto il bilancio sociale non può essere presentato al Registro delle imprese.

Il **bilancio di esercizio** va depositato **entro 30 giorni dalla deliberazione di approvazione dell'organo competente**; mentre il **bilancio sociale** va depositato entro il 30 giugno di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente o successivamente entro la medesima scadenza consentita dalla legge per il deposito del bilancio d'esercizio.

Per il deposito presso il Registro delle imprese è previsto il pagamento dei **solli diritti di segreteria**, di **euro 62,30**. Prevista l'**esenzione dell'imposta di bollo** (art. 82, commi 1 e 5, D.Lgs. n. 117/2017).

9. ENTI DEL TERZO SETTORE - Redazione e deposito del bilancio d'esercizio - Bilanci e rendiconti 2022 secondo i nuovi schemi - Chiarimenti dal Ministero del lavoro

9.1. Gli schemi di bilancio per gli ETS di grandi dimensioni

Secondo quanto stabilito dal comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 117/2017, gli **Enti del Terzo settore (di grandi dimensioni)** devono redigere il bilancio di esercizio formato:

- a) dallo **stato patrimoniale**,
- b) dal **rendiconto gestionale**, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e
- c) dalla **relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Gli schemi, considerate le indicazioni fornite dall'art. 13 medesimo del CTS, non potevano razionalmente che partire dalla citata prassi societaria esistente e, quindi, dagli schemi delle società di cui agli artt. 2423, c.c. e ss, per poi apportare i dovuti adattamenti e le opportune modifiche.

Il legislatore del CTS non ha fornito alcuna specifica con riferimento allo **stato patrimoniale**, limitandosi a richiederne la predisposizione.

Il **rendiconto gestionale** presenta, invece, specificità superiori rispetto allo stato patrimoniale nel differenziarsi dallo schema previsto dal Codice civile.

Il "rendiconto gestionale" (diversamente dal conto economico) non ha la finalità di evidenziare il reddito prodotto nel corso dell'esercizio, stante la finalità non lucrativa con cui si muove l'organizzazione.

Anche la scelta del legislatore di "deviare" dalla terminologia societaria (conto economico) già evidenzia il fatto che la rendicontazione finanziaria assume nel contesto degli enti non lucrativi un ruolo differenziato rispetto a quanto previsto a livello di società.

La **relazione di missione** rappresenta il completamento dell'informativa di bilancio degli ETS.

Mentre, infatti, stato patrimoniale e rendiconto gestionale configurano prospetti quantitativi di sintesi, la relazione di missione **rappresenta un prospetto di informativa qualitativa e di dettaglio**, assimilabile per alcuni tratti alla nota integrativa.

9.2. Gli schemi di bilancio per gli ETS di piccole dimensioni

Secondo quanto stabilito dal comma 2 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 117/2017, il bilancio degli **Enti del Terzo settore di piccole dimensioni** (con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro) può essere redatto nella forma del **rendiconto per cassa**.

Il bilancio semplificato dei piccoli ETS **si compone del solo rendiconto per cassa**. In sostanza, si tratta di una sorta di "estratto conto" ragionato dei movimenti finanziari dell'esercizio in cui, in modo sintetico, sono rilevate le entrate e le uscite dell'anno ².

² Sull'argomento segnaliamo uno strumento operativo realizzato da CSVnet, Forum Nazionale del Terzo settore e CSV Marche dal titolo "**Il rendiconto per cassa degli enti del Terzo settore di piccole dimensioni. Un'analisi del modello D per orientarsi nella compilazione**", scaricabile dal seguente link:

<https://www.cantiereterzosettore.it/wp-content/uploads/2023/04/IL-REDINCONTO-PER-CASSA-DEGLI-ENTI-DEL-TERZO-SETTORE-in-grafica.pdf>

9.3. L'utilizzo della nuova modulistica

Dopo l'avvio del Registro Unico Nazionale (RUNTS) (dal 23 novembre 2021), gli Enti del Terzo settore (organizzazioni di volontariato - OdV, associazioni di promozione sociale - APS e organizzazioni non lucrative di utilità sociale - ONLUS) si stanno apprestando a predisporre il primo bilancio, quello relativo all'**esercizio 2022**, in conformità alle previsioni del Codice del Terzo settore, con la **nuova modulistica approvata dal Ministero del Lavoro con il D.M. 5 marzo 2020** e alla luce del **principio contabile OIC 35**.

Tale decreto, attuando la richiesta dell'art. 13, comma 3 del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore - CTS), ha di fatto formalizzato per la prima volta per gli enti non lucrativi un sistema codificato di norme sugli schemi di bilancio.

Nel febbraio 2022, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), organo tecnico indipendente nazionale in materia di principi contabili, ha, quindi, completato il "framework contabile", pubblicando l'OIC 35 Principio contabile ETS.

Sul punto, il **Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha emanato in data 5 aprile 2022 la nota n. 5941** con la quale vengono affrontate le principali problematiche operative legate al **deposito del bilancio d'esercizio e all'obbligo di adizione dei nuovi schemi adottati con il D.M. 5 marzo 2020**.

Già con la precedente **nota del 29 dicembre 2021, Prot. 19740**, il Ministero del Lavoro, Direzione Generale del Terzo Settore, aveva formulato indicazioni specifiche sulla decorrenza dell'obbligo di utilizzo della modulistica introdotta dal **D.M. 5 marzo 2020**.

Il citato decreto, in conformità a quanto prevede il Codice del Terzo settore (art. 13, D.Lgs. n. 117/2017), individua **quattro modelli di documenti di bilancio**:

- lo **stato patrimoniale**, il **rendiconto gestionale** e la **relazione di missione**, che devono essere adottati obbligatoriamente dagli ETS aventi entrate annuali **pari o superiori a 220 mila euro**;
- il **rendiconto per cassa**, che può essere utilizzato dagli ETS aventi entrate annuali **inferiori a 220 mila euro**.

Gli ETS che svolgono invece la loro **attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale** redigono il bilancio di esercizio e lo depositano presso il Registro delle imprese sulla base delle disposizioni previste dal Codice civile (art. 13, commi 4 e 5, del Codice del Terzo settore).

Lo stesso decreto ministeriale ha, inoltre, previsto che i modelli da esso disposti **si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso al 18 aprile 2020** (data di pubblicazione in Gazzetta ufficiale dello stesso decreto): ciò significa che gli ETS che hanno l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare devono adottare i nuovi modelli di bilancio proprio **a partire dal bilancio di esercizio 2021** (che saranno chiamati ad approvare nel 2022, nei termini statuari previsti).

La nuova nota ministeriale n. 5941/2020 distingue a seconda che si tratti:

- **di enti che si iscrivono per la prima volta nel Registro Unico (RUNTS),**
- **di una ONLUS, o**
- **di una organizzazione di volontariato (OdV) o associazione di promozione sociale (APS) sottoposte al processo di migrazione avviato il 23 novembre 2021.**

E' necessario partire dal presupposto che, per tutte queste tipologie di ETS, diverse da quelle iscritte nella sezione "imprese sociali" del Registro imprese, **l'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo**, in quanto comporta l'attribuzione della qualifica di "Ente del Terzo settore - ETS" all'organizzazione iscritta, conformemente al dettato dell'articolo 4, comma 1 del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore - CTS), che individua tra gli elementi costitutivi della figura giuridica dell'ETS appunto l'iscrizione al RUNTS. Ne deriva che, per i **nuovi soggetti iscritti al RUNTS** - diversi dalle OdV, APS o ONLUS iscritte nei rispettivi, preesistenti registri - l'obbligo di adozione dei modelli di bilancio definiti con il sopra citato D.M. del 5 marzo 2020 **si configura soltanto in seguito all'avvenuta iscrizione** e pertanto, l'obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto **a partire dall'esercizio finanziario nel quale l'ente medesimo ha conseguito l'iscrizione al RUNTS**.

Questo sta a significare che nel caso si tratti di ente che abbia ottenuto la qualifica di ETS nel 2022, l'obbligo di adottare i nuovi schemi di bilancio scatterà a partire dall'esercizio 2022, con il deposito presso il RUNTS **entro il 30 giugno dell'anno successivo**.

Per le OdV e le APS, seppur obbligate a redigere già dall'esercizio 2021 il proprio bilancio secondo i nuovi schemi e a **depositarlo entro il 30 giugno 2022**, nel caso il perfezionamento della loro iscrizione al RUNTS a seguito del processo di migrazione non si concluda entro tale data, avranno la possibilità di depositare il bilancio d'esercizio 2021 **entro i 90 giorni successivi al perfezionamento dell'iscrizione**.

Diversamente, il bilancio d'esercizio relativo al 2022 dovrà essere depositato entro il 30 giugno dell'anno successivo all'iscrizione nel RUNTS.

Per quanto concerne le ONLUS, il Ministero - con la **nota n. 19740 del 29 dicembre 2021** - ribadisce l'obbligo per tali enti di adottare i nuovi schemi di bilancio **a partire dall'esercizio 2021**, come previsto per le OdV e le APS.

Questo significa che le ONLUS che abbiano optato per l'iscrizione al RUNTS nel corso del 2022 (nonostante che tali enti abbiano tempo fino al 31 marzo successivo all'autorizzazione della Commissione europea), potranno depositare già entro il 30 giugno 2022 il bilancio relativo all'esercizio 2021, nel caso abbiano ottenuto la qualifica di ETS prima di tale data.

Diversamente, il deposito potrà avvenire **nei 90 giorni successivi al perfezionamento della propria iscrizione**.

A tale proposito è bene ricordare che **le ONLUS che decideranno di rimanere iscritte all'anagrafe e di non trasferirsi da subito nel RUNTS** (per scelta definitiva o aspettando, per farlo, l'entrata in vigore del nuovo regime fiscale) **non avranno** ovviamente **l'obbligo di depositare presso tale Registro il bilancio entro il 30 giugno**, adempimento quest'ultimo a cui sono soggetti per legge solamente gli enti iscritti al Registro unico.

Gli enti non commerciali che non si iscriveranno al RUNTS e che quindi non assumeranno la qualifica di ETS (per scelta o per impossibilità in base ai limiti stabiliti dall'articolo 4 del D.Lgs. n. 117/2017 - CTS), avranno facoltà di utilizzare gli schemi di bilancio e la relativa reportistica o potranno invece continuare a mantenere la loro precedente impostazione non sussistendo, in questo caso, l'obbligo nei termini stabiliti dall'articolo 13, comma 1 del Codice del Terzo settore.

9.4. Imprese sociali - Cooperative sociali e SOMS

Quanto premesso **non riguardano gli enti iscritti nella sezione speciale "imprese sociali" del Registro imprese** (imprese sociali, cooperative sociali - pur se ricomprese tra le "ONLUS di diritto" - e società di mutuo soccorso-SOMS).

Alle **imprese sociali**, in qualunque forma costituite, inclusi gli **enti religiosi e fabbricerie** ex art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017, si applicano infatti le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 1 del D.Lgs. n. 112/2017; alle **cooperative sociali e alle SOMS** le disposizioni specifiche previste dalla normativa speciale che le riguarda.

L'impresa sociale deve:

- a) **redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice civile, in quanto compatibili;
- b) **depositare presso il Registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale** redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019 e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

9.5. La nuova modulistica di bilancio per gli ETS

L'obbligo di stesura del bilancio per gli ETS, già contenuto all'articolo 13 del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS), ha trovato piena e compiuta attuazione con l'introduzione del D.M. 5 marzo 2020 e la relativa adozione dei nuovi schemi di bilancio.

I modelli introdotti e costituenti l'Allegato 1) al D.M. 5 marzo 2020 sono i seguenti:

- modello A) stato patrimoniale;
- modello B) rendiconto gestionale;
- modello C) relazione di missione;

- modello D) rendiconto per cassa.

L'allegato 1 al Decreto contiene una parte d'**illustrazione introduttiva** e nella parte finale, ai fini di una più agevole lettura della modulistica, un **glossario esplicativo** delle varie poste del bilancio.

Per un **analisi approfondita del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 e dell'OIC 35 Principio Contabile ETS**, segnaliamo lo studio di Matteo Pozzoli, pubblicato dalla Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC) a marzo del 2022 ³.

9.6. Il deposito del bilancio di esercizio al RUNTS

L'art. 25, comma 1 del CTS identifica l'approvazione del bilancio come una delle funzioni inderogabili dell'assemblea, tuttavia, il legislatore **non ha previsto una tempistica specifica per l'approvazione del bilancio**, bensì ha disposto che il **termine ultimo per il deposito del bilancio** (e del rendiconto per la raccolta pubblica dei fondi) al RUNTS sia il 30 giugno (art. 48, comma 3 del CTS).

Questo diversamente da quanto previsto per le società di capitali che devono approvare il bilancio entro 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio e depositarlo entro 30 giorni dalla data di approvazione.

Questo implica che la data di approvazione del bilancio sarà fissata dallo statuto dei singoli enti e dovrà, in ogni caso, essere coerente con la data di deposito prevista dalla norma.

Il **decreto 15 settembre 2020**, emanato in attuazione dell'art. 53 del CTS e volto a definire la "creazione" e il funzionamento del RUNTS, individua anche le **modalità operative di deposito del bilancio di esercizio**.

L'art. 20 di tale decreto dispone che il bilancio sia depositato dal rappresentante legale, da uno o più amministratori (o, in caso di loro inadempienza, dall'organo di controllo) o un commercialista iscritto nella sezione A dell'albo (evidentemente munito di delega).

I bilanci sono, poi, **gestiti in formato elettronico** (Allegato A del decreto 15 settembre 2020). Tale previsione - secondo alcuni - lascia presupporre, come individuato dall'art. 6, comma 2 del citato decreto, il possibile utilizzo futuro del formato XBRL.

Gli **ETS che non svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale** depositano il proprio bilancio presso il RUNTS; gli ETS che, invece, **svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale** depositano, ai sensi dell'art. 13, comma 5 del CTS, il proprio bilancio presso il Registro delle imprese, assolvendo in tal modo anche l'obbligo di deposito presso il RUNTS.

Nel periodo transitorio, anche le ONLUS, la cui iscrizione non avviene in automatico come per le OdV e le APS, sono tenute, in sede di iscrizione, all'invio degli **ultimi due bilanci approvati** (art. 34 del D.M. 15 settembre 2020).

Sempre nel periodo transitorio, l'Ufficio del Registro competente chiederà all'atto dell'iscrizione, in ogni modo, anche alle organizzazioni transigrate **gli ultimi due bilanci**, considerato che gli enti che risultano aver superato negli ultimi due bilanci approvati antecedentemente alla domanda di iscrizione al RUNTS almeno due dei limiti dell'art. 31, comma 1 del CTS sono tenuti a fornire anche l'informazione antimafia di cui all'art. 48, comma 6 del CTS.

La presentazione degli ultimi due bilanci dovrebbe in ogni caso consentire, inoltre, di verificare l'adempimento di altre previsioni, quali la **nomina dell'organo di controllo e del revisore legale** (per tale argomento si rimanda al punto 14).

LINK:

[Per consultare il D.M. 5 marzo 2020 clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare il documento della FNC clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare la nota ministeriale n. 11029/2021 clicca qui.](#)

³ Il documento dal titolo "**Il bilancio degli Enti del Terzo settore - Analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 e dell'OIC 35 Principio contabile ETS**" è scaricabile dal seguente link:
<https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1620>

LINK:

[Per consultare la nota ministeriale n. 19740/2021 clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare la nota ministeriale n. 5941/2022 clicca qui.](#)

10. OIC 35 - Le semplificazioni di prima applicazione si applicano a tutti gli ETS anche per il 2022

1) Il compito "istituzionale" di disciplina del bilancio non si poteva ritenere concluso con la pubblicazione della "modulistica" da parte del Ministero competente, di cui abbiamo parlato al punto 9.

Era necessario che fossero dettati degli appositi "principi contabili", in grado di definire una prassi generalmente riconosciuta nel settore, così da poter rendere i bilanci maggiormente comparabili tra di loro e garantire trasparenza alle informazioni finanziarie.

La previsione di principi contabili è, di fatto, richiamata anche nell'Allegato 1 del decreto del 5 marzo 2020 dove si prevede che la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 è conforme *"alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-bis e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore"*.

Da questo se ne ricava che, laddove OIC non disponga alcunché di specifico, gli ETS dovrebbero applicare le medesime disposizioni di bilancio del codice civile.

A questo scopo, in data 3 febbraio 2022, il Consiglio di Gestione dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha approvato in via definitiva il **principio contabile "OIC 35"**, indirizzato agli Enti del Terzo Settore (ETS), volto a recepire le specificità del settore non-profit nei loro bilanci.

L'**OIC 35** disciplina i **criteri** per:

- la **presentazione** dello **stato patrimoniale**, del **rendiconto gestionale** e della **relazione di missione** degli **enti del terzo settore**, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto;
- la **rilevazione** e **valutazione** di alcune **fattispecie tipiche** degli **enti del terzo settore**.

Come noto, l'originaria versione dell'OIC 35, pubblicato in data 3 febbraio 2022, prevedeva, solo per coloro che utilizzavano l'OIC 35 nel bilancio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021, alcune semplificazioni di prima applicazione e, in particolare:

- la **possibilità non presentare** il bilancio comparativo 2020;
- nel **caso di applicazione prospettica**, la possibilità di non rilevare al fair value le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso del 2021 se la stima del fair value risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.

Oltre all'approvazione è stato anche previsto che le relative disposizioni **si applicano ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021**, con specifiche disposizioni di prima applicazione, nell'ottica della transizione, in particolare con riferimento ai criteri di valutazione.

L'ampliamento della platea dei **soggetti interessati** dall'emendamento pubblicato trova fondamento nella nota del Ministero del lavoro n. 5941 del 5 aprile 2022, dove si dava atto che:

- per i **nuovi soggetti iscritti al RUNTS**, diversi dagli ETS di diritto transitorio (OdV, APS e ONLUS iscritte nei rispettivi, preesistenti registri), l'obbligo di adozione dei modelli di bilancio definiti con il D.M. n. 39/2020 si configura soltanto in seguito all'avvenuta iscrizione;
- per **gli enti di nuova iscrizione** l'obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto a partire dall'esercizio finanziario nel quale l'ente medesimo ha conseguito l'iscrizione al RUNTS, anche con riferimento a tutti i casi in cui tale iscrizione sia avvenuta in corso d'anno.

2) Ai primi di marzo è arrivata dall'OIC una novità importante.

Tutti gli Enti del Terzo settore (ETS) che per la prima volta redigeranno il loro bilancio in base al nuovo principio contabile OIC 35 **potranno utilizzare le semplificazioni di prima applicazione previste nel provvedimento**.

A comunicarlo l'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) con il **comunicato stampa del 2 marzo 2023** pubblicando gli emendamenti al medesimo principio contabile.

Sono modifiche che tengono conto anche degli orientamenti di prassi del Ministero del Lavoro (nota 5941 del 5 aprile 2022), che prescrive per i nuovi enti che ottengono la qualifica di ETS l'obbligo di predisposizione del bilancio d'esercizio secondo i modelli ministeriali solo a seguito dell'avvenuta iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

In questo senso, quindi, l'OIC estende la facoltà - concessa nella versione antecedente per il solo bilancio d'esercizio 2021 (primo esercizio di applicazione della modulistica del decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 e dell'OIC 35) - di:

- **non presentare il bilancio comparativo;**
- e, nel caso di applicazione prospettica, **non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell'esercizio se la stima del *fair value* risulta eccessivamente onerosa.**

In quest'ultimo caso, l'ETS che si avvale di tale scelta, come correttamente rilevato dall'OIC 35, **ne dovrà dare informativa nella relazione di missione.**

E' ragionevole pensare che le semplificazioni di prima applicazione previste per i bilanci d'esercizio 2021 sia **estendibile anche ai rendiconti per cassa.**

3) ASSIREVI - Check list per i bilanci degli Enti del Terzo settore

ASSIREVI ha pubblicato la **Lista di controllo integrativa dei principi di redazione del bilancio d'esercizio per gli Enti del Terzo Settore**, sulla base dei principi contabili applicabili ai bilanci chiusi a partire dall'esercizio 2022.

La Lista di controllo, spiega ASSIREVI in premessa, è da leggersi **congiuntamente** con la "**Lista di controllo dei principi di redazione del bilancio d'esercizio (Società ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni degli artt. 2423 e successivi del Codice Civile)**", ove compatibile.

Infatti, come previsto nell'Introduzione al Decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, "la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13. Comma 1 del codice del Terzo Settore è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli artt. 2423, 2423 bis e 2426 del Codice Civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche e solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore."

La check list è uno strumento utile non solo per i revisori contabili, ma anche per coloro che sono direttamente coinvolti nel processo di redazione del bilancio.

La check list si compone di tre sezioni:

- **principio contabile ETS - OIC 35;**
- schemi di bilancio (appendice OIC 35);
- informativa nella Relazione di missione (appendice OIC 35).

LINK:

[Per consultare il comunicato stampa dell'OIC clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare il testo con gli emendamenti clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare il testo della check list di ASSIREVI clicca qui.](#)

11. ENTI DEL TERZO SETTORE - Le linee guida per la redazione e la pubblicazione del bilancio sociale

11.1. Soggetti coinvolti

Sono tenuti alla redazione del bilancio sociale i seguenti Enti del Terzo settore:

- gli **Enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro** (art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017);
- i **centri di servizio per il volontariato** (art. 61, comma 1, lettera l), D.Lgs. n. 117/2017);
- le **imprese sociali** (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 112/2017), ivi **comprese le cooperative sociali**;
- i **gruppi di imprese sociali** (con l'obbligo, ai sensi dell'art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 112/2017, di redigerlo in forma consolidata).

In merito all'**obbligatorietà della redazione del bilancio sociale da parte di una ONLUS**, si è pronunciato il Ministero del lavoro, con la **nota n. 11029 del 3 agosto 2021**, confermando che in capo alle ONLUS che raggiungano i requisiti dimensionali di legge, vige l'obbligo di redigere, approvare e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale

A tale proposito, ricorda il Ministero che l'articolo 14, comma 1, del D.Lgs. n. 117/2017, senza distinguere tra le varie tipologie di enti, **pone tale onere informativo in capo a tutti gli enti del Terzo settore, sulla base del solo requisito dimensionale**; fanno eccezione le imprese sociali per le quali le corrispondenti disposizioni speciali recate dal D.Lgs. n. 112/2017 non prevedono esenzioni in capo agli enti di minori dimensioni.

Pertanto, indipendentemente dalle caratteristiche, dalla tipologia o dal regime particolare, ove un ente sia ricompreso nel Terzo settore e ad esso siano applicabili i benefici derivanti da tale status dovrà adempiere ai doveri di conoscibilità, rendicontazione sociale e trasparenza che tale situazione comporta, laddove, beninteso, raggiunga le soglie dimensionali di legge.

Ricapitolando il bilancio sociale dovrà essere redatto e depositato obbligatoriamente da **tutti gli Enti del mondo no profit**, che dovessero superare i limiti previsti dall'art. 14 comma 1 del D.Lgs. n. 117/2017, siano essi ETS o che possiedano ancora la qualifica di ONLUS non ETS.

Le imprese sociali dovranno invece sempre redigerlo e depositarlo a prescindere dai limiti dimensionali.

Bisogna, tuttavia, anche aggiungere che nulla vieta che quanti non siano tenuti per legge decidano comunque di redigere e pubblicare, ad es. sul proprio sito istituzionale, il bilancio sociale.

Naturalmente in questo caso, il documento non dovrà necessariamente essere predisposto in conformità con le presenti linee guida e con la disciplina contenuta nelle disposizioni rinvenibili nei decreti legislativi interessati, pur sollecitando la loro applicazione.

11.2. Le linee guida

Ai sensi dell'articolo 14 del D.Lgs. n. 117/2017, gli Enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale **redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali**.

Con **decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019** - pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019 - sono state approvate le **Linee guida per la redazione del bilancio sociale**.

In aderenza al disposto normativo le linee guida hanno la finalità di **definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale** che le stesse linee guida definiscono come *"strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione contenuta nel bilancio d'esercizio"*.

Le linee guida individuano, in sostanza, le **finalità**, i **principi di redazione** e i **contenuti minimi** che ciascun **bilancio sociale** dovrà prevedere, suddivisi in sezioni, definendone così la composizione.

Le presenti Linee guida, secondo quanto disposto all'articolo 3, sono in **vigore a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione** e quindi - per le realtà con esercizio sociale coincidente con l'anno solare - **a partire dai bilanci relativi all'esercizio sociale 2020, approvati nel corso del 2021**.

11.3. Struttura e contenuto

Per gli Enti di Terzo settore tenuti *ex lege* alla redazione, il bilancio sociale dovrà contenere almeno le informazioni che vengono indicate al punto 6 delle Linee guida e precisamente:

1. Metodologia adottata per la redazione del Bilancio Sociale;
2. Informazioni generali sull'ente;
3. Struttura, governo e amministrazione;
4. Persone che operano per l'ente;
5. Obiettivi e attività;
6. Situazione economico-finanziaria;
7. Altre informazioni;
8. Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (con le modalità di effettuazione e gli esiti).

11.4. Approvazione e deposito presso il RUNTS

Il bilancio sociale deve essere **approvato dall'organo statutariamente competente**, dopo essere stato **esaminato dall'organo di controllo** che lo integra con le informazioni sul monitoraggio e l'attestazione di conformità alle linee guida.

Gli enti sui quali grava l'obbligo di redazione e deposito devono provvedere al **deposito presso il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)** o nel caso di imprese sociali **presso il registro delle imprese**.

In particolare:

- gli **enti iscritti al RUNTS: entro il 30 giugno di ogni anno** con riferimento all'esercizio precedente (art. 48, comma 3, D.Lgs. n. 117/2017 - Codice del Terzo settore);
- le **imprese sociali**: in assenza di una specifica disposizione rinvenibile nel D.Lgs. n. 112/2017, si ritiene applicabile per effetto dell'art. 1, comma 5, di quest'ultimo, la medesima scadenza di cui al punto precedente, applicabile pertanto in via generale agli enti del Terzo settore.

La data appena riportata riguarda il termine per l'effettuazione del **deposito del bilancio sociale regolarmente approvato**.

Le **imprese sociali** che - costituite nelle forme di cui al Libro V del Codice civile, sono tenute al deposito del bilancio di esercizio presso il Registro delle imprese entro trenta giorni dalla data del verbale di approvazione (art. 2435 C.C.), possono, secondo quanto previsto dalle normative proprie delle loro tipologie societarie, effettuare il deposito del bilancio di esercizio successivamente al 30 giugno - **potranno depositare il bilancio sociale entro la medesima scadenza** consentita dalla legge per il deposito del bilancio di esercizio, per ragioni di semplificazione procedimentale.

11.5. Deposito presso il Registro delle imprese

Nel caso di **impresa sociale** e di **cooperativa sociale**, il bilancio sociale (**non soggetto per ora al formato XBRL**) va depositato esclusivamente in formato PDF/A - codice documento **B08**, codice atto **716**.

Il deposito va effettuato **con pratica distinta rispetto a quella di deposito del bilancio di esercizio**.

L'adempimento è soggetto:

- al versamento dei **diritti di segreteria** di **euro 62,30**; se trattasi di cooperativa sociale di **euro 32,30**;
- al versamento **dell'imposta di bollo** di **euro 59,00** se trattasi di società di persone, di **euro 65,00** se trattasi di società di capitali.

E' prevista l'**esenzione dall'imposta di bollo** nel caso di cooperativa sociale ovvero di altra organizzazione collettiva del Terzo settore (art. 82, commi 1 e 5, D.Lgs. n. 117/2017).

Si veda a tale proposito il punto 4.7.

11.6. Pubblicazione sul sito internet

Del bilancio sociale deve inoltre essere effettuata la **pubblicazione sul proprio sito Internet** o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa cui aderiscono.

Gli enti che redigono volontariamente il bilancio sociale ne assicurano comunque l'opportuna diffusione tramite i canali di comunicazione digitali propri o delle relative reti associative.

La pubblicazione sul sito internet e sugli altri canali digitali avviene assicurando per quanto possibile **criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni** (ad esempio anche creando sul sito una pagina o sezione dedicata).

LINK:

[Per consultare il D.M. 4 luglio 2019 clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare una guida per la redazione del bilancio sociale clicca qui.](#)

12. I BILANCI BANCARI

La Banca d'Italia, in data 7 marzo 2023, ha pubblicato una breve guida divulgativa sulle principali caratteristiche delle diverse statistiche disponibili sui bilanci bancari.

Questa nota si propone di illustrare le principali caratteristiche delle segnalazioni di vigilanza, le differenze tra le diverse statistiche prodotte e nelle modalità di diffusione, in modo da fornire agli utenti le indicazioni necessarie per uno sfruttamento ottimale del potenziale informativo disponibile e una lettura più consapevole delle analisi pubblicate.

Il paragrafo 2 definisce il **bilancio bancario individuale e consolidato**; il paragrafo 3 introduce gli schemi segnaletici con cui gli intermediari trasmettono i flussi informativi alla Banca d'Italia; i paragrafi 4, 5 e 6 illustrano le diverse finalità per le quali vengono prodotte le statistiche sui bilanci bancari; il paragrafo 7 presenta una sintesi conclusiva.

Al paragrafo 2 si ricorda che le banche e le società finanziarie residenti in Italia sono tenute a redigere il **bilancio di impresa** (ossia quello su base individuale) e, se sono a capo di un gruppo bancario, **quello consolidato**.

Per garantire uniformità e facilitare i confronti per finalità statistiche e di vigilanza, la Banca d'Italia, con la **circolare n. 262 del 22 dicembre 2005** (aggiornata integralmente il 17 novembre 2022) ha condiviso schemi comuni per la redazione del bilancio e definito l'insieme dei soggetti destinatari delle disposizioni.

La Circolare contiene le disposizioni che disciplinano, in conformità di quanto previsto dai principi contabili internazionali IAS/IFRS, gli schemi individuali e consolidati del bilancio (stato patrimoniale, conto economico, prospetto della redditività complessiva, prospetto delle variazioni del patrimonio netto e rendiconto finanziario), della nota integrativa e della relazione sulla gestione che le banche e le società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari sono tenuti a produrre.

Gli intermediari inseriscono nella nota integrativa del bilancio le informazioni previste dagli IAS/IFRS non richiamate dalla Circolare n. 262 nel rispetto di tali principi.

A partire dall'esercizio 2005 le banche italiane sono tenute a redigere il bilancio consolidato in base ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS); dal 2006, l'obbligo è esteso anche alla redazione del bilancio individuale.

I bilanci individuali

Gli intermediari redigono per ciascun esercizio il bilancio di impresa individuale, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal prospetto della redditività complessiva, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario, dalla nota integrativa e dalle relative informazioni comparative.

I bilanci consolidati

Il bilancio consolidato illustra la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico di un gruppo di imprese considerate come un'unica entità.

È redatto dagli intermediari, in conformità ai principi contabili internazionali e secondo le disposizioni contenute nella citata circolare 262/2005 della Banca d'Italia, quando ricorrano i presupposti definiti dal D.Lgs. 136/2015.

Gli intermediari sono quindi tenuti a redigere anche il bilancio a livello consolidato se sono a capo di un gruppo bancario o finanziario che possa essere inteso come un unico soggetto economico composto da più soggetti giuridici

ASSIREVI - Pubblicata la Check list

Il 22 febbraio 2023, ASSIREVI ha pubblicato sul proprio sito:

- per le **compagnie di assicurazione**, la lista di controllo delle informazioni integrative da fornire nelle note ai bilanci redatti secondo i principi contabili nazionali;
- per le **banche, intermediari finanziari, società di gestione del risparmio, società di intermediazione mobiliare, compagnie di assicurazione**, la lista di controllo delle informazioni integrative (disclosures) da fornire nelle note ai bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), così come omologati ("endorsed") dall'unione europea (UE).

Si ricorda, inoltre, che il 25 gennaio 2023, l'Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale (**ASSIREVI**) ha pubblicato le **check list** aggiornate relative alla redazione del bilancio d'esercizio e consolidato 2022 delle imprese, secondo i:

- **principi di redazione del bilancio d'esercizio**, in riferimento alle società ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni degli artt. 2423 e ss. c.c.;
- **principi di redazione del bilancio consolidato**, in riferimento alle società ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni D.Lgs. 127/91.

Ricordiamo, infine, che il Consiglio Direttivo di XBRL Italia ha approvato la **nota metodologica per la taggatura della nota integrativa dei bilanci ESEF**. La nota è stata il frutto di un'intensa collaborazione tra XBRL Italia, ABI, ANIA, le autorità di vigilanza e le principali banche e compagnie assicurative.

LINK:

[Per accedere alla sezione dedicata clicca qui.](#)

LINK:

[Per consultare il testo della circolare n. 262/2005 clicca qui.](#)

LINK:

[Per accedere al sito XBRL Italia per la nota metodologica clicca qui.](#)

LINK:

[Per accedere alla check list di ASSIREVI clicca qui.](#)

13. SRL E COOPERATIVE - Obbligo della nomina dell'organo di controllo - Alla data di approvazione del bilancio di esercizio 2022

Uno degli argomenti più discussi in quest'ultimo periodo riguarda la nomina degli **organi di controllo e di revisione** nelle Srl e nelle cooperative, per la cui bisogna far riferimento all'**articolo 379 del D.Lgs. n. 14/2019** (Codice della crisi di impresa) e all'**articolo 2477 del Codice civile**.

Due sono le **versioni dell'articolo 2477 del Codice civile**: quello di cui all'articolo 379, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 14 del 2019 e quello di cui all'articolo 2-bis, commi 2 e 3, della L. 14 giugno 2019, n. 55, di conversione del D.L. 18 aprile 2019, n. 32, in vigore dal 18 giugno 2019.

D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 – Art. 379

1. All'articolo 2477 del codice civile il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti: «La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.
L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.»
2. All'articolo 2477, quinto comma, del codice civile, dopo le parole «qualsiasi soggetto interessato» sono aggiunte le seguenti: «o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese» e dopo il quinto comma è aggiunto il seguente: «Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo.».
3. Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro la data di approvazione **dei bilanci relativi all'esercizio 2022**, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.
4. All'articolo 92 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie, al primo comma, le parole «capi V e VI» sono sostituite dalle seguenti: «capi V, VI e VII».

Articolo 2-bis, commi 2 e 3, della L. n. 55/2019, di conversione del D.L. n. 32/2019

Art. 2477 (Sindaco e revisore legale dei conti).

1. L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo.
2. La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:
a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.
3. L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.
4. Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni.
5. L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i **limiti indicati al secondo comma** deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.
5-bis. Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo.

2435-bis. (Bilancio in forma abbreviata).

1. Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.
2. Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; 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. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario].
(Omissis)

A) Il D.Lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 (Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza) introduce una serie di novità al Codice civile, modificando le norme in materia di diritto societario, rivedendo gli assetti organizzativi e societari con la nomina degli organi di controllo e di revisione nelle Srl e nelle cooperative.

Secondo quanto disposto dall'articolo 2477, come modificato dall'articolo 379 del D.Lgs. n. 14/2019 (**in vigore dal 16 marzo 2019**) la nomina di un **organo di revisione** o di un **revisore** diventa obbligatoria nei seguenti casi:

- 1) quando la nomina di tale organo e/o del revisore è **prevista dallo statuto**;
- 2) in mancanza di disposizioni statutarie, la nomina dell'organo di controllo o del revisore è **obbligatoria se si verifica almeno una delle seguenti circostanze**:
 - la società è tenuta alla **redazione del bilancio consolidato**;
 - la società **controlla un'altra società obbligata alla revisione legale dei conti**;
 - la società ha superato, per 2 esercizi consecutivi, uno o più dei seguenti **limiti dimensionali**:
 - attivo dello stato patrimoniale: **2 milioni di euro**;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni: **2 milioni di euro**;
 - occupati in media durante l'esercizio: **10 unità**.

Con riferimento proprio a tali parametri, **in precedenza** l'obbligo di nomina si innescava al superamento dei limiti previsti, anziché dall'**articolo 2435-bis**, che prevedeva i seguenti parametri:

- attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000,00 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000,00 euro;
- occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

La rilevante riduzione dei parametri dimensionali che, se superati per 2 esercizi consecutivi, fanno scattare gli obblighi in discorso e la sufficienza del superamento anche di un solo parametro (e non di 2, com'era previsto dalla disposizione pre-vigente) imporranno a numerose Srl di nominare un revisore o un organo di controllo.

In presenza dei requisiti sopra esposti, la norma richiede che la Srl nomini un revisore legale unico (o in alternativa, una società di revisione) oppure un sindaco unico o un collegio sindacale.

Considerata l'importanza della norma in trattazione le società interessate, se necessario, dovranno altresì **provvedere ad uniformare l'atto costitutivo e lo Statuto alle disposizioni normative vigenti**.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa quando, **per tre esercizi consecutivi** (e non più due), **non è superato alcuno dei limiti previsti** all'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c.

Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni.

B) Successivamente l'articolo 2477 (e non l'articolo 379 del D.Lgs. n. 14/2019) è stato **modificato dall'articolo 2-bis, commi 2 e 3, della L. 14 giugno 2019, n. 55, di conversione del D.L. 18 aprile 2019, n. 32**, che di fatto ha raddoppiato i limiti dimensionali precedenti.

Secondo quanto disposto dalla nuova versione dell'articolo 2477, (**in vigore dal 18 giugno 2019**) la nomina di un **organo di revisione** o di un **revisore** diventa obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla **redazione del bilancio consolidato**;
- b) **controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti**;
- c) ha superato per due esercizi consecutivi **almeno uno dei seguenti limiti**:
 - totale dell'attivo dello stato patrimoniale: **4 milioni di euro**;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni: **4 milioni di euro**;
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **20 unità**.

Resta, altresì, inalterato l'articolo 2477, comma 3, secondo il quale l'obbligo di nomina in questione **cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti**.

L'adempimento scatta nei **30 giorni successivi** alla data di approvazione del bilancio dal quale risulta il superamento del limite per il secondo esercizio consecutivo.

In caso di inerzia, la nomina compete al Tribunale, su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Registro Imprese.

13.1. I differimenti dell'introduzione dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo

La norma sulla nomina dell'organo di controllo ha subito nel tempo **diverse modifiche**: sono stati aumentati i valori delle soglie di riferimento per l'applicazione dell'obbligo della sua istituzione (riducendo di fatto i soggetti coinvolti) e ci sono stati diversi interventi per lo **slittamento** della **data di decorrenza**.

Per quanto riguarda la sua **entrata in vigore**, si è partiti con la versione originaria del Codice della crisi dove era fissata al **16 dicembre 2019** la decorrenza dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo per le società tenute a rispettare il nuovo adempimento.

Nel corso del tempo si sono susseguite diverse proroghe.

Con la L. n. 147/2021, di conversione del D.L. n. 118/2021, all'articolo 1-bis è stata disposta la proroga alla data di **approvazione dei bilanci 2022** del termine previsto per la **nomina** dell'organo di controllo e del **revisore** legale dei conti nelle S.r.l. e nelle Società cooperative, qualora le stesse si trovino in una delle situazioni indicate in precedenza.

Si rileva dunque che la nomina del revisore legale dei conti **avrà effetto a partire dal 2023** e dovrà essere nominato sulla base dei dati di bilancio relativi agli anni 2021 e 2022.

Per le società a responsabilità limitata aventi la chiusura dell'esercizio sociale al 31 dicembre, **si rende necessario provvedere entro l'approvazione del bilancio 2022 al conferimento dell'incarico**, al più tardi, **entro il 2 maggio 2023** (il 30 aprile è Domenica) o, in caso di rinvio di approvazione del bilancio ex art. 2364, secondo comma, secondo periodo del codice civile, **entro il 29 giugno 2023**, quando la società sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato "ovvero" lo richiedano particolari esigenze connesse alla struttura e all'oggetto della società.

Nella tabella che segue, in sintesi, la complessa evoluzione delle modifiche avvenute nel corso del tempo.

	D.Lgs. n. 14/2019 Art. 379, comma 3	D.L. n. 162/2019 L. n. 8/2020 Art. 8, comma 6-sexies	D.L. n. 34/2020 L. n. 77/2020 Art. 51-bis, comma 1	D.L. n. 118/2021 L. n. 147/2021 Art. 1-bis, comma 1
Primo bilancio da revisionare	2019	2020	2021	2023
Biennio da considerare per la verifica dei limiti	2017 - 2018	2018 - 2019	2019 - 2020	2021 - 2022

In sostanza, **entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022**, le Srl dovranno procedere alla nomina dell'organo di controllo (monocratico o collegiale) o dei revisori legali ove negli esercizi 2021 e 2022 risulti superato almeno uno dei limiti dimensionali fissati dall'articolo 2477 del Codice civile, di cui abbiamo riferito sopra, alla lettera B), e la società sia, al contempo, tenuta alla redazione del bilancio consolidato e controlli una società obbligata alla revisione legale dei conti.

13.2. Responsabilità degli amministratori

Il **nuovo articolo 2086 del Codice civile**, come modificato dall'articolo 375 del D.Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi e dell'insolvenza dell'impresa), introduce importanti modifiche sugli assetti organizzativi dell'impresa, con riferimento all'organizzazione delle società commerciali, alla **responsabilità degli amministratori**, alla **nomina degli organi di controllo** nelle società a responsabilità limitata, alle cause di scioglimento delle Società per azioni e alla disciplina dell'insolvenza delle Società cooperative.

Art. 2086 - Gestione dell'impresa

[1] L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.

1-bis. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, **ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa**, anche in funzione della **rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa** e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza

Per **assetto organizzativo ed amministrativo** adeguato deve intendersi una struttura in cui, in misura variabile a seconda delle dimensioni e dell'attività della società, siano adeguatamente coperti i diversi ambiti dell'attività dell'impresa (ambiente, anticorruzione, antiriciclaggio, privacy, responsabilità amministrativa degli enti, sicurezza informatica, sicurezza sul lavoro).

In sostanza, l'imprenditore, essendo considerato il capo dell'impresa, **ha il dovere e la responsabilità di dotare la propria azienda di un'organizzazione efficiente sotto tutti i punti di vista** (creazione di un organigramma, processi di gestione amministrativa e contabile) e che questo assetto sia anche in grado di rilevare in modo tempestivo i problemi e le crisi d'impresa.

Una volta che questi problemi sono stati rilevati, l'imprenditore deve immediatamente adottare uno dei provvedimenti previsti dalla legge per cercare di superare la crisi e fare in modo che l'azienda possa proseguire la sua attività regolare.

Se non agisce in questo modo, verrà considerato responsabile dei debiti e dell'eventuale fallimento della sua azienda. Di conseguenza, dovrà provvedere utilizzando il proprio patrimonio personale.

Questo avviene anche in caso di mancata rilevazione dei problemi, perché è dovere dell'imprenditore far sì che la sua azienda abbia **tutti gli strumenti e le risorse necessarie per monitorare costantemente il proprio stato di salute e di efficienza**.

13.3. La tipologia dell'organo da nominare

Guardando al tenore letterale dell'art. 2477 del Codice civile, stabilire la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale può far sorgere qualche dubbio in merito alla **tipologia di organo cui i soci sono chiamati a dover deliberare**.

Assonime in un parere del 2012 evidenzia che l'obbligo di nomina può essere adempiuto attraverso l'assegnazione dell'incarico alternativamente a:

1. **un collegio sindacale o un sindaco unico con eventuale funzione di revisione** (in assenza di indicazioni statutarie, l'organo di controllo è monocratico);
2. **un revisore**;
3. **un collegio sindacale o un sindaco unico e un revisore**.

Assirevi, inoltre, in un recente documento (n. 247) pubblicato nell'Aprile 2022, in merito all'assetto dei controlli descrive le linee essenziali evidenzia che:

- **Nelle società per azioni**, non è possibile, in nessun caso ed indipendentemente dalle caratteristiche della società interessata, la nomina di un sindaco unico, dovendosi necessariamente procedere alla **nomina del collegio sindacale** (si veda l'art. 2379 del Codice civile). Resta invariato quanto previsto dall'art. 2409-bis del Codice civile e dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 in materia di **revisione legale dei conti**.
- **Nelle società a responsabilità limitata**, la nomina quale organo di controllo del **sindaco unico**, in luogo del collegio sindacale, è sempre possibile in virtù del riformato art. 2477 del Codice civile. A tale proposito si ricorda che con il comma 14 dell'articolo 14, della legge n. 183 del 12 novembre 2011 (Legge di Stabilità 2012) si è provveduto alla modifica dell'articolo 2477 del Codice civile, con l'introduzione della figura del "sindaco unico" nelle SRL e la "sostituzione", pertanto, dell'organo di controllo "monocratico" a quello "collegiale".
- Sempre nelle società a responsabilità limitata, **in alternativa alla nomina dell'organo di controllo**, unipersonale o collegiale, è prevista la possibilità di nominare un "**revisore**" (da intendersi: revisore persona fisica o società di revisione).

Nel merito si richiama altresì il comma 1 dell'art. 2477 del Codice civile che evidenzia proprio che "*L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo Statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo*".

Secondo il Comitato dei Notai del Triveneto (Massima I.D.13), al verificarsi delle ipotesi previste dai commi 2 e 3 dell'art. 2477 c.c. le S.r.l. sono soggette **tanto al controllo di legalità** (art. 2403 c.c.) **quanto alla revisione dei conti** (art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010).

In dette ipotesi:

- a) le S.r.l. che **non sono obbligate alla redazione del bilancio consolidato** e che non rientrino tra gli enti di cui al comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 39/2010, **possono attribuire tali controllo e revisione ad un unico soggetto**, necessariamente coincidente con quello definito dall'art. 2477 c.c. come "organo di controllo", ovvero, possono **attribuire il controllo di legalità al suddetto "organo di controllo" e la revisione dei conti al "revisore legale"** previsto dal D.Lgs. n. 39/2010;
- b) le S.r.l. **obbligate alla redazione del bilancio consolidato**, o che rientrino tra gli enti di cui al comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 39/2010, **non possono istituire il solo "organo di controllo", ma devono necessariamente istituire, in aggiunta ad esso, anche il "revisore legale"** cui attribuire la funzione della revisione dei conti.

All' "**organo di controllo**", anche monocratico, si applicano unicamente le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni, comprese quelle che disciplinano l'attribuzione al medesimo della revisione dei conti.

Al "**revisore legale**" si applicano unicamente le disposizioni previste dal D.Lgs. n. 39/2010, in particolare quelle contenute nell'art. 13 in ordine al conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico.

13.4. Riflessi sulla disciplina delle società cooperative

L'introduzione della normativa sul c.d. "**sindaco unico**" non ha comportato una modifica dell'articolo 2543 c.c., che disciplina l'organo di controllo nelle società cooperative, prevedendo al comma 1 che "*la nomina del collegio sindacale è obbligatoria nei casi previsti dal secondo e terzo comma dell'art. 2477, nonché quando la società emette strumenti finanziari partecipativi*".

Tale disposizione effettua, dunque, un rinvio esplicito ai commi 2 e 3 dell'art. 2477 c.c., rinvio che opera **indistintamente per tutti i tipi di cooperative**, sia per quelle che abbiano adottato la disciplina delle S.p.A., sia quelle che abbiano adottato la disciplina delle S.r.l.

Articolo 2543 – Organo di controllo

1. La nomina del collegio sindacale è **obbligatoria nei casi previsti dal secondo e terzo comma dell'articolo 2477**, nonché quando la società **emette strumenti finanziari non partecipativi**.
2. L'atto costitutivo può attribuire il diritto di voto nell'elezione dell'organo di controllo proporzionalmente alle quote o alle azioni possedute ovvero in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico.
3. I possessori degli strumenti finanziari dotati di diritti di amministrazione possono eleggere, se lo statuto lo prevede, nel complesso sino ad un terzo dei componenti dell'organo di controllo.

Secondo il Notariato (Studio n. 113-2012/I), nonostante che l'art. 2543 c.c. non sia stato modificato dalla L. n. 183/2011 né dal D.L. n. 5/2012, quando sussistono i presupposti in presenza dei quali la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria, **alle cooperative di tipo S.p.A. dovrebbe applicarsi la disciplina del collegio sindacale contenuta nell'art. 2397 c.c., mentre alle cooperative di tipo S.r.l. dovrebbe applicarsi il contenuto del nuovo art. 2477 c.c.**

Il rinvio a tali disposizioni, così come modificate dalla nuova disciplina introdotta dalla L. 183/2011, deriva, infatti, dall'applicazione dell'art. 2519 c.c., secondo il quale "*alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni. L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci operatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro*".

Mancando una disciplina speciale relativamente alla composizione ed al funzionamento di tale organo nelle cooperative, si rende necessario il rinvio al corrispondente tipo di società di capitali alla cui disciplina lo statuto della cooperativa fa riferimento.

Ne consegue la possibilità per le cooperative di tipo S.r.l. di **nominare il sindaco unico** conformemente a quanto stabilito dall'art. 2477 c.c.

E', invece, dubbio se, qualora la cooperativa abbia adottato il modello S.p.A., la stessa sia obbligata a nominare il **collegio sindacale** ai sensi dell'art. 2397 c.c., oppure se possa nominare il **sindaco unico** previsto per le S.r.l., applicando, dunque, le norme per tale tipo di società, anziché quelle delle S.p.A.

Tenuto conto del fatto che il dato letterale non sembra consentire la possibilità che le cooperative di tipo S.p.A. ricorrano al sindaco unico, la mancata applicazione della disciplina delle S.p.A. potrebbe trovare la sua giustificazione esclusivamente in un'eventuale incompatibilità della stessa con il sistema delle cooperative. L'art. 2519 c.c., infatti, prevede che il rinvio alle norme sulle società di capitali operi soltanto nei limiti della compatibilità.

Ricordiamo, infine, che, indipendentemente dal fatto che siano disciplinate dalle norme sulle S.p.A. o dalle norme sulle S.r.l., sono tenute a munirsi del collegio sindacale **solo ove la società versi nelle situazioni individuate dall'art. 2477 commi 2 e 3 c.c.**

Al di sotto di questi parametri, è dunque possibile che una cooperativa, anche se abbia adottato le norme sulla società per azioni, sia priva del collegio sindacale.

Come precisato nella **Massima M.A.2** del Comitato Triveneto dei Notai e dallo **Studio n. 5306/I** del Consiglio Nazionale del Notariato, **le cooperative che non rientrano nelle ipotesi previste dai commi 2 e 3 dell'art. 2477 c.c., e che non abbiano emesso strumenti finanziari non partecipativi, non hanno l'obbligo di nominare il collegio sindacale**, indipendentemente dalla circostanza che abbiano adottato le norme della S.r.l. o quelle della S.p.a.

Ne consegue che:

- l'eventuale **nomina facoltativa** del Collegio Sindacale deve essere espressamente **prevista dallo statuto** (giusta quanto previsto dall'art. 2477 comma 1 c.c. la cui applicazione è strettamente connessa a quella dei commi 2 e 3 del medesimo art. 2477 richiamato dall'art. 2543 c.c.);
- in caso di nomina, **sia obbligatoria che facoltativa**, del Collegio Sindacale e sempreché la cooperativa non sia tenuta al bilancio consolidato, allo stesso può essere affidato l'esercizio del controllo contabile.

13.5. COOP-SRL - La doppia funzione dell'organo di controllo - L'orientamento del Ministero delle imprese e del made in Italy

Sulla tematica della nomina dell'organo di controllo nelle società cooperative, e sulle funzioni che devono essere svolte dall'organo di controllo nelle società cooperative, il Ministero delle imprese e del made in Italy è ultimamente **intervenuto con due note**: una dell'11 aprile 2023, Prot. 140439 e una dell'11 maggio 2023, Prot. 168993.

1) Nelle società cooperative che - nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 2519, comma 2, del Codice civile - adottano quello della società a responsabilità limitata (SRL) quale tipo societario di riferimento, **l'organo di controllo deve svolgere entrambe le funzioni di competenza: sia quella di legittimità che di revisione legale.**

Queste sono le conclusioni cui è pervenuto il Ministero delle Imprese e del made in Italy nella **nota dell'11 aprile 2023, Prot. 140439.**

Il Ministero, considerati i dubbi interpretativi derivanti dall'attuale formulazione dell'art. 2477, comma 3, come modificato dal D.Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa), si è limitato a segnalare l'orientamento espresso dal Consiglio del Notariato di Milano n. 124, che ha chiarito che, il regime legale dei controlli nella s.r.l., in mancanza di diverse previsioni statutarie, è da intendersi nel senso che sia la funzione di controllo di legittimità, sia la funzione di revisione legale dei conti sono attribuite ad un unico organo monocratico, genericamente individuato con la locuzione "organo di controllo o revisore".

Dunque detto organo **deve assolvere entrambe le predette funzioni.**

Per prima cosa, la verifica in merito all'obbligo della cooperativa circa la nomina dell'organo di controllo va effettuata sulla base dei bilanci del 2021 e del 2022.

Il Ministero, poi, distingue vari casi, premettendo che il regime legale dei controlli nella S.r.l. e, quindi, anche nella cooperativa modello S.r.l., in mancanza di diverse previsioni statutarie, è da intendersi nel senso che sia la **funzione di controllo di legittimità, sia la funzione di revisione legale dei conti sono attribuite ad un unico organo monocratico**, genericamente individuato con la locuzione "organo di controllo o revisore".

Dunque detto organo deve assolvere entrambe le predette funzioni.

In alternativa, la cooperativa può prevedere che:

1. le funzioni di controllo e di revisione **siano svolte anche in via facoltativa**, fuori dai casi in cui esse sono obbligatorie per legge, oppure può renderle obbligatorie anche oltre a tale ambito;

2. le funzioni di controllo e di revisione, anziché ad un organo monocratico, **siano affidate a un organo collegiale (collegio sindacale)**, per la composizione e il funzionamento del quale si applicano le norme dettate in tema di S.p.a.;
3. le funzioni di controllo e di revisione, anziché cumulativamente al medesimo organo, **siano affidate separatamente**, attribuendo, da un lato, la funzione di controllo all'organo di controllo - sindaco unico (per le S.r.l e le cooperative modello S.r.l) o collegio sindacale (per le cooperative modello S.p.a.) - e, dall'altro, la funzione di revisione ad un revisore (persona fisica o società di revisione).

Non è, quindi, sufficiente la nomina di un revisore legale dei conti se ad esso è attribuita solo la **funzione di revisione legale dei conti, ma deve essere attribuita a tale organo anche la funzione di controllo di legittimità.**

2) Facendo seguito alla citata nota 140439/2023, lo stesso Ministero è intervenuto nuovamente, con la **nota dell'11 maggio 2023, Prot. 168993**, sulla tematica della nomina dell'organo di controllo nelle società cooperative, rilevando un **contrasto interpretativo in ordine alla ripartizione dei controlli in seno alle società a responsabilità limitata.**

Infatti, l'art. 2477 C.C., comma 1, consente alla società di **attribuire la funzione di controllo**, alternativamente, o all'**organo sindacale** (collegiale o monocratico) o al **revisore legale dei conti**. Ciò non solo quando l'introduzione del controllo societario sia facoltativa, ma **anche qualora sia obbligatoria** ai sensi del terzo comma dell'art. 2477 C.C..

Ciò premesso, l'interrogativo che si pone è il seguente: *quale funzione di controllo occorre obbligatoriamente istituire nella S.r.l. inteso che, in senso ampio, il termine "controllo" comprende sia quello di gestione sia quello contabile, considerati in posizione complementare e non alternativa?*

Al riguardo, sono emersi **tre orientamenti**, autorevolmente sostenuti in ambito notarile e dottrinale.

Secondo un **primo orientamento, è possibile scegliere tra sindaco e revisore**: se viene nominato il **sindaco unico** (o collegio sindacale in virtù dell'esercizio dell'autonomia statutaria) ad esso spetta il **controllo di legalità sulla gestione** (ex art. 2403 ss. c.c.), a meno che non si voglia eventualmente assegnare al medesimo anche il compito della revisione legale dei conti in via di opzione statutaria; mentre, se viene nominato un **revisore**, ad esso **spetterebbe esclusivamente il compito della revisione legale dei conti** (ex art. 14, D.Lgs. n. 39/2010).

Un **secondo orientamento** ritiene che la funzione di **revisione dei conti** deve essere compresa nell'ambito dei **poteri dell'organo di controllo**.

Dunque, ferma restando l'alternatività della nomina, l'**organo sindacale** dovrebbe svolgere, **oltre al controllo di legalità sulla gestione, anche il controllo contabile**.

Non varrebbe però il contrario per il **revisore dei conti**, il quale non potrebbe invece svolgere il controllo di legalità, ma **unicamente la revisione legale dei conti**.

Infine, secondo un **terzo orientamento**, il controllo nella s.r.l. deve **riguardare entrambi i profili, sia gestorio che contabile**, non potendo assumere un contenuto diverso in base al soggetto che lo espleta.

Infatti, come anticipato, la nozione di controllo, intesa in senso ampio, si fonda sulla sintesi di una duplice valutazione sulla gestione, che riguarda i due profili del controllo: **quello di legalità sulla gestione e quello contabile, entrambi irrinunciabili**.

E' questo l'orientamento che il **Ministero ritiene preferibile**. Ciò in quanto l'art. 2477 c.c. fa riferimento a un **organo monocratico** che, al di là della denominazione, abbia e possa avere ampi poteri di controllo *"ivi compresa la revisione legale dei conti"*.

In secondo luogo, l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il **dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Da qui, la necessità di **approntare un sistema di controlli efficace**, che assicuri sia la legalità della gestione, nei rapporti interni, sia la solidità contabile e finanziaria, nei rapporti coi terzi.

Infine, se così non fosse, il sindaco potrebbe esercitare un doppio controllo, di legalità e sui conti, mentre il revisore dovrebbe limitarsi alla sola verifica contabile.

Pertanto, il controllo sulla gestione e la revisione contabile possano entrambi essere esercitati, oltre che dall'organo sindacale (monocratico o collegiale), anche dal revisore legale dei conti (o dalla società di revisione).

LINK:

[Per consultare il testo della Nota ministeriale 140439/2023, cliccare QUI.](#)

LINK:

[Per consultare il testo della Nota ministeriale 168993/2023, cliccare QUI.](#)

13.6. Mancata nomina dell'organo di controllo

Nel caso l'assemblea non dovesse decidere al riguardo, alla nomina dell'organo di controllo è chiamato a provvedere il **Tribunale** su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o **su segnalazione del Conservatore del Registro delle imprese**.

In questo caso, se lo statuto non indichi espressamente la scelta da adottare, al Tribunale dovrebbe spettare il compito di individuare il tipo di controllo a cui sottoporre la società e di scegliere il soggetto nominabile.

13.7. Adempimenti presso il Registro delle imprese

Precisiamo subito che ci riferiamo al caso specifico di **nomina del collegio sindacale o del revisore avvenuta in fase di approvazione del bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022**.

Precisiamo, inoltre, che la **pratica relativa all'iscrizione nel Registro delle imprese della eventuale nomina del collegio sindacale o del revisore è distinta dalla pratica relativa al deposito del bilancio d'esercizio**, le cui modalità sono state descritte al punto 4 della presente newsletter.

Si tratta, in sostanza, da una parte del **deposito del bilancio d'esercizio**, attraverso le procedure descritte in precedenza, e dall'altra dell'**iscrizione della nomina dell'organo di controllo, che va effettuata attraverso ComUnica**.

Sintesi degli adempimenti:

- **TERMINE:** 30 giorni dalla data della nomina
- **SOGGETTO OBBLIGATO:** ogni componente dell'organo amministrativo
- **ALLEGATI:** verbale dell'assemblea
- **FORMA DEGLI ATTI E DEI DOCUMENTI**
L'atto va prodotto in formato .pdf/A (ISO 19005-1/2/3), in copia informatica o ottenuta per scansione firmata digitalmente dal soggetto obbligato.
- **MODULISTICA REGISTRO IMPRESE** (con il software FedraPlus o equivalenti):
 - **Modulo S2**
 - **Modulo intercalare P** per ciascun sindaco nominato o per l'organo di revisione nominato, completo degli estremi di iscrizione nel registro dei revisori legali istituito presso il Ministero della giustizia
 - **Distinta** firmata digitalmente da un componente dell'organo amministrativo.
- **DIRITTI E IMPOSTA DI BOLLO:** Diritti di segreteria **euro 90,00**; Imposta di bollo **euro 65,00**.

La modalità di assolvimento del bollo da indicare in distinta è "*bollo assolto in entrata*".

Solamente le cooperative sociali indicano la modalità "esente bollo" (Vedi punto 4.7.).

14. ENTI DEL TERZO SETTORE - Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti

D.Lgs. n. 117/2017 – Art. 30 – Organo di controllo

1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.

2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:
- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
 - b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
 - c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.
3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.
4. La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.
5. Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile. Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.
6. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Esso può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.
7. L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.
8. I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

D.Lgs. n. 117/2017 – Art. 31 – Revisione legale dei conti

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:
- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
 - b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
 - c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.
2. L'obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.
3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

Oltre alle forme di **controllo esterno**, il D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore - CTS) ha previsto anche degli strumenti di **controllo interno** degli ETS, fra cui rientrano l'organo di controllo e la revisione legale dei conti.

14.1. Nomina dell'organo di controllo

L'**articolo 30** del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore - CTS) stabilisce che gli **Enti del terzo settore, costituiti in forma associativa**, riconosciuta o non riconosciuta, la **nomina di un organo di controllo**, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati **per due esercizi consecutivi** due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

14.2. Nomina del revisore legale dei conti

L'**articolo 31** dello stesso decreto stabilisce che **le associazioni e le fondazioni del Terzo settore** devono nominare un **revisore legale dei conti** o una **società iscritta nell'apposito registro** nel caso in cui vengano superati per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Il predetto obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i limiti non sono superati.

La revisione legale dei conti deve essere espletata da revisori o società di revisione iscritti nell'apposito registro tenuto presso il Ministero dell'economia e delle finanze.

È, tuttavia, importante evidenziare quanto aggiunto dal D.M. 5 marzo 2020 con riferimento alla revisione legale dei conti sciogliendo, peraltro, alcuni dubbi interpretativi che si sono venuti a creare nel corso della lettura, in particolare, del già citato art. 31 del CTS.

La revisione legale dell'art. 31 del CTS è la revisione legale dei conti di cui al D.Lgs. n. 39 del 2010.

C'è in ogni caso da rilevare che l'adeguamento semplificato degli statuti, rinviato più volte, ha già portato alla nomina di molti organi di controllo per le Organizzazioni di volontariato, le Associazioni di promozione sociale e, nel caso in cui l'entrata in vigore dello statuto non sia stata differita all'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, anche per le ONLUS.

14.3. Decorrenza dell'obbligo di nomina

Sui **tempi di decorrenza** dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti è intervenuto il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la **nota del 2 novembre 2020, Prot. 0011560**, emanata in risposta ad un quesito posto da una associazione che chiedeva di conoscere il termine iniziale dal quale parte il "periodo di osservazione" ("due esercizi consecutivi") avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali sopra ricordati.

Secondo il Ministero:

- **le norme sono immediatamente applicabili**, a far data dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 117/2017, senza alcun nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del RUNTS;
- il computo dei due esercizi consecutivi deve partire **dall'esercizio 2018**, sicché la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dal legislatore andrà fatta considerando i **dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019**.

Dunque, gli Enti del Terzo settore obbligati a nominare l'organo di controllo e il revisore legale dei conti dovranno farlo da subito, al di là dell'istituzione del registro unico nazionale (RUNTS).

Secondo il Codice del Terzo settore l'obbligatorietà scatta solo se gli enti interessati abbiano superato una serie di condizioni dimensionali per due esercizi finanziari consecutivi a partire da quello del 2018.

La verifica della presenza o meno delle condizioni per cui scatta l'obbligatorietà andrà fatta considerando i dati del consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019.

Questo significa che, se soddisfatti i requisiti previsti dalla legge, l'obbligo di nomina scatta a partire dal 2020.

Le nomine non effettuate con l'approvazione del bilancio d'esercizio 2019 sarebbero dovute avvenire quindi, con la prima assemblea utile, che poteva anche coincidere con l'approvazione del bilancio d'esercizio 2020.

Tali nomine dovranno essere oggetto di **pubblicità nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore**, come indicato dall'art. 20, comma 1, lettera f) del D.M. del 15 settembre 2020.

Ricordiamo, infine, che la nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati (art. 10, D.Lgs. n. 117/2017).

Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del Codice civile, dove sono precisate le cause di ineleggibilità e di decadenza.

I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del Codice civile, dove si precisa che *"Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche"*.

Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.

Gli enti potranno affidare all'organo di controllo anche la revisione legale dei conti, a condizione tutti i suoi componenti siano iscritti nell'apposito registro.