

IL BILANCIO DI ESERCIZIO E CONSOLIDATO

Redazione, approvazione e pubblicazione nel Registro delle imprese

di **Claudio Venturi**

Sommario: - **1. Soggetti obbligati.** - 1.1. Consorzi. - 1.2. Consorzi di garanzia fidi. - 1.3. Consorzi per l'internazionalizzazione. - 1.4. Enti lirici ed istituzioni concertistiche. - 1.5. Aziende speciali e consorzi fra Enti territoriali - 1.6. Banche, società finanziarie e imprese di assicurazione. - **2. Compiti degli amministratori e termini di approvazione.** - 2.1. Premessa. - 2.2. Nella normativa precedente. - 2.3. Nella nuova normativa. - 2.3.1. *Approvazione del bilancio.* - 2.3.2. *Termini per la redazione e l'approvazione.* - 2.3.3. *Le deroghe ai termini ordinari.* - 2.3.4. *Il pagamento delle imposte.* - 2.3.5. *Il deposito del bilancio consolidato di SNC e di SAS.* - **3. Il sistema dei controlli. I compiti dei sindaci.** - 3.1. Regole e compiti del Collegio sindacale secondo l'attuale normativa. - 3.2. Le nuove regole previste dal recepimento della direttiva 2003/51/CE. - 3.3. La disciplina del controllo dei conto di una SRL. - **4. La redazione del bilancio e le novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, di recepimento della Direttiva 2013/34/UE.** - 4.1, Premessa: gli obiettivi della direttiva 2013/34/UE e dei decreti di recepimento. - 4.2. Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015. - 4.3. Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 254/2016 - Le informazioni di carattere non finanziario. - 4.4. Il bilancio in forma abbreviata. - 4.4.1. *I limiti attuali.* - 4.4.2. *I parametri per la redazione del bilancio consolidato.* - 4.4.3. *Riflessi sulla nomina del collegio sindacale nelle Srl.* - 4.5. I documenti che compongono il bilancio. 4.5.1. *Il bilancio ordinario e abbreviato.* - 4.5.2. *Il bilancio consolidato.* - 4.5.3. *Il bilancio di società estera con sede secondaria in Italia.* - 4.5.4. *Bilancio di un GEIE.* - 4.5.5. *Deposito della situazione patrimoniale dei Contratti di rete.* - 4.6. Il deposito dei bilanci delle società cooperative. - 4.6.1. *Norme generali.* - 4.6.2. *La verifica della permanenza dei requisiti della prevalenza della mutualità.* - 4.6.3. *La certificazione di bilancio per gli enti cooperativi.* - **5. Elenco soci e consorziati.** - 5.1. La normativa precedente. - 5.2. Le novità introdotte dalla legge n. 2 del 2009. - **6. L'invio telematico del bilancio.** - 6.1. Norme di carattere generale. - 6.2. Le novità introdotte dalla finanziaria 2004. - 6.2.1. *Norme di carattere generale.* - 6.2.2. *Norme di carattere particolare.* - 6.2.3. *Il modello procura.* - 6.3. Modalità di deposito presso il Registro delle imprese. - 6.4. I bilanci in formato PDF/A. - 6.5. Precompilazione pratica da Scheda Dati di Lavoro. - 6.6. La protocollazione automatica dei bilanci. - 6.7. I controlli automatici effettuati dal sistema in fase di spedizione della pratica. - 6.8. Termini per l'invio telematico. - **7. Modelli, diritti e imposte.** - 7.1. Modelli. - 7.2. Diritti di segreteria. - 7.3. Imposta di bollo. - 7.4. Distribuzione di utili e imposta di registro. - **8. Sanzioni e cancellazione dal Registro delle imprese.** - 8.1. Le sanzioni previste per l'omesso deposito del bilancio fino al 14 novembre 2011. - 8.2. Le novità introdotte dalla L. n. 180/2011 a decorrere dal 15 novembre 2011. - 8.3. Le novità introdotte dalla riforma del diritto societario in tema di mancato deposito del bilancio. - 8.4. Le sanzioni previste in relazione alla presentazione della dichiarazione di carattere non finanziario, prevista dal D.Lgs. n. 254/2016. - **9. Casi particolari. - 10. Deposito dei bilanci in formato XBRL** - 10.1. Il linguaggio XBRL - 10.2. La normativa di riferimento e la decorrenza dell'obbligo di utilizzo del linguaggio XBRL - 10.3. Tassonomia XBRL - Dal 2015 deposito dell'intero bilancio in formato elettronico elaborabile. - 10.4. Tassonomia XBRL - Dal 2016 in vigore la nuova tassonomia XBRL denominata "2015-12-14" con delle novità. - 10.5. Dal 2017 in vigore la nuova tassonomia XBRL denominata "2016-11-14" con delle novità. - 10.6. Le società esentate dall'obbligo di utilizzo del linguaggio XBRL - 10.7. Le linee guida per il deposito dell'istanza XBRL - 10.8. I servizi disposti da InfoCamere. - **11. Le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale.**

TABELLE RIASSUNTIVE:

TABELLA A - La formazione del bilancio nella società per azioni.

TABELLA B - La Formazione del bilancio nelle società a responsabilità limitata

ALLEGATI:

ALLEGATO A - Procura speciale, domiciliazione e dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà.

1. Soggetti obbligati

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".

1.1. Consorzi

Per quanto riguarda i consorzi, è bene ricordare che l'art. 2615 bis C.C. dispone che, "Entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale le persone che hanno la direzione del consorzio devono redigere **la situazione patrimoniale** osservando le norme relative al bilancio di esercizio delle società per azioni e la depositano presso l'ufficio del Registro delle imprese".

E' richiesta la redazione della sola situazione patrimoniale (e non del bilancio) al solo scopo di tenere informati i terzi sulla consistenza patrimoniale del consorzio.

Come si può notare, diversamente da quanto dispone per le società di capitali, **la legge non prevede:**

- a) la pubblicità del bilancio;
- b) che la situazione patrimoniale sia preventivamente approvata dall'assemblea dei consorziati, anche se può ammettersi una clausola statutaria che stabilisca l'approvazione.

La situazione patrimoniale va depositata presso il Registro delle imprese nella cui circoscrizione il consorzio ha la sede legale, **entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale**, salvo incorrere nella sanzione amministrativa da un minimo di 274,67 euro ad un massimo di 2.753,33 euro.

Anche in questo caso sarà possibile applicare il principio dettato all'art. 16 della L. n. 689/81, per cui l'importo potrà essere ridotto a **549,34 euro**.

1.2. I Consorzi di garanzia dei fidi

Per quanto riguarda i consorzi di garanzia fidi, quelli che hanno come scopo sociale l'attività di prestazione di garanzie collettive per favorire la concessione di finanziamenti da parte di aziende e istituti di credito o finanziarie alle imprese associate, è necessario far riferimento alle disposizioni dettate recentemente dall'articolo 13, del D.L. n. 269/2003, convertito con la L. n. 326/2003, e in particolare i commi 34, 35 e 36.

Questa nuova normativa prevede che:

1. le **modificazioni dei consorziati** devono essere comunicate soltanto una volta l'anno, contestualmente al deposito del bilancio d'esercizio;
2. il **bilancio d'esercizio** deve essere redatto **con l'osservanza delle disposizioni previste per le Spa**, approvato dall'assemblea entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, e depositato al Registro imprese entro 30 giorni dall'approvazione, corredato dal verbale di approvazione, dalla relazione sulla gestione e dalla eventuale relazione del collegio sindacale, utilizzando la consueta modulistica (mod. B + Int. S). Entro lo stesso termine devono depositare l'**elenco dei consorziati** riferito alla data di approvazione del bilancio.

1.3. I Consorzi per l'internazionalizzazione

Secondo quanto stabilito ai commi 3, 4 e 5, dell'art. 42 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, i consorzi per l'internazionalizzazione devono:

- 1) essere costituiti ai sensi degli articoli 2602 e 2612 e seguenti del Codice civile o in forma di società consortile o cooperativa da PMI industriali, artigiane, turistiche, di servizi, agroalimentari, agricole e ittiche aventi sede in Italia, nonché da imprese del settore commerciale purché in misura non prevalente rispetto alle altre. E' ammessa la partecipazione di enti pubblici e privati, di banche e di imprese di grandi dimensioni, purché non fruiscono dei contributi pubblici. In tale ipotesi la nomina della maggioranza degli amministratori dei consorzi per l'internazionalizzazione spetta comunque alle PMI consorziate, a favore delle quali i consorzi svolgono, in via prevalente, la loro attività;

2) avere per oggetto la diffusione internazionale dei prodotti e dei servizi delle piccole e medie imprese, nonché il supporto alla loro presenza nei mercati esteri anche attraverso la collaborazione e il partenariato con imprese estere.
I consorzi per l'internazionalizzazione devono, inoltre:

- 1) essere senza scopo di lucro e non distribuire avanzi e utili di esercizio, di ogni genere e sotto qualsiasi forma, alle imprese consorziate o socie anche in caso di scioglimento del Consorzio o della Società consortile o cooperativa;
- 2) avere un fondo consortile interamente sottoscritto, versato almeno per il 25%, formato da singole quote di partecipazione non inferiori a euro 1.250,00 e non superiori al 20% del fondo stesso;
- 3) essere iscritti nel registro delle imprese al momento della presentazione della domanda e in stato di attività;
- 4) non essere in liquidazione o soggetti a procedure concorsuali;

Per quanto riguarda la **redazione e la pubblicazione del bilancio** valgono le stesse disposizioni dettate al punto precedente per i consorzi di garanzia dei fidi.

1.4. Enti lirici ed istituzioni concertistiche

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

1.5. Aziende speciali e Consorzi fra Enti territoriali

Per quanto riguarda 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), torna applicabile una normativa di carattere speciale.

Bisogna fare inizialmente riferimento al disposto di cui all'art. 6 della L. n. 67 del 1987, sulla pubblicità dei bilanci degli enti pubblici, secondo il quale, le aziende speciali e i consorzi fra enti territoriali devono pubblicare i rispettivi bilanci, in estratto, "*su almeno due giornali quotidiani aventi particolare diffusione nel territorio di competenza, nonché su almeno un quotidiano a diffusione nazionale e su un periodico*".

Successivamente sono stati, in materia, emanati altri provvedimenti normativi che rivestono un particolare interesse.

Con il D.P.R. 15 febbraio 1989, n. 90 sono stati approvati i modelli sui quali compilare gli estratti dei bilanci da pubblicare sui quotidiani.

In seguito, in applicazione del Testo unico delle disposizioni sull'ordinamento degli enti locali, di cui alla legge 8 giugno 1990, n. 142, il Ministero del tesoro, con D.M. 26 aprile 1995, ha approvato lo **schema tipo di bilancio di esercizio** delle aziende speciali per i servizi pubblici locali, delle istituzioni e dei consorzi di cui agli articoli 22, 23 e 25 della medesima legge n. 142 del 1990.

L'uso di tale schema è divenuto obbligatorio a decorrere dall'esercizio finanziario 1996.

Con la legge n. 95 del 1995, di conversione del D.L. n. 26 del 1995, fu poi sancito l'obbligo di adeguare l'ordinamento delle aziende speciali alle disposizioni dell'art. 23 della legge n. 142/1990 e di iscrivere tali aziende nel Registro delle imprese, senza peraltro imporre alcun obbligo circa il deposito del relativo bilancio d'esercizio.

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.

1.6. Banche, società finanziarie e imprese di assicurazione

Con il **D. Lgs. 3 novembre 2008, n. 173** (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 260 del 3 novembre 2008) – in vigore dal 21 novembre 2008, è stata data attuazione alla **direttiva n. 2006/46/CE**, che modifica le direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, relative, rispettivamente, ai conti:

- annuali di taluni tipi di società,
- consolidati,
- annuali e consolidati delle banche, degli altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione.

Le nuove istruzioni, secondo quanto stabilito all'articolo 6, si applicano ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva a quella della data di entrata in vigore del decreto in questione.

Per quanto riguarda le imprese di assicurazione, l'ISVAP ha emanato 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.

Successivamente, è stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 2017, 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”*.

In particolare le modifiche riguardano:

- il **Regolamento ISVAP n. 22 del 4 aprile 2008**, concernente le disposizioni e gli schemi per la redazione del bilancio di esercizio e della relazione semestrale delle imprese di assicurazione e di riassicurazione;

- il **Regolamento ISVAP n. 7 del 13 luglio 2007**, concernente gli schemi per il bilancio delle imprese di assicurazione e di riassicurazione che sono tenute all'adozione dei principi contabili internazionali;

- il **Provvedimento IVASS n. 3 del 21 maggio 2013** recante disposizioni di attuazione dell'articolo 62 del regolamento ISVAP n. 21 del 28 marzo 2008 e successive modificazioni ed integrazioni, concernente gli obblighi e le modalità di trasmissione delle comunicazioni sistematiche delle basi tecniche dei prodotti vita.

Il Provvedimento dell'IVASS **è entrato in vigore l'11 gennaio 2017** e le relative disposizioni si applicano a partire dal bilancio di esercizio, individuale e consolidato, **dell'esercizio 2016** nonché dalla relazione, individuale e consolidata, semestrale al **30 giugno 2017**.

2. Compiti degli amministratori e termini di approvazione

2.1. Premessa

Il bilancio d'esercizio è un atto della società alla cui redazione cooperano tutti e tre gli organi della società: amministratori, collegio sindacale (quando è previsto) e assemblea.

Agli amministratori spetta il compito di redigere il bilancio. Tale funzione non è delegabile (art. 2423 C.C.).

All'assemblea spetta il compito di approvarlo o di respingerlo.

L'obbligo di depositare copia del bilancio d'esercizio presso il Registro delle imprese e' rivolto agli amministratori che sono in carica al momento del deposito del bilancio.

2.2. Nella precedente normativa

Il bilancio, secondo la precedente normativa, doveva essere approvato **entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio**.

L'atto costitutivo poteva stabilire un termine maggiore, non superiore in ogni caso a sei mesi, quando "**particolari esigenze**" lo richiedono (art. 2364, comma 2, ultimo periodo).

La giurisprudenza aveva interpretato questa ultima disposizione in maniera molto diversificata. Secondo alcune pronunce le "particolari esigenze" si dovevano individuare con riferimento ad una situazione oggettiva e permanente dell'impresa sociale, mentre altre sostenevano che fossero sufficienti circostanze occasionali in cui la società si veniva di volta in volta a trovare.

Le situazioni particolari che normalmente venivano ammesse erano:

- a) causa di forza maggiore (furti, incendi, alluvioni e calamità naturali in genere), eventi imprevedibili ed imponderabili (Cfr. Ris. Min. n. 7/794 del 23 agosto 1989);
- b) dimissioni degli amministratori in prossimità del termine ordinario per la redazione del progetto di bilancio;
- c) difficoltà oggettive nel reperimento dei dati contabili (non dovute a negligenza degli amministratori);
- d) eccezionali esigenze aziendali;

- e) leggi (di natura fiscale) di difficile interpretazione nel periodo in cui deve essere approvato il bilancio (in attesa di decreti attuativi o di circolari esplicative);
- f) leggi di carattere fiscale che in prossimità della chiusura dei conti possono ingenerare delle variazioni di bilancio (rivalutazioni, condoni, ecc.).

2.3. Nella nuova normativa

2.3.1. Approvazione del bilancio

Per le società che adottano il sistema tradizionale, nulla è cambiato: il bilancio va redatto dagli amministratori (art. 2423 C.C.) e va approvato dall'assemblea dei soci, riunita in forma ordinaria (art. 2364 C.C.).

Nelle società che hanno adottato il sistema dualistico e che quindi sono dotate di consiglio di sorveglianza il bilancio d'esercizio sarà redatto dal Consiglio di gestione e approvato dall'organo di sorveglianza, mentre l'assemblea si limiterà a deliberare in merito alla distribuzione degli utili (artt. 2364-bis e 2433 C.C.).

Nelle società che adottano il sistema monistico, il bilancio va redatto dagli amministratori ed approvato dall'assemblea.

Nelle Srl sia l'approvazione del bilancio che la eventuale distribuzione degli utili è di competenza dei soci (art. 2479, 2° comma C.C.).

Le decisioni dei soci possono essere prese con metodo collegiale, ovvero in assemblea, o mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto (art. 2479, comma 3, C.C.).

Per le Srl che sottopongono il bilancio ai soci con il nuovo sistema della consultazione scritta o del consenso scritto, il termine di approvazione riguarderà la data entro cui, in base alle modalità stabilite dallo statuto, la consultazione deve essere avviata (invio ai soci del documento di cui si chiede l'approvazione) ¹.

2.3.2. Termini di redazione e approvazione

I termini di approvazione del bilancio sono stati ritoccati in maniera restrittiva dalla riforma del diritto societario, soprattutto in merito alla possibilità di procrastinare la data dell'assemblea oltre i 120 giorni.

Secondo il nuovo articolo 2364 C.C. la convocazione assembleare per l'approvazione del bilancio dovrà avvenire **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**.

Una ulteriore novità prevista dalla nuova versione dell'art. 2364, comma 2, riguarda la rilevanza dello statuto nella fissazione del termine entro il quale deve essere convocata l'assemblea.

A differenza della normativa precedente, secondo la quale non era possibile inserire nello statuto un termine più breve rispetto ai quattro mesi, la nuova normativa attribuisce allo statuto l'indicazione del termine di convocazione, limitandosi ad individuare successivamente, nella seconda parte della disposizione, un termine non superiore a 120 (o in alcuni casi a 180) giorni.

E' dunque possibile che lo statuto possa prevedere anche un termine inferiore a 120 giorni.

¹ Si veda la Tabella C riportata in calce alla trattazione.

Resta fermo che il termine indicato nello statuto è il termine entro il quale deve essere fissata la riunione dell'assemblea.

Bisogna anche rilevare che **il rispetto del termine si riferisce all'obbligo di convocazione dell'assemblea** e non alla sua effettiva tenuta; per cui si può verificare il caso che l'assemblea, convocata anteriormente alla scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, per la mancanza del quorum deliberativo richiesto o in conseguenza di rinvii, approvi il bilancio in un momento successivo alla scadenza di tale termine.

Il **mancato rispetto dei termini**, sia quello ordinario che quello più ampio consentito dallo statuto, non determina l'invalidità della deliberazione assembleare di approvazione del bilancio, ma soltanto una responsabilità dell'organo amministrativo, per essere venuto meno ai suoi doveri, che potrebbe essere considerata anche una "**giusta causa**" di revoca degli amministratori ed eventualmente dei sindaci.

Collegandoci, comunque, a quanto detto sopra, non sono ovviamente da considerare responsabili gli amministratori che abbiano validamente effettuato la convocazione dell'assemblea nei termini utili e, per i motivi indicati sopra, l'assemblea approvi il bilancio successivamente alla scadenza fissata.

2.3.3. Le deroghe ai termini ordinari

Secondo quanto disposto dall'ultimo periodo del 2° comma dell'articolo 2364 C.C., lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque **non superiore a 180 giorni**, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato e "**quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società**"; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione.

Come si può notare, non si parla più, come nella precedente normativa, semplicemente di "*particolari esigenze*", ma di **particolari esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società**.

Ne deriva, con tutta probabilità, un ridimensionamento delle cause di dilazione e l'obbligo di illustrare le ragioni nella relazione sulla gestione, laddove tale relazione è obbligatoria.

E' stata dunque prevista una più rigida disciplina nel caso la società intenda avvalersi del maggior termine di 180 giorni per l'approvazione del bilancio.

Alla blanda previsione delle norme previgenti, il legislatore della riforma è intervenuto in modo deciso stringendo di molto la libertà in tema di sfruttamento del maggior termine.

La regola dettata dall'art. 2364 è dettata con riguardo alla Spa, ma trova applicazione anche con riguardo alla Srl in quanto l'art. 2478-bis dispone parimenti che il bilancio è presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti e alle condizioni previsti dal 2° comma dell'art. 2364 C.C.

Il richiamo esplicito a esigenze legate alla "**struttura e all'oggetto**" della società restringono il campo rispetto al passato quando il riferimento risultava, invece, di tipo oggettivo e non legato alle qualità del soggetto o della sua attività.

Quando è possibile la proroga?

Le nuove disposizioni prevedono che il maggior termine di 180 giorni è usufruibile qualora:

- a) **sia previsto dallo statuto,**

- b) **la società sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato, ovvero**
- c) **“quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all’oggetto della società”** ².

Lo statuto può pertanto consentire un **rinvio “sistemático”** dell’approvazione del bilancio quando la società è tenuta alla redazione del consolidato, e può riconoscere la possibilità di un **rinvio “occasionale”** in presenza di particolari esigenze relative alla struttura ed all’oggetto della società.

In entrambe le ipotesi gli amministratori devono segnalare nella **relazione** di cui all’articolo 2428 cod. civ. le **ragioni della dilazione**.

Peraltro, mentre nell’ipotesi di proroga “sistemática” risulta sufficiente richiamare l’obbligo di redigere il bilancio consolidato, in presenza di rinvio “occasionale” gli amministratori sono tenuti ad indicare la **specifica motivazione del rinvio**.

Il **Consiglio Notarile di Milano**, con la Massima 9 dicembre 2003, n. 15, ha precisato che: *“La clausola statutaria che consente la convocazione dell’assemblea per l’approvazione (per la s.r.l.: la presentazione) del bilancio nel maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni dalla chiusura dell’esercizio sociale, previsto dall’articolo 2364 e, per rinvio dall’articolo 2478-bis, non deve necessariamente contenere l’indicazione analitica e specifica delle fattispecie che consentono il prolungamento del termine stesso”*.

Le ipotesi in cui è ammissibile il rinvio non sono infatti determinabili a priori ed in via definitiva nello statuto, essendo eventi che possono verificarsi o meno nel corso dei diversi esercizi.

Analogamente si è espressa anche la Cassazione con sentenza del 24 settembre 2008, numero 23983.

Società con bilancio consolidato

Il caso di cui alla lettera b) riguarda le società che detengono il controllo di un’altra impresa (art. 25, D. Lgs. n. 127/1991).

Il caso di cui alla lettera c) è il caso assai più problematico, che costituisce la vera novità della riforma. Si tratta di una fattispecie alternativa a quella di cui alla lettera b), come definitivamente chiarito dal decreto correttivo (D.Lgs. n. 310/2004) che, all’art. 2364, comma 2, ha sostituito la congiunzione “e” che legava le due condizioni, con “*ovvero*”.

Secondo gli interpreti, le caratteristiche indicate dalla legge (struttura e oggetto sociale) vanno lette non congiuntamente ma come **situazioni tra loro complementari**. La proroga dovrebbe, in altre parole, ritenersi consentita in presenza di ragioni connesse, in modo stabile e non occasionale, con l’organizzazione dell’impresa e dunque con le modalità di svolgimento (struttura) dell’attività aziendale (oggetto), più che con il tipo di attività esercitata.

Una società tenuta alla redazione del bilancio consolidato dovendo raccogliere una notevole quantità di informazioni deve avere la possibilità di beneficiare di un lasso di tempo maggiore per la predisposizione e approvazione del bilancio d’esercizio.

Esistono situazioni analoghe di rinvio dei termini a causa della redazione del bilancio consolidato come ad esempio nel caso di una società holding (anche quando non sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato): la stessa deve

² Da notare che la congiunzione “e” pone il dubbio circa la necessità di una contemporanea presenza delle due fattispecie.

poter disporre di dati di bilancio aggiornati per procedere alla valutazione delle controllate sia quando adottati il metodo di valutazione del costo sia quando adottati il metodo del patrimonio netto.

Particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto sociale

In dottrina, nel tentativo di ipotizzare alcune circostanze nelle quali configurare le particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società in grado di legittimare la proroga dei termini per l'approvazione del bilancio, si è fatto riferimento ai seguenti **casi**:

- società che, seppure non tenuta alla redazione del bilancio consolidato, deve procedere alla **valutazione delle partecipazioni in altre società**;
- società che ha adottato il sistema dualistico, il cui statuto riserva l'approvazione del bilancio all'assemblea ove non vi abbia provveduto il Consiglio di sorveglianza;
- **dimissioni degli amministratori** in prossimità del termine ordinario di convocazione dell'assemblea, con nuovi amministratori che necessitano di un adeguato lasso temporale per raccogliere i dati contabili e verificarli;
- **ampliamento dell'organizzazione territoriale** della società a cui non corrisponda ancora un adeguamento della struttura amministrativa;
- esistenza di un'organizzazione produttiva e contabile decentrata in **più sedi periferiche**, ciascuna con contabilità autonoma e separata. Situazione che si presenta assai simile a quella che interessa i soggetti obbligati alla redazione del bilancio consolidato;
- società di modeste dimensioni operanti nel settore dell'**agricoltura**, che conferiscono la propria produzione ad una cooperativa o ad un consorzio che ha il compito di concentrare alcune fasi del processo di trasformazione e distribuzione, potendo, tale partecipazione, far scaturire elementi reddituali (ristorni o costi per i contributi alla gestione) determinabili solo dopo che la cooperativa o il consorzio ha approvato il proprio bilancio;
- **variazione del sistema informatico** (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
- presenza, tra le immobilizzazioni finanziarie, di una **partecipazione valutata con il metodo del patrimonio netto**;
- partecipazione della società ad **operazioni straordinarie**;
- creazione di patrimoni destinati a specifici affari ex articolo 2447-bis ss. cod. civ.;
- necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli **stati di avanzamento lavori** da parte del committente;
- mutamento dei **criteri di rilevazione delle operazioni** (adozione degli IAS).

L'**accertamento dell'esistenza dei motivi che consentono il differimento** è di competenza degli amministratori, i quali dovranno **segnalarli nella relazione sulla gestione** (nel caso di redazione del bilancio in forma ordinaria) o **nella nota integrativa** (nel caso di redazione del bilancio in forma abbreviata).

Si precisa che il mancato rispetto dei termini disposti per la convocazione dell'assemblea incaricata di approvare il bilancio non comporta l'invalidità della delibera di approvazione, ma può essere fonte di responsabilità per gli amministratori nei confronti della società o dei soci, sempre che ne ricorrano i presupposti.

2.3.4. Il pagamento delle imposte

Per quanto riguarda il pagamento delle imposte, è necessario far riferimento all'art. 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, concernente *“Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari”*.

L'art. 17, rubricato *“Razionalizzazione dei termini di versamento”*, stabilisce i seguenti principi:

1. Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche, e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, compresa quella unificata, **è effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa.**

2. Le società o associazioni di cui all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nelle ipotesi di cui agli articoli 5 e 5-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, effettuano i predetti versamenti **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.**

3. Il **versamento del saldo** dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, è effettuato **entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.**

I soggetti che in base a disposizioni di legge o dello statuto approvano il bilancio oltre il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto **entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.**

Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato **entro il giorno 20 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.**

Resta ferma la possibilità, in entrambi i casi di cui sopra, di ritardare di 30 giorni il pagamento, applicando la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

4. I soggetti che in base a disposizioni di legge **approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio (entro 120 giorni)**, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.**

5. Se il bilancio **non è approvato nel termine stabilito**, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.**

6. I versamenti di cui sopra possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Nella tabella che segue (Tabella 1) vengono riassunti i termini per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2014 e per il versamento delle imposte, relativi alle società con esercizio coincidente con l'anno solare.

Tavola n. 1

| Società | Condizioni | Convocazione dell'assemblea | Versamento delle imposte | |
|---|---|------------------------------------|--------------------------|-------------------------|
| | | | Termine ordinario | Dilazione con 0.40% |
| Non redige il bilancio consolidato | Non esistono particolari esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società | Entro il 30 aprile 2015 (1) | Entro il 16 giugno 2015 | Entro il 16 luglio 2015 |
| Redige il bilancio consolidato | In ogni caso | Entro il 30 aprile 2015 (1) | Entro il 16 giugno 2015 | Entro il 16 luglio 2015 |
| | Se ricorrono particolari esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società | Entro il 29 giugno 2015 | Entro il 16 luglio 2015 | Entro il 16 agosto 2015 |

N.B.

(1) Le date indicate si riferiscono alla prima convocazione. E' in ogni caso possibile approvare successivamente il bilancio nel caso l'assemblea delibere in merito in seconda convocazione.

In sintesi

Il differimento del termine di approvazione del bilancio **influisce sulla data di scadenza del pagamento del saldo IRES-IRAP.**

A norma dell'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 il pagamento delle imposte è effettuato in via ordinaria entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta e per i soggetti che approvano il bilancio oltre i 120 giorni il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione di bilancio.

Nel caso in cui il bilancio non sia approvato entro il termine ultimo di 180 giorni (assemblea in seconda convocazione) il versamento va comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

Tavola n. 2

| Convocazione assemblea | Pagamento imposte |
|--|-----------------------|
| Entro 120 gg dalla chiusura dell'esercizio | 16 giugno 2015 |
| Oltre 120 gg dalla chiusura dell'esercizio (proroga approvazione bilancio secondo le nuove norme previste all'art. 2364, comma 2 del C.C.) | 16 luglio 2015 |

2.3.5. Il deposito del bilancio consolidato di SNC e di SAS

L'articolo 2361, comma 2 prevede ora espressamente la possibilità che una società di capitali possa essere socia di una società di persone, purchè ciò venga deliberato dall'assemblea e risulti poi nella nota integrativa del bilancio. L'articolo 111-duodecies disp. att. C.C. dispone, inoltre, che qualora una società di persone (SNC o SAS) sia posseduta interamente da una società di

capitali, per cui tutti i soci sono illimitatamente responsabili (Spa, Sapa o Srl), la stessa dovrà:

- a) **redigere** il bilancio secondo le norme previste per le società per azioni ³;
- b) **redigere e pubblicare** (nel Registro delle imprese) **il bilancio consolidato**, come disciplinato dall'art. 26 del D. Lgs. n. 127/1991.

3. Il sistema dei controlli. I compiti dei sindaci

3.1. Regole e compiti del Collegio sindacale secondo l'attuale normativa

La riforma del diritto societario ha, tra le altre cose, modificato radicalmente la disciplina del sistema dei controlli interni ed esterni delle società di capitali, riscrivendo e integrando gli articoli del Codice civile dedicati a questa materia. Viene, innanzitutto **separata la funzione di controllo di legalità e amministrativa da quella di controllo contabile** (il più delle volte di competenza di soggetti diversi, quali il revisore esterno o la società di revisione).

Per quanto riguarda i compiti del Collegio sindacale c'è da notare che il cambiamento principale è rappresentato dal venir meno del generico riferimento al controllo sull'amministrazione e della sua sostituzione con un più preciso riferimento ai principi di corretta amministrazione, analogamente a quanto disposto per le società quotate dall'art. 149 del D.Lgs. n. 58/1998 ⁴.

Il Collegio sindacale non deve più limitarsi ad un mero controllo di legittimità o di merito, ma ad un controllo e ad una valutazione sulle decisioni degli amministratori, che devono essere assunte nell'interesse della società (controllo preventivo delle condizioni di mercato, verifica delle strutture operative dell'impresa, sostenibilità finanziari di una determinata operazione, ecc.).

³ Da notare che in questo caso non viene espressamente previsto alcun obbligo di deposito nel Registro delle imprese, in quanto si parla solo di redazione del bilancio.

⁴ Si riporta l'art. 149 del D.Lgs. n. 58/1998, nella sua redazione attuale:

Art. 149 - Doveri

1. Il collegio sindacale vigila:

- a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
- b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;

c-bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi;

d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'articolo 114, comma 2.

2. I membri del collegio sindacale assistono alle assemblee ed alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo. I sindaci, che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o, durante un esercizio sociale, a due adunanze del consiglio d'amministrazione o del comitato esecutivo, decadono dall'ufficio.

3. Il collegio sindacale comunica senza indugio alla CONSOB le irregolarità riscontrate nell'attività di vigilanza e trasmette i relativi verbali delle riunioni e degli accertamenti svolti e ogni altra utile documentazione.

4. Il comma 3 non si applica alle società con azioni quotate solo in mercati regolamentati di altri paesi dell'Unione Europea.

4-bis. Al consiglio di sorveglianza si applicano i commi 1, 3 e 4. Almeno un componente del consiglio di sorveglianza partecipa alle riunioni del consiglio di gestione.

4-ter. Al comitato per il controllo sulla gestione si applicano i commi 1, limitatamente alla lettera c-bis e d), 3 e 4.

A norma dell'art. 2429, comma 1 C.C., il progetto di bilancio, comprensivo della relazione sulla gestione, deve essere presentato al Collegio sindacale normalmente almeno trenta giorni prima della data fissata per l'assemblea.

Il Collegio sindacale e il revisore contabile oppure il solo Collegio sindacale nel caso lo stesso sia incaricato anche del controllo contabile, secondo quanto stabilito dal 2° comma dell'articolo 2429 C.C., *"deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sulla tenuta della contabilità, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione ..."*.

In caso di mancata convocazione dell'assemblea da parte degli amministratori, l'attuale articolo 2406 C.C. impone al collegio sindacale il correlativo obbligo.

I sindaci devono, inoltre, sostituirsi agli amministratori o ai liquidatori e svolgere i compiti assegnati loro dalla legge nel caso in cui il bilancio d'esercizio:

- a) sia stato redatto ma non approvato dall'assemblea ordinaria per mancata convocazione;
- b) sia stato approvato ma non depositato entro 30 giorni dalla sua approvazione.

Allo scadere del termine, nel primo caso, devono convocare l'assemblea e provvedere al deposito del bilancio, una volta approvato; nel secondo caso devono provvedere direttamente al deposito del bilancio.

In ogni caso, ai sindaci non compete la redazione del bilancio e pertanto, nel caso in cui gli amministratori non abbiano provveduto neppure alla redazione del progetto di bilancio, sui sindaci non ricade alcuna responsabilità dell'omesso deposito.

Si tenga presente che, sulla base delle nuove disposizioni, la mancata convocazione dell'assemblea, nei casi in cui questa si renda obbligatoria, viene sanzionata sia in capo agli amministratori che in capo ai sindaci.

Il bilancio, con le relazioni sulla gestione e le relazioni dell'organo o degli organi di controllo deve restare **depositato in copia nella sede della società** durante i 15 giorni che precedono l'assemblea e finché sia approvato (art. 2429, comma 3 C.C.).

3.2. Le nuove regole previste dal recepimento della direttiva 2003/51/CE

E' stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2007, il **D. Lgs. 2 febbraio 2007, n. 32**, che recepisce la direttiva 2003/51/CE, relativa ai conti **annuali** e ai conti **consolidati** di taluni tipi di società, delle **banche** e altri **istituti finanziari** e delle **imprese di assicurazione**.

Il decreto, in vigore dal 12 aprile 2007, si applicherà - come esplicitamente stabilito all'articolo 5 - **ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva a quella della sua entrata in vigore** e quindi dall'anno 2008.

Le novità che interessano imprese e professionisti, riguardano **il contenuto della relazione sulla gestione e la relazione del revisore**.

Il decreto prevede alcune modifiche al Codice civile proprio in materia di formazione del giudizio sul bilancio da parte dei sindaci e revisori. Sono, infatti, previste modifiche degli articoli 2409-ter, 2428 e 2429.

La nuova formulazione dell'art. 2428 c.c. contiene **importanti novità** che hanno modificato in maniera sostanziale i contenuti della relazione sulla gestione che, secondo il nuovo dettato, deve diventare **uno dei principali**

veicoli informativi per la comprensione della situazione dell'impresa e dell'andamento della gestione ⁵.

Modifiche analoghe vengono apportate anche ai decreti legislativi n. 127/1991, n. 87/1992 e n. 209/2005.

Relazione sulla gestione

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'**analisi fedele, equilibrata ed esauriente** della **situazione della società** e dell'**andamento** e del **risultato della gestione**, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una **descrizione dei principali rischi e incertezze** cui la società è esposta.

L'analisi è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene - nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione - gli **indicatori di risultato finanziari** e, se del caso, quelli **non finanziari** pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'**ambiente** e al **personale**.

L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi.

Relazione di revisione

La relazione - datata e sottoscritta dal revisore - comprende:

- un **paragrafo introduttivo** che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- una descrizione della **portata della revisione** svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- un **giudizio sul bilancio** che indica chiaramente se questo è **conforme** alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- eventuali **richiami di informativa** che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- un **giudizio sulla coerenza** della relazione sulla gestione con il bilancio.

Nel caso in cui il revisore:

- esprima un **giudizio sul bilancio con rilievi**;
- esprima un **giudizio negativo**;
- rilasci una **dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**,

La relazione illustra analiticamente i **motivi** della decisione.

Il rinnovato articolo 2429 del Codice civile prevede che il collegio sindacale, se esercita il controllo contabile, debba redigere anche la relazione prevista dall'art. 2409-ter.

⁵ L'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (IRDCEC) ha predisposto un documento dal titolo "**La relazione sulla gestione. Alcune considerazioni**" (ottobre 2008).

Il documento elaborato dall'IRDCEC intende focalizzare l'attenzione proprio sulla nuova formulazione dell'art. 2428 C.C., analizzando le principali novità legislative che hanno impattato sul suo assetto sostanziale modificandone, in maniera incisiva, la portata contenutistica.

Viene, pertanto, chiarito che la relazione dei sindaci in merito all'approvazione del bilancio e quella di certificazione redatta dai revisori (o sindaci revisori) devono essere tenute distinte.

Tuttavia, nel caso in cui l'attività di revisione sia effettuata dal Collegio sindacale, è possibile emettere una sola relazione suddivisa in due parti: una prima parte dedicata all'espressione del giudizio sul bilancio, una seconda parte contenente tutte le altre attestazioni richieste.

Nel caso in cui l'organo di controllo e quello sindacale fossero distinti, diventa fondamentale che le relazioni dei due organi forniscano una interpretazione univoca. Tale uniformità di vedute del resto è già prevista dal disposto dell'articolo 2409-septies C.C., laddove si afferma che *“il collegio sindacale ed i soggetti incaricati del controllo contabile si scambiano tempestivamente informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti”*.

Bilancio consolidato

Ulteriori modifiche riguardano il D.Lgs. n. 127/1991 («Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE en. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai **conti annuali e consolidati**, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69») e, in particolare:

- l'art. 28, relativo ai casi di **esclusione dal consolidamento**; in particolare, viene **abrogato** il comma 1 dell'articolo citato, in base al quale erano escluse dal consolidamento le imprese controllate la cui attività avesse caratteri tali che la loro inclusione avrebbe reso il bilancio consolidato inidoneo a realizzare i fini di cui all'art. 29, comma 2 (rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio);
- l'art. 36, in materia di **partecipazioni non consolidate**;
- l'art. 38, che disciplina il **contenuto della nota integrativa**.

Imprese di assicurazione: criteri di valutazione

Viene infine modificato l'art. 16, comma 7, D.Lgs. n. 173/1997 («Attuazione della direttiva 91/674/CEE in materia di conti annuali e consolidati delle imprese di assicurazione»): per effetto di tali modifiche, nella **nota integrativa** sono indicati - per ciascuna categoria di **strumenti finanziari derivati** - il loro **fair value** e informazioni sulla loro **entità e natura**.

A tal fine, trova applicazione l'art. 2427-bis, commi da 2 a 5, del Codice civile.

3.3. La disciplina del controllo dei conti di una SRL

La disciplina del controllo dei conti di una società a responsabilità limitata è contenuta nell'articolo 2477 del Codice civile ⁶, il quale detta regole diverse a seconda della dimensione della società.

⁶ Si riporta l'articolo 2477 C.C. nella sua redazione attuale:

2477. (Controllo legale dei conti).

1. L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, la nomina di un collegio sindacale o di un revisore.

2. La nomina del collegio sindacale è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni.

Al primo comma si consente alle Srl di scegliere tra la nomina di un collegio sindacale o di un revisore, manifestando l'una o l'altra scelta nell'atto costitutivo.

Al secondo e terzo comma si stabilisce che, nel caso la società abbia un capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni, essa ha l'obbligo di dotarsi del collegio sindacale.

La nomina del collegio sindacale è altresì obbligatoria se per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435 bis. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, due dei predetti limiti non vengono superati.

Dunque, questa categoria di società ha le seguenti caratteristiche:

- 1) un capitale sociale non inferiore a 120.000 euro; ovvero
- 2) superi, per due esercizi consecutivi, due dei tre limiti elencati dall'articolo 2435-bis C.C. (se vedano i punti successivi e la Tabella 3).

Secondo il disposto di cui all'articolo 25 del D. Lgs. n. 127/1991, sono obbligate a redigere il bilancio consolidato anche le Srl che controllano un'impresa.

Questo bilancio dovrà pertanto essere sottoposto ad un controllo che ne accerti la regolarità e la corrispondenza alle scritture contabili della controllante e alle informazioni trasmesse dalle imprese incluse nel consolidamento.

Il controllo contabile è demandato agli organi e ai soggetti cui è attribuito per legge quello sul bilancio dell'impresa controllante.

Tabella n. 3

| Controllo contabile nelle SRL | |
|--|--|
| Facoltativo | Obbligatorio |
| <ul style="list-style-type: none"> • Capitale sociale inferiore a 120.000 euro; • Mancato superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei parametri previsti dall'art. 2435-bis C.C. | <ul style="list-style-type: none"> • Con capitale sociale superiore a 120.000 euro; • Superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei parametri previsti dall'art. 2435-bis C.C. |
| <p>E' possibile affidare, alternativamente, il controllo contabile ad un revisore esterno o ad un Collegio sindacale.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1) SRL tenute alla redazione del bilancio consolidato: controllo contabile affidato ad un revisore esterno o ad una società di revisione; 2) SRL controllate da società quotate: controllo contabile affidato al revisore esterno o ad una società di revisione; 3) Tutte le altre SRL: controllo contabile affidato ad un Collegio sindacale, salva diversa disposizione statutaria. |

3. La nomina del collegio sindacale è altresì obbligatoria se per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435 bis. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, due dei predetti limiti non vengono superati.

4. Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l'atto costitutivo non dispone diversamente, il controllo contabile è esercitato dal collegio sindacale.

4. La redazione del bilancio e le novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015, di recepimento della Direttiva 2013/34/UE

4.1. Premessa: gli obiettivi della direttiva 2013/34/UE e dei decreti di recepimento

Il 29 giugno 2013 è stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 182/30, la **Direttiva n. 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013**, che detta la nuova disciplina comunitaria in tema di conti annuali e consolidati delle imprese.

La direttiva 2013/34/EU del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 è il nuovo atto legislativo dell'Unione europea al quale dovranno conformarsi gli Stati membri nel definire il proprio ordinamento in materia di bilanci, sia annuali sia consolidati, relative relazioni di corredo ai prospetti contabili, ambito di applicazione dell'obbligo di revisione legale dei conti.

Con l'introduzione di un nuovo regime contabile, applicabile a tutte le società per le quali non sia altrimenti disposto il ricorso obbligatorio ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, la nuova direttiva dispone l'**abrogazione delle precedenti direttive del Consiglio sui bilanci, la 78/660/CEE e 83/349/CEE**.

La stessa inoltre modifica anche la direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale.

È fatto obbligo agli Stati membri di **recepire le disposizioni della direttiva entro il 20 luglio 2015**, con previsione di applicazione a partire dagli esercizi finanziari aventi inizio il 1° gennaio del 2016 o nel corso del medesimo anno.

Le innovazioni apportate rispondono ai seguenti **obiettivi**:

- 1) ridurre gli oneri amministrativi a carico soprattutto delle piccole e medie imprese e semplificare la relativa disciplina;
- 2) migliorare la comparabilità dell'informativa resa con i bilanci;
- 3) tutelare l'interesse degli utilizzatori dei bilanci a una corretta rappresentazione delle informazioni contabili più rilevanti;
- 4) migliorare la trasparenza relativa ai pagamenti effettuati ai governi da parte delle grandi imprese e degli enti di interesse pubblico attivi nelle industrie estrattive o che utilizzano aree forestali primarie.

In tema di Bilancio di esercizio, la Direttiva si occupa di delineare le regole di composizione, i principi generali di redazione, la valutazione delle immobilizzazioni, la composizione dello Stato patrimoniale e del Conto economico e le disposizioni relative alle singole voci, nonché, il contenuto della Nota integrativa.

Al riguardo indica i principi generali di redazione nonché i criteri di iscrizione e di valutazione delle singole poste.

Altro documento oggetto di regolamentazione è la Relazione sulla gestione (art. 19), comprensiva di una sezione specifica intitolata Relazione sul governo societario (art. 20), per le imprese disciplinate dal diritto di uno Stato membro e i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione nel mercato regolamentato (c.d. enti di interesse pubblico ex art.2, punto 1, lett. a).

La direttiva, all'art. 3, introduce una classificazione delle imprese in quattro fasce: **microimprese, piccole imprese, medie imprese e grandi imprese**.

Ognuna di queste vengono individuate in base a parametri di natura quantitativa: **totale dello stato patrimoniale, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni, numero dei dipendenti**.

E' rimessa agli Stati membri, tenendo conto delle condizioni e delle esigenze dei propri mercati interni, la decisione sul se e come attuare un regime

distinto destinato alle microimprese pur nel rispetto dei principi fissati dalla Direttiva.

Tre sono i decreti che hanno dato attuazione alla direttiva 2013/34/UE:

1) il **Decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136**, recante *”Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d’esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, nonché in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro, e che abroga e sostituisce il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87”* (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 202 del 1 settembre 2015);

2) il **Decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139**, recante *”Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d’esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge”* (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015);

3) il **Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254**, recante *”Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni”* (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 2017)

Con la pubblicazione del **primo decreto** si dà attuazione alla Direttiva 2013/34/UE, nella parte relativa ai **bilanci d’esercizio ai bilanci consolidati delle banche e degli altri intermediari finanziari**.

Con la pubblicazione del **secondo decreto** si completa l’attuazione della Direttiva 2013/34/UE, relativa ai bilanci d’esercizio ai bilanci consolidati delle società di capitali e degli altri soggetti individuati dalla legge.

Mentre con la pubblicazione del **terzo decreto** si introduce, per le **imprese e i gruppi di grandi dimensioni**, l’obbligo di inserire nella **relazione sulla gestione** una **dichiarazione di carattere non finanziario**, finalizzata a consentire una migliore valutazione dell’attività d’impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e degli impatti dalla stessa prodotti, che dovrà contenere informazioni riguardanti i **temi ambientali, sociali, quelli attinenti alla gestione del personale, alle politiche di diversità, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione attiva e passiva**, con indicazione degli strumenti a tal fine adottati. (art. 3, comma 2).

4.2. Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015

Il decreto legislativo n. 139/2015:

- introduce la nuova disciplina circa gli **obblighi di trasparenza** posti a carico delle imprese operanti nel settore estrattivo o in quello dello sfruttamento delle aree forestali (artt. 2- 4);

- **integra e modifica il Codice civile** (art. 6, commi 1 – 9) e al D.Lgs. n. 127/1991 (art. 6, commi 10 – 12), al fine di allineare le disposizioni in materia di bilancio di esercizio e consolidato alle disposizioni della direttiva e altri provvedimenti legislativi già esistenti;

- **apporta modifiche ad altri provvedimenti legislativi**, per adeguarne il contenuto alle prescrizioni della direttiva o per esigenze di coordinamento in materia di conti annuali e consolidati delle imprese di assicurazione (D.Lgs. n. 173/1997) e di revisione legale dei conti (D.Lgs. n. 38/2005 e n. 39/2010).

Il decreto è **composto di 3 Capi e di 12 articoli**.

Capo I - Disposizioni in materia di trasparenza dei pagamenti (artt. 1 - 5)

Capo II - Disposizioni in materia di bilancio di esercizio e consolidato (artt. 6 e 7)

Capo III - Disposizioni di coordinamento per altri provvedimenti legislativi (artt. 8 - 12).

All'**articolo 6** vengono dettate le **disposizioni in materia di bilancio di esercizio e consolidato** e vengono contemporaneamente modificati 12 articoli del Codice Civile e aggiunti due nuovi articoli:

- **l'art. 2425-ter - Rendiconto finanziario;**

- **l'art. 2435-ter - Bilancio delle micro-imprese.**

Con **l'art. 2425-ter** viene prevista, come nuovo allegato al bilancio d'esercizio, la **introduzione obbligatoria del rendiconto finanziario**.

Dal rendiconto finanziario risultano, per l'esercizio a cui e' riferito il bilancio e per quello precedente, *"l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci"*.

Dunque, gli amministratori dovranno, a decorrere dal 1° gennaio 2016, redigere il bilancio di esercizio, costituito:

- **dallo stato patrimoniale,**

- **dal conto economico,**

- **dal rendiconto finanziario e**

- **dalla nota integrativa** (art. 2423, comma 1, C.C.).

La normativa di bilancio si arricchisce di una ulteriore classificazione in merito alla **classe dimensionale** per le imprese che non applicano i principi contabili internazionali.

Il D.Lgs. n. 139/2015 introduce infatti il concetto di **micro-impresa** attribuendogli specifici obblighi informativi. In particolare, il decreto in oggetto introduce il **nuovo art. 2435-ter del codice civile** che, oltre a definire il concetto di micro-impresa, ne norma il **contenuto del bilancio d'esercizio**.

Quest'ultimo rappresenta un **rendiconto "super abbreviato"** che consente la pubblicità sulla situazione patrimoniale ed economica delle micro imprese, senza appesantirle di costosi adempimenti informativi.

Con **l'art. 2435-ter** viene prevista l'introduzione della nuova categoria delle **"micro imprese"**, per le quali si introduce un regime di contabilità ulteriormente semplificato.

Sono considerate **"micro-imprese"** *"le società di cui all'articolo 2435-bis 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 "*.

Le micro-imprese **sono esonerate dalla redazione:**

1) del **rendiconto finanziario;**

2) della **nota integrativa** quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);

3) della **relazione sulla gestione:** quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 C.C..

Con la riforma dei bilanci il legislatore ha **collegato alle dimensioni delle società gli obblighi relativi alla redazione dei documenti contabili**. Si è così cercato un equilibrio tra la necessità delle società di capitali di informare i terzi sull'andamento dell'impresa e quella di minimizzare i costi di amministrazione.

Il quadro di riferimento disegnato dal D.Lgs 139/2015 prevede dunque **tre tipologie di bilancio** agganciate alla **dimensione dell'impresa**:

1. il **bilancio ordinario** per le **imprese di medio-grandi dimensioni**, formato da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa e corredato dalla relazione sulla gestione;
2. il **nuovo bilancio in forma abbreviata** per le **imprese di piccole dimensioni**, formato da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, con esonero dalla redazione del rendiconto finanziario e possibilità di non redigere la relazione sulla gestione;
3. il **bilancio "super abbreviato"** per le **micro-imprese**, che riprende la struttura del bilancio in forma abbreviata ma se ne differenzia per la possibilità di non redigere la nota integrativa.

Le **imprese di medio-grandi dimensioni** sono quelle realtà imprenditoriali che superano i limiti indicati negli art. 2435-bis e ter del Codice civile.

Queste società sono tenute a redigere e pubblicare un bilancio d'esercizio in forma ordinaria ossia con un livello informativo coerente a quanto previsto dalla normativa del codice civile.

In particolare, a partire dal 2016, il **bilancio delle imprese di medio-grandi dimensioni** dovrà contenere anche il rendiconto finanziario e rappresentare, non solo in nota integrativa, i contratti derivati.

Si tratta di un documento coerente con la necessità di rappresentare la situazione patrimoniale e la dinamica economica e finanziaria delle società con livelli dimensionali non piccoli e pertanto in grado di sopportare gli oneri derivanti dalla determinazione di informazioni particolarmente analitiche.

Il **bilancio abbreviato** rappresenta invece il documento che le **imprese di piccole dimensioni** possono pubblicare.

Le società che, infatti, per due esercizi consecutivi non hanno superato due (anche differenti da anno ad anno) dei seguenti limiti: totale attivo € 4.400.000, ricavi € 8.800.000 e dipendenti 50 unità, hanno la facoltà di pubblicare un consuntivo d'esercizio in forma abbreviata poiché composto da schemi sintetici di stato patrimoniale e conto economico (sono invece esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario) e da una nota integrativa abbreviata.

In particolare, applicando le modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 139/2015 quest'ultima deve fornire le indicazioni richieste dal primo comma dell'art. 2427 del codice civile:

- n. 1), 2), 6) *limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica,*
- 8), 9), 13), 15) *anche omettendo la ripartizione per categoria,*
- 16), 22-bis) 22-ter) *anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici,*
- 23) e 25) *anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato,*

nonché le indicazioni richieste dal primo comma dell'art. 2427-bis n. 1).

Inoltre, alle imprese di piccole dimensioni è consentito iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale, **non applicando il metodo del costo ammortizzato** introdotto dal D. Lgs. n. 139/2015.

La **relazione sulla gestione**, infine, può non essere redatta e pubblicata se le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428 del Codice civile sono presentate nella nota integrativa.

Le imprese che per due esercizi consecutivi non hanno superato due dei seguenti limiti (totale attivo euro 175.000, ricavi euro 350.000 e dipendenti 5 unità) **sono definite micro-imprese dall'art. 2345-ter C.C.**

Queste hanno la facoltà di pubblicare un **bilancio "super abbreviato"** in quanto ancora più sintetico di quello previsto per le imprese di piccole dimensioni.

L'articolo in oggetto infatti precisa che le imprese che rientrano in questa classe dimensionale devono pubblicare un bilancio composto dagli schemi redatti applicando i criteri di valutazione previsti dall'art. 2435-bis e le **esonera dalla redazione:**

- **del rendiconto finanziario;**
- **della nota integrativa** se in calce allo stato patrimoniale risultano le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2437, nn. 9) e 16);
- **della relazione sulla gestione** se in calce allo stato patrimoniale risultano le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428.

In conclusione, con le novità introdotte dal D. Lgs. n. 139/2015 la normativa di bilancio si articola come semplificato nella Tavola n. 4.

Tavola n. 4

| Normativa di bilancio | Riferimento normativo | Ambito di applicazione |
|--|--|--|
| Principi contabili internazionali IAS/IFRS | Reg. UE 1606/2002 e D. Lgs. n. 38/2005 | Società quotate, banche, assicurazioni e controllate (obbligate o che esercitano la facoltà) |
| Codice Civile Art. 2423 - Art. 2435-ter e Principi contabili nazionali (OIC) | Art. 2435-ter C.C. | Micro imprese - Totale attivo euro 175.000,00 - Ricavi euro 350.000,00 - Dipendenti 5 unità |
| | Art. 2435-bis C.C. | Imprese di piccole dimensioni - Totale attivo euro 4.400.000,00 - Ricavi euro 8.800.000,00 - Dipendenti 50 unità |
| | Artt. 2423-2435 C.C. | Imprese di medio grandi dimensioni - Oltre i limiti sopra riportati |

4.3. Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 254/2016 – Le informazioni di carattere non finanziario

E' stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 2017, il **Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254**, recante *“Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni*

sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni”.

Il decreto, dando attuazione alla direttiva 2014/95/UE, introduce, per le **imprese e i gruppi di grandi dimensioni**, l’obbligo di inserire nella **relazione sulla gestione una dichiarazione di carattere non finanziario**, finalizzata a consentire una migliore valutazione dell’attività d’impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e degli impatti dalla stessa prodotti, che dovrà contenere informazioni riguardanti i **temi ambientali, sociali, quelli attinenti alla gestione del personale, alle politiche di diversità, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione attiva e passiva**, con indicazione degli strumenti a tal fine adottati. (art. 3, comma 2).

Tale dichiarazione dovrà riportare, tra l’altro, una **breve descrizione del modello aziendale dell’impresa**, una descrizione delle politiche applicate dall’impresa in merito ai predetti aspetti, il risultato di tali politiche, i principali rischi connessi a tali aspetti, gli indicatori fondamentali di prestazione di carattere non finanziario pertinenti per l’attività specifica dell’impresa (art. 3, comma 1).

L’ambito di applicazione viene specificato all’art. 2. Sono tenuti alla redazione della **dichiarazione individuale di carattere non finanziario** gli «**enti di interesse pubblico**», quelli indicati all’articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, e precisamente: *le banche, le imprese di assicurazione e riassicurazione, le società emittenti strumenti finanziari, le società di gestione dei mercati regolamentati, le società di intermediazione mobiliare, ecc.*, che, nell’ultimo esercizio, abbiano avuto in media un numero di dipendenti superiore a 500 ed il cui bilancio consolidato soddisfi almeno uno dei due seguenti criteri:

- 1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale superiore a 20.000.000 di euro;
- 2) totale dei ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiore a 40.000.000 di euro.

Il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio o altro soggetto abilitato allo svolgimento della revisione legale appositamente designato dovrà verificare l’avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario ed esprimere, con apposita relazione distinta dalla relazione di revisione e giudizio sul bilancio prevista dall’articolo 14 del D.Lgs. n. 39/2010, un’**attestazione circa la conformità delle informazioni fornite** rispetto a quanto richiesto dal presente decreto legislativo (art. 3, comma 10).

Le medesime regole valgono per gli enti di interesse pubblico che sono imprese madri di un gruppo di grandi dimensioni, i quali devono includere nella relazione consolidata sulla gestione una **dichiarazione consolidata di carattere non finanziario** (art. 4).

La dichiarazione individuale e la dichiarazione consolidata di carattere non finanziario potrà:

- a) **essere contenuta nella relazione sulla gestione** (di cui in tal caso costituisce una specifica sezione come tale contrassegnata);
- b) **costituire una relazione distinta**, fermo restando l’obbligo di essere contrassegnata comunque da analoga dicitura.

Una volta approvata dall’organo di amministrazione, la relazione distinta dovrà essere **messa a disposizione dell’organo di controllo e del soggetto incaricato di svolgere i compiti revisione legale**, entro gli stessi termini previsti per la presentazione del progetto di bilancio o del bilancio consolidato, e **pubblicata sul Registro delle imprese**, a cura degli amministratori stessi, congiuntamente alla relazione sulla gestione o alla relazione consolidata sulla gestione (art. 5, commi 1 e 3).

Agli amministratori dell'ente di interesse pubblico, obbligato a norma del presente decreto, i quali omettono di depositare, nei termini prescritti, presso il Registro delle imprese la dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, si applica una **sanzione amministrativa pecuniaria da euro 20.000 ad euro 100.000**. Se il deposito avviene nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria sarà ridotta ad un terzo (art. 8, comma 1).

Per l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie in questione è competente la CONSOB.

Le somme derivanti dal pagamento delle sanzioni sono versate all'entrata del bilancio dello Stato.

Il decreto entra **in vigore il 25 gennaio 2017** ma le sue disposizioni si applicano, con riferimento alle dichiarazioni e relazioni relative, agli **esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017** (art. 12, comma 1).

4.4. Il bilancio in forma abbreviata

L'art. 2435-bis del Codice civile stabilisce che le società hanno la **facoltà** (e non l'obbligo) di redigere il **bilancio in forma abbreviata** quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato determinati limiti fissati da direttive europee recepite dal nostro legislatore.

La redazione del bilancio abbreviato è un'agevolazione concessa alle società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi.

I parametri che vengono indicati sono validi per ogni tipo di azienda, a prescindere dal settore di appartenenza e investono:

- l'aspetto inerente i **flussi produttivo-commerciale** (valore dei ricavi);
- l'**aspetto strutturale**, in termini di condizioni produttive di persona (numero dipendenti) e di valore globale investito in altri fattori impiegati (totale dell'attivo).

Al fine di semplificare le procedure amministrative delle imprese minori, se nella redazione del bilancio civilistica si rientra all'interno dei limiti previsti espressamente dal citato articolo 2435-bis C.C., è consentito inserire meno informazioni all'interno dello stato patrimoniale, del conto economico, della nota integrativa e non redigere la redazione della relazione sulla gestione.

Chi adotta la forma abbreviata deve **obbligatoriamente** passare a quella ordinaria se, per due esercizi consecutivi, vengono superati due limiti su tre.

4.4.1. I limiti attuali

L'art. 1, comma 4, del D. Lgs. n. 173/2008, recependo la direttiva CE 2006/46, ha apportato modifiche all'art. 2435-bis riadeguando i limiti dimensionali.

Le società possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio (con riferimento alla data di costituzione della società) o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- | | |
|---|------------------------|
| 1) totale dell'attivo o dello stato patrimoniale: | 4.400.000 euro; |
| 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni (fatturato) | 8.800.000 euro; |
| 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: | 50 unità. |

4.4.2. I parametri per la redazione del bilancio consolidato

Per effetto dell'art. 2, comma 1, del **D. Lgs. 3 novembre 2008, n. 173** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 260 del 6 novembre 2008), che ha recepito la direttiva 2006/46/CE del 14 giugno 2006, sono stati innalzati i limiti anche per la redazione del bilancio consolidato, contenuti nell'articolo 27 del D. Lgs. n. 127/1991, che è stato pertanto modificato.

Gli attuali limiti sono così fissati:

- | | |
|---|-------------------------|
| 1) totale dell'attivo o dello stato patrimoniale: | 17.500.000 euro; |
| 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni (fatturato) | 35.000.000 euro; |
| 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: | 250 unità. |

La disposizione riguarda i gruppi di imprese di limitate dimensioni, non obbligati a redigere il bilancio consolidato se non superano, per due esercizi consecutivi, due dei tre limiti indicati.

L'esonero, tuttavia non si applica se la controllante o una delle controllate ha emesso titoli quotati in Borsa.

4.4.3. Conseguenze sulla nomina del collegio sindacale nelle Srl

Come già anticipato al paragrafo 3.3., l'innalzamento dei limiti per il bilancio abbreviato ha effetto anche ai fini dell'**obbligatorietà della nomina del collegio sindacale nelle Srl**, ai sensi dell'art. 2477 C.C.. In tale articolo viene, infatti, previsto che la nomina del collegio sindacale è obbligatoria se:

- a) il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le Spa (120.000,00 euro);
- b) per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei tre limiti sopra citati, indipendentemente dal capitale sociale.

4.5. I documenti che compongono il bilancio

4.5.1. Il bilancio ordinario e abbreviato

Il bilancio di esercizio **ordinario** (art. 2435 C.C.) **e abbreviato** (art. 2435 bis C.C.) di SRL e SPA (anche unipersonali) SAPA e Società Consortili è composto da:

- 1) Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa firmati digitalmente da un amministratore e numerati progressivamente;
- 2) Relazione sulla gestione firmata digitalmente da un amministratore (art. 2428 C.C.). Tale relazione è un allegato obbligatorio del bilancio ordinario (non previsto nei bilanci redatti in forma abbreviata);
- 3) Relazione del Collegio Sindacale (ove esistente), firmata digitalmente dal Presidente del collegio Sindacale o da un sindaco effettivo (art. 2429 C.C.);
- 4) Relazione del soggetto incaricato del controllo contabile (ove previsto);
- 5) Verbale di assemblea (o decisione dei soci) che ha approvato il bilancio, con firme del Presidente di assemblea e del Segretario della stessa e successivamente firmata digitalmente da un amministratore;
- 6) Relazione della società di certificazione (se richiesta). Tale relazione è obbligatoria per le società quotate;
- 7) Rendiconto (art. 2447-septies C.C.) nel caso di società che costituiscono patrimoni separati.

4.5.2. Il bilancio consolidato

In base all'art. 25 del D. Lgs. n. 127 del 1991 sono tenute a redigere il bilancio consolidato le seguenti imprese:

- SPA, SAPA e SRL che controllano un'impresa;
- Enti pubblici economici, cooperative e mutue assicuratrici che controllano una SPA o una SRL;
- Società di persone i cui soci illimitatamente responsabili siano SPA, SAPA e SRL (art. 111-duodecies disposizioni di attuazione del codice civile).

La data di riferimento del bilancio consolidato coincide con la data di chiusura del bilancio di esercizio dell'impresa controllante.

Il bilancio consolidato deve essere depositato **contestualmente al bilancio di esercizio** (art. 42, D.Lgs. n. 127/91).

I documenti da presentare sono i seguenti:

- 1) Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa firmati dagli amministratori e numerati progressivamente;
- 2) Relazione sulla gestione, firmata digitalmente da un amministratore;
- 3) Relazione dell'organo di controllo della controllante;
- 4) Relazione della società di revisione (nel caso di s.p.a. quotate).

Non deve essere depositato l'elenco dei soci ed il bilancio non viene approvato dall'assemblea.

La contestuale presentazione del bilancio di esercizio e di quello consolidato si effettua sempre con due distinti adempimenti (depositi) pagando due diritti e due imposte di bollo forfetarie distinti.

Società controllate che si avvalgono dell'esonero

Nel caso di deposito di bilancio consolidato della società controllante effettuato in proprio dalla società controllata che si avvale dell'esonero dalla redazione di un proprio consolidato, come previsto dall'art. 27, commi 3 e 5, del D.Lgs. n. 127/91, è possibile per la controllata depositare il bilancio consolidato della società che la controlla.

Secondo quanto disposto al comma 5 del citato art. 27 *“Le ragioni dell'esonero devono essere indicate nella nota integrativa al bilancio d'esercizio. Nel caso previsto dal terzo comma, la nota integrativa deve altresì indicare la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata;”*.

4.5.3. Bilancio di società estera con sede secondaria in Italia

Le società costituite all'estero, **le quali hanno nel territorio dello Stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile**, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali (art. 2508, 1^a comma C.C.).

Queste società, secondo quanto disposto dall'art. 101-quater delle disp. att. C.C., possono attuare il deposito del bilancio nell'ufficio del Registro delle imprese di una soltanto delle sedi secondarie.

Le società costituite all'estero che sono **di tipo diverso da quelli regolati dal Codice civile**, sono soggette, per ciò che riguarda gli obblighi relativi all'iscrizione degli atti nel Registro delle imprese, alle norme della società per azioni (*art. 2509 C.C.*).

I documenti da presentare da parte di una società estera che ha una sede secondaria in Italia sono:

- 1) Una copia del bilancio della società estera avente le pagine numerate progressivamente. Se il bilancio è redatto in lingua straniera occorre allegare la traduzione giurata (*art. 101-ter disposizioni di attuazione C.C.*), effettuata da un perito o esperto iscritto presso il Tribunale o presso l'Ambasciata o il Consolato italiano;
- 2) Una dichiarazione del legale rappresentante in Italia dell'avvenuto deposito del bilancio nello Stato dove la società ha la sede legale o ricevuta dell'avvenuto deposito del bilancio nello Stato della sede legale.

Non è previsto alcun termine di presentazione. Va rispettata la normativa dettata nel Paese ove è posta la sede legale.

Le società estere che hanno aperto in Italia un semplice ufficio di rappresentanza, non devono presentare alcun bilancio.

Società controllante con sede all'estero e società controllata con sede in Italia

Nel caso in cui la società controllante abbia sede all'estero il deposito, effettuato dalla società controllata con sede in Italia, dovrà avvenire con le seguenti modalità:

- Una copia del bilancio consolidato della società controllante;
- La **traduzione giurata** (*art. 101-ter disposizioni di attuazione C.C.*), effettuata da un perito o esperto iscritto presso il Tribunale o presso l'Ambasciata o il Consolato italiano, nel caso il bilancio sia redatto in lingua straniera.

4.5.4. Bilancio di un GEIE

Per quanto riguarda il bilancio relativo al GEIE (Gruppo Europeo di Interesse Economico), la documenti da presentare è la seguente:

- Copia del bilancio composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa numerati progressivamente.

Il termine di presentazione è fissato in **quattro mesi dalla data di chiusura dell'esercizio** (*art. 7, D.Lgs. n. 240/91*).

Tavola n. 5

| Tipo di bilancio | Termine di deposito | Riferimento normativo |
|--|--|---------------------------------------|
| Bilancio ordinario e abbreviato | 30 giorni dalla data del verbale di approvazione | Art. 2435 C.C. |
| Bilancio consolidato | Con il bilancio di esercizio | Art. 42, D. Lgs. n. 127/1991 |
| Bilancio consolidato della società controllante depositato dalla società controllata esonerata | Non è previsto alcun termine | Art. 27, comma 5, D. Lgs. n. 127/1991 |

| | | |
|---|--------------------------------------|--|
| Bilancio di società estera con sede secondaria in Italia | Non è previsto alcun termine | Normativa del Paese ove è fissata la sede legale |
| Bilancio GEIE | 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio | Art. 7, D. Lgs. n. 240/1991 |

4.5.5. Deposito della situazione patrimoniale dei Contratti di rete

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 2014, **entro il 2 marzo 2015** 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 vanno presentati nel formato elaborabile XBRL secondo quanto previsto dal D.P.C.M. 10 dicembre 2008, mentre la nota integrativa va allegata in formato PDF/A, in quanto l'obbligo di presentarla in formato XBRL decorrerà a partire dal 3 marzo 2015.

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

4.6. Il deposito dei bilanci delle società cooperative

4.6.1. Norme generali

In seguito al Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 23 giugno 2004, tutte le società cooperative sono tenute ad iscriversi all'Albo delle Società Cooperative istituito presso il Ministero delle Attività Produttive per il tramite delle Camere di Commercio.

L'Albo si compone di due sezioni: nella prima devono iscriversi le cooperative a mutualità prevalente, nella seconda la cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente.

Il bilancio di esercizio **ordinario** (art. 2435 C.C.) o **abbreviato** (art. 2435 bis C.C.) presentato dalle Società Cooperative (artt. 2519 e 2545 C.C.) è composto da:

- 1) Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa firmati digitalmente da un amministratore e numerati progressivamente;
- 2) Relazione sulla gestione firmata digitalmente da un amministratore (art. 2428 C.C.). Tale relazione è un allegato obbligatorio del bilancio ordinario (non previsto nei bilanci redatti in forma abbreviata);
- 3) Relazione del Collegio Sindacale (ove esistente), firmata digitalmente dal Presidente del collegio Sindacale o da un sindaco effettivo (art. 2429 C.C.);
- 4) Relazione del soggetto incaricato del controllo contabile (ove previsto);
- 5) Verbale di assemblea che ha approvato il bilancio, con firme del Presidente di assemblea e del Segretario della stessa e successivamente firmata digitalmente da un amministratore;
- 6) Relazione della società di certificazione (se richiesta). Tale relazione è obbligatoria per le società quotate.

Secondo quanto disposto dall'art. 2545 C.C., gli amministratori e i sindaci della società, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio debbono, nelle relazioni di cui ai precedenti numeri 2 e 3, indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.

Attualmente, nessuna normativa prevede il deposito dell'elenco soci, in precedenza previsto solo in allegato al bilancio depositato presso il Registro prefettizio.

Il deposito del bilancio è unico ed è valido ai fini della pubblicità sia presso il Registro delle imprese che presso l'Albo nazionale delle società cooperative.

Le società cooperative già iscritte all'albo che depositano annualmente i propri bilanci al Registro delle Imprese, sono tenute ad allegare alla domanda di deposito del bilancio il modello C17 – Modulo Albo Cooperative (nell'attuale versione 3.0.4), compilato nel "**Quadro per modulo allegato al bilancio**".

Con tale modulo, per **le cooperative a mutualità prevalente**, gli amministratori al momento del deposito del bilancio devono dichiarare che nella società permane la condizione di mutualità prevalente, evidenziando i dati richiesti, di cui agli artt. 2513 e 2425 C.C., estratti dal bilancio e dalla nota integrativa.

A tale proposito il Ministero ha precisato che le indicazioni riportate in sede di deposito del bilancio riferito all'esercizio 2004 non modificano la qualificazione di cooperativa a mutualità prevalente acquisita in sede di prima iscrizione, avendo recepito nello statuto le disposizioni dettate dall'art. 2514 c.c.

Le cooperative iscritte alla sezione: "**Cooperative a mutualità prevalente di diritto**" di cui agli artt. 111-undecies e 223-terdecies, comma 1 disp. att. C.C. non sono tenute alla presentazione dei dati di bilancio (modulo C17) per documentare la permanenza dei requisiti di mutualità prevalente.

Nella compilazione del quadro relativo al modulo allegato al bilancio è richiesto di indicare il numero di iscrizione all'Albo (le società alle quali non è stato ancora attribuito devono indicare A000000).

Il Modulo va **compilato utilizzando Acrobat Reader** e salvato su disco locale utilizzando il pulsante "Salva".

Non è ammessa la scannerizzazione del modulo C17, in quanto impedisce l'inoltro dei dati al Ministero delle Attività Produttive.

Sulla compilazione del file C17 si rimanda alle istruzioni tecniche ministeriali.

Tale modulo deve essere **sottoscritto esclusivamente dal legale rappresentante con firma digitale** e allegato al Modello 'B', di deposito del bilancio.

Non comporta il versamento di alcun diritto di segreteria e dell'imposta di bollo aggiuntivi a quelli previsti per il deposito del bilancio.

4.6.2. La verifica della permanenza dei requisiti della prevalenza della mutualità

Secondo quanto stabilito dal 1° comma dell'art. 2545-octies C.C., la società cooperativa perde la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente quando, per due esercizi consecutivi, non rispetti la condizione di prevalenza, di cui all'articolo 2513, ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'articolo 2514.

Tenuto conto che la riforma del diritto societario è entrata in vigore il 1° gennaio 2004, il 2005 è il secondo esercizio determinante per il rispetto dei requisiti.

Le società cooperative devono, pertanto, verificare se nell'esercizio 2005 hanno rispettato le regole della prevalenza della mutualità stabilite dall'art. 251 C.C., così come modificato dall'art. 25 del D. Lgs. 30 dicembre 2004, n. 310, che si presume siano applicabili già con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2005, ancorché la pubblicazione del provvedimento sia avvenuta il 25 gennaio 2006.

Ai fini di questa valutazione è inoltre necessario tener presenti le deroghe ai criteri di prevalenza che sono state dettate con il **D.M. 30 dicembre 2005**. La documentazione della permanenza della prevalenza della mutualità prevalente deve essere riportata nella nota integrativa allegata al bilancio d'esercizio.

La perdita della mutualità prevalente scatta qualora i requisiti di prevalenza di cui all'art. 2514 C.C. non siano stati osservati oltre che nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2005, anche in quello precedente.

In caso di perdita della mutualità prevalente, gli amministratori sono tenuti a redigere un **bilancio straordinario** che consenta di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili.

Questo bilancio deve essere approvato senza rilievi da una società di revisione e deve essere notificato, entro 60 giorni, al Ministero delle attività produttive.

Il bilancio straordinario non può prescindere dal bilancio ordinario e deve essere approvato dall'assemblea (Si veda il Circolare del Ministero delle attività produttive del 13 gennaio 2006, Prot. 0000648).

La decorrenza dell'obbligo di redazione del bilancio straordinario va individuata con riferimento al momento temporale in cui risultano definitivamente determinati i valori richiamati dall'art. 2513 C.C.

Questo bilancio straordinario, alla stregua di un qualunque bilancio, sarà composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa e avrà come allegati la relazione del consiglio di amministrazione e la certificazione di assenza di rilievi da parte di una società di revisione.

4.6.3. La certificazione di bilancio per gli enti cooperativi

Secondo quanto stabilito al 2° comma dell'articolo 15, della legge n. 59/1992, *"le società cooperative e i loro consorzi che abbiano un fatturato superiore a lire ottanta miliardi o che detengano partecipazioni di controllo in società per azioni*

o che possiedano riserve indivisibili superiori a lire tre miliardi o che raccolgano prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a lire tre miliardi, oltre che alla ispezione ordinaria annuale di cui al comma 1, **sono assoggettati ad annuale certificazione di bilancio**, da parte di una società di revisione iscritta all'albo speciale di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1975, n. 136, o da parte di una società di revisione autorizzata dal Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1966, che siano convenzionate con l'associazione riconosciuta di cui all'articolo 11, comma 1, primo periodo, della presente legge, alla quale le società cooperative o i loro consorzi aderiscono, secondo uno schema di convenzione approvato dal Ministro del lavoro e della previdenza sociale”.

Per le società cooperative e i loro consorzi non aderenti ad alcuna associazione riconosciuta, la certificazione del bilancio viene effettuata da una delle società di revisione iscritte in un apposito elenco formato dal Ministro del lavoro e della previdenza sociale.

Per le società cooperative e i loro consorzi sottoposti alla vigilanza delle regioni a statuto speciale, la certificazione del bilancio viene effettuata da una delle società di revisione iscritte negli elenchi formati dalle regioni stesse.

L'articolo 11, comma 2, del D. Lgs. 2 agosto 2002, n. 220 definisce la relazione di certificazione “*quale atto complementare della vigilanza*” e stabilisce che la stessa deve essere allegata al progetto di bilancio da sottoporre all'approvazione dell'assemblea dei soci.

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 8 del 11 gennaio 2007 il **decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 16 novembre 2006**, concernente “Certificazione di bilancio per gli enti cooperativi”.

Con tale decreto è stato approvato lo schema di convenzione che le Associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza, tutela e revisione del movimento cooperativo sono tenute ad adottare con le società di revisione che certificano il bilancio agli enti cooperativi aderenti.

5. Elenco soci e consorziati

5.1. La normativa precedente

Come norma generale, in concomitanza con il deposito del bilancio d'esercizio, le società di capitali (S.p.A, S.A.p.A. e le S.r.l.), fino al 29 gennaio 2009 (data di entrata in vigore della legge 28 gennaio 2009, n. 2), erano tenute al **deposito dell'elenco dei soci** riferito al periodo che intercorre tra la data di approvazione dell'ultimo bilancio e la data di approvazione del bilancio attuale:

- a) con l'indicazione del numero delle azioni possedute, nonché dei soggetti diversi dai soci che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime (art. 2435, comma 2, C.C.);
- b) con l'indicazione degli altri titolari di diritti sulle partecipazioni sociali (art. 2478-bis, comma 2, C.C.)

Dovevano presentare domanda di iscrizione dell'elenco dei soci:

1. le società per azioni;
2. le società in accomandita per azioni;
3. le società a responsabilità limitata;
4. i consorzi fidi.

Non dovevano presentare domanda di iscrizione dell'elenco dei soci

1. le società per azioni quotate in mercati regolamentati;
2. le società cooperative;
3. i GEIE;
4. le società estere con sede secondaria in Italia;
5. le società di persone che depositano il bilancio consolidato.
6. i consorzi con attività esterna.

Erano escluse le società che hanno azioni quotate in mercati regolamentati (art. 2435, comma 2, C.C.).

Nel caso si siano verificate delle cessioni di quote, l'elenco soci doveva, poi, essere corredato anche **dall'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro soci** a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'anno precedente.

La comunicazione dell'elenco soci andava fatta **esclusivamente con il modello S**, compilato con il programma Fedra.

L'elenco soci non andava presentato se non era variato rispetto a quello depositato l'anno precedente.

Per le Società con un numero di soci superiore a 300 era possibile, in alternativa alla compilazione dell'**Intercalare S** di **FedraPlus 6.5.1**, depositare l'Elenco Soci variato **su fogli formato A4**.

Questo elenco doveva contenere tutte le informazioni previste dal **modulo Ministeriale** e può essere inviato solo telematicamente (cioè scannarizzando l'atto e firmandolo digitalmente).

In questo caso sulla visura degli assetti proprietari appariva una **nota inserita d'ufficio**, con la quale si rimanda la certificazione dei dati **alla copia ottica dell'atto**.

Non era possibile utilizzare tale procedura se il bilancio viene spedito da "Bilancio PDF".

Per quanto riguarda le società cooperative, al bilancio d'esercizio non doveva essere allegato l'elenco dei soci e delle cariche sociali.

Per quanto riguarda i **consorzi di garanzia fidi**, ai sensi dell'art. 13, comma 34 della L. n. 326/2003, le **modifiche dei consorziati** dovevano essere iscritte nel Registro delle imprese solamente una volta l'anno, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale attraverso il deposito dell'elenco dei consorziati riferito alla data di approvazione del bilancio.

Non doveva quindi essere depositata conferma dell'elenco dei consorziati rispetto a quello già depositato.

Tavola n. 6

| DEPOSITO DELL'ELENCO SOCI | |
|--------------------------------------|--|
| Società obbligate | Società escluse |
| Le società per azioni | Le società per azioni quotate in mercati regolamentati |
| Le società in accomandita per azioni | Le società cooperative |
| Le società a responsabilità limitata | I GEIE |
| I consorzi fidi | Le società estere con sede secondaria in Italia |
| | Le società di persone che depositano il bilancio consolidato |
| | I consorzi con attività esterna |

5.2. Le novità introdotte dalla legge n. 2 del 2009

E' stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2009, la **legge 28 gennaio 2009, n. 2**: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale".

Numerose sono le novità introdotte dalla legge di conversione del "decreto anticrisi".

Ci limitiamo, per ora, a segnalare una importante novità che ricaviamo dall'**articolo 16** (*Riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese*), ai commi dal 12-quater al 12-undecies, e che riguarda **l'elenco soci delle Srl**.

A seguito della modifica di alcuni articoli del Codice Civile (2470, 2471, 2472, 2478, 2478-bis e 2479-bis):

1. **cessa l'obbligo della tenuta del libro soci per le Srl** (artt. 2470, 2478 C.C.). La variazione dei soci dovrà essere comunicata solo al Registro delle imprese e tutti gli effetti dei trasferimenti delle partecipazioni di fronte alla società avranno effetto dal deposito presso il Registro delle imprese;
2. **cessa l'obbligo di deposito dell'elenco dei soci presso il Registro delle imprese, in concomitanza con il deposito del bilancio** (comma 2478-bis, comma 2).

Tali novità **sono in vigore il 2 aprile 2009**. Entro tale data, gli amministratori delle Srl dovranno depositare, presso il Registro delle imprese, una **dichiarazione per integrare le risultanze del Registro stesso con quelle del libro soci**.

Tale adempimento è **esente da ogni imposta e tassa**.

6. La pubblicazione del bilancio - L'invio telematico

6.1. Norme di carattere generale

Come ormai tutti sanno, a **decorrere dal 1° di novembre 2003** è obbligatorio precedere all'invio telematico o al deposito su supporto informatico dei bilanci presso il Registro delle imprese, mediante utilizzo della firma digitale.

Per quanto riguarda le modalità di invio telematico dei bilanci d'esercizio si sono susseguiti **tre decreti dirigenziali**: 21 marzo 2001, 19 marzo 2002 e 20 marzo 2003.

Tutti e tre i decreti hanno introdotto **tre novità essenziali**:

1. tutti i documenti che compongono il bilancio che devono essere inviati telematicamente possono essere sottoscritti con firma digitale da parte di **un solo amministratore**, il quale garantisce la conformità dei documenti informatici agli originali, che devono comunque essere conservati per dieci anni.
2. Qualora all'invio telematico provveda un soggetto diverso dall'amministratore, individuato come **"intermediario"**, anche questi dovrà sottoscrivere la distinta con la propria firma digitale.
3. I documenti da depositare (bilancio, relazioni, verbale di assemblea, ecc.) non dovendo possedere carattere di originali con firme autenticate, né di copie autentiche, né di estratti autentici, "possono essere validamente rappresentati da **documenti digitali conformi ai documenti analogici trascritti e sottoscritti sui libri sociali**".

Questi documenti digitali possono consistere sia nella memorizzazione digitale dell'immagine del documento analogico originale sia nella riproduzione su file (in formato PDF o TIFF) del contenuto trascritto nei documenti originali.

Ad ogni documento digitale conforme dovrà essere aggiunta una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa dall'amministratore (o da un professionista abilitato), nella quale si dichiara la conformità del documento informatico a quello trascritto e sottoscritto sui libri sociali della società.

6.2. Le novità introdotte dalla finanziaria 2004

6.2.1. Norme di carattere generale

L'art. 2, comma 54 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) ha aggiunto, per quanto riguarda l'invio telematico degli atti e documenti al Registro delle imprese, due nuovi commi all'art. 31 della legge 24 novembre 2000, n. 340: il comma 2-quater e il comma 2-quinquies.

Con il **comma 2-quater** si stabilisce che il **bilancio d'esercizio** (con tutti i prescritti allegati) può essere trasmesso telematicamente o presentato su supporto informatico da tre categorie di professionisti: dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, a tre precise condizioni:

- a) che risultino iscritti nei rispettivi Albi o Ordini professionali;**
- b) che siano in possesso di dispositivo di firma digitale;**
- c) che siano appositamente incaricati dai legali rappresentanti della società.**

Con il **comma 2-quinquies** si attribuiscono ai medesimi professionisti due precisi compiti:

- 1) di attestare, sulla copia da inviare telematicamente, che i documenti di cui al precedente comma (bilanci e suoi allegati, elenco soci) sono **conformi agli originali** depositati presso la società;
- 2) di poter inviare telematicamente o di presentare su supporto informatico, oltre i bilanci, **tutti gli altri atti societari per la cui redazione la legge non preveda espressamente l'intervento del notaio** Anche in questo caso valgono le tre condizioni indicate in precedenza.

Nulla viene disposto in merito:

- a) ai requisiti di forma dell'incarico (se sia o meno richiesta la forma scritta);
- b) alle modalità di accertamento dell'incarico conferito dal legale rappresentante e dell'iscrizione del professionista allo specifico Albo di appartenenza.

Dalle direttive impartite da Unioncamere si ricava che sia il conferimento dell'incarico da parte del legale rappresentante che l'iscrizione nell'Albo di appartenenza devono essere attestati direttamente dal professionista, mediante autocertificazione, riportando nel modello NOTE di FedraPlus un'apposita dichiarazione (Vedi: Tavola n. 7).

6.2.2. Norme di carattere particolare

Dalla normativa appena citata e dalle indicazioni fornite da Unioncamere si può stabilire che gli **iscritti negli albi professionali dei dottori**

commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali – muniti della propria firma digitale - **allo scopo incaricati dai legali rappresentanti** della società, sono legittimati:

- a) ad effettuare il deposito del bilancio d'esercizio e degli altri documenti di cui all'art. 2435 del Codice Civile;
- b) ad attestare la conformità dei documenti trasmessi agli originali depositati presso la società.

Questi soggetti, per dimostrare di essere delegati alla trasmissione telematica della pratica, possono non utilizzare il "Modello procura", ma a due condizioni:

- a) che **riportino nel Modello NOTE** la seguente dichiarazione:

Tavola n. 7

"La presente pratica telematica viene presentata dal sottoscritto dottore commercialista / ragioniere / perito commerciale, iscritto nell' Ordine / Albo della Provincia di _____ al n. _____, non sussistendo nei suoi confronti alcun provvedimento disciplinare in corso che ne impedisca l'esercizio della professione, quale incaricato dai legali rappresentanti *pro tempore* della società, ai sensi dell'art. 2, comma 54, della legge 24 dicembre 2003, n. 350".

- b) che **sottoscrivano la distinta con la propria firma digitale**.

Tutti gli altri soggetti diversi da quelli previsti sopra (quali: consulenti del lavoro, agenzie, associazioni di categoria, ecc.) potranno inviare telematicamente le pratiche ma solamente utilizzando il "*Modello procura*".

In questo caso, questi soggetti non sono tenuti ad attestare la conformità agli originali dei documenti allegati, in quanto tale attestazione è già inserita nel "*Modello procura*" (lett. B).

Nella compilazione della distinta deve essere indicato, quale obbligato alla presentazione, il cognome e nome del professionista e come qualifica quella di "commercialista incaricato".

Il professionista deve sottoscrivere con la propria smart card la distinta, il bilancio e ogni altro documento (file) allegato al bilancio.

In calce ad ogni documento dovrà essere riportata la seguente dicitura:

Tavola n. 9

Il sottoscritto legale rappresentante dichiara, ai sensi degli articoli 38 e 47 del D.P.R. n. 445/2000, che il presente documento informatico, che si trasmette ad uso del Registro delle imprese, è conforme al documento cartaceo trascritto e sottoscritto nei libri e nelle scritture contabili tenute dalla società, ai sensi di legge.

Nel caso il verbale di assemblea di approvazione del bilancio preveda una distribuzione di utili e sia stato pertanto sottoposto alla prescritta registrazione, la predetta dichiarazione, da apporre in calce al relativo documento digitale dovrà essere integrata come segue:

Tavola n. 10

... e che ne è stata effettuata la registrazione presso l'Ufficio delle Entrate di _____ in data _____ al numero _____

In alternativa deve essere data prova dell'assolvimento di tale obbligo con altra idonea documentazione (quale, ad esempio: copia scansionata della ricevuta rilasciata da competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate).

Possono formare oggetto di trasmissione telematica mediante utilizzo della firma digitale anche la copia dell'elenco soci, di cui al comma 3 dell'articolo 2435 C.C.

La distinta deve essere sottoscritta digitalmente anche dall'intermediario (soggetto che provvede all'invio telematico in quanto titolare di convenzione Telemaco-Pay o equivalente), se persona diversa dai soggetti di cui sopra (amministratore, procuratore speciale, commercialista), nel caso in cui gli stessi abbiano eletto domicilio speciale presso di lui per tutti gli atti e le comunicazioni inerenti il procedimento amministrativo nonché per l'esecuzione di eventuali rettifiche di errori formali richiesti dall'ufficio.

6.2.3. Il modello procura

Al fine di agevolare e ridurre i tempi di gestione dei procedimenti e in attesa della massima diffusione dei dispositivi di firma digitale, quasi tutte le Camere di Commercio consentono l'utilizzo della cosiddetta "**Procura speciale**", che consente ugualmente di effettuare l'invio telematico del bilancio nel caso in cui i soggetti obbligati al deposito non siano ancora in possesso del dispositivo di firma digitale.

La procedura si basa sull'utilizzo di un modello cartaceo appositamente denominato "**Procura speciale, domiciliazione e dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà**", disponibile in calce al presente manuale (Allegato A).

Conferita ad un procuratore speciale

Detto modello potrà essere utilizzato, in via eccezionale, per raccogliere la firma autografa dell'amministratore che non ha ancora ottenuto la disponibilità della smart card e che, di conseguenza, conferisce "Procura speciale", ai fini del deposito del bilancio, ad un soggetto che invece ne è in possesso.

Il modello, compilato in ogni sua parte, verrà acquisito tramite scanner, firmato digitalmente dal procuratore speciale ed allegato al bilancio assieme alla copia di un documento di riconoscimento dell'amministratore che ha apposto la firma autografa.

Conferita ad un intermediario

Il conferimento della "*Procura speciale*" è ammesso anche ad un **intermediario** che provvede alla trasmissione telematica.

E' bene tener presente che, in questo caso, l'intermediario si assume la piena responsabilità penale per l'ipotesi di falsità in atti e dichiarazioni mendaci in relazione alla conformità agli originali conservati agli atti della società, dei documenti informatici trasmessi.

La sottoscrizione dei documenti

Il soggetto obbligato che non si avvale della sottoscrizione digitale depone la firma autografa nel modello procura.

Il procuratore speciale dovrà apporre la propria firma digitale sia sulla distinta che su ogni documento allegato.

Qualora l'invio telematico avvenga mediante intermediario diverso dal procuratore speciale, si dovrà apporre in aggiunta la firma digitale dell'intermediario stesso sulla distinta.

Domiciliazione informatica

E' possibile eleggere domicilio speciale presso l'indirizzo elettronico dell'intermediario. In questo caso l'intermediario dovrà sottoscrivere digitalmente la distinta al fine dell'accettazione della dichiarazione di domiciliazione (Ministero Attività Produttive, Circolare n. 3574/C del 7 aprile 2004).

6.3. Modalità di deposito presso il Registro delle imprese

Il deposito del bilancio e dell'elenco soci presso il Registro delle imprese può essere effettuato attualmente in due modi:

- 1) su supporto informatico FedraPlus o compatibile, con firma digitale e successivo invio telematico;**
- 2) su supporto informatico FedraPlus o compatibile, con firma digitale e successivo scarico su supporto informatico con presentazione allo sportello o spedizione postale;**

Per entrambe è necessario avere l'abilitazione alla trasmissione telematica con il sistema **Telemaco**.

1. Utilizzo del programma FedraPlus e spedizione telematica

La pratica viene predisposta utilizzando il programma FedraPlus, nell'attuale versione 06.50.22, o altro programma equivalente, e successivamente **spedita attraverso il sistema Telemaco**.

2. Utilizzo del programma FedraPlus e scarico su supporto informatico

La pratica viene predisposta utilizzando il programma FedraPlus, o altro programma equivalente, e successivamente **scaricata su supporto informatico** (floppy disk o CD) e presentata allo sportello o spedita.

3. Bilanci on-line

Questa procedura poteva essere utilizzata **solo nel caso di elenco soci confermato** (non variato rispetto all'anno precedente) o nel caso in cui lo stesso non doveva essere depositato (società per azioni non quotate in mercato regolamentato e società cooperative).

Dopo la soppressione dell'obbligo di invio dell'elenco soci allegato al bilancio (art. 16, legge 28 gennaio 2009, n. 2), **questa modalità non è più operativa**.

Dal 1° febbraio 2009 non può più essere utilizzata la modalità "Bilanci PDF"

Tutte le Camere di Commercio hanno, nei propri siti, messo a disposizione degli utenti guide al deposito dei bilanci.

Molte Camere di Commercio poi si sono coalizzate ed hanno stilato una guida comune, unica per tutte le Camere aderenti (ci riferiamo alle Camere di Commercio dell'Emilia Romagna, della Lombardia e del Triveneto).

La stessa InfoCamere, la rete di informatica delle Camere di Commercio, ha messo a disposizione on-line una guida all'invio telematico dei bilanci e degli elenchi soci.

6.4. I bilanci in formato PDF/A

L'articolo 6, comma 3, del **D.P.C.M. 10 dicembre 2008**, recante "*Specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile (XBRL) per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e di altri atti al registro delle imprese*" (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2008) prevede - in attesa delle specifiche tecniche XML che dovranno essere definite dal Centro Nazione per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (CNIPA) - che "***Nelle more della definizione delle specifiche di cui al comma 1, l'interessato allega all'istanza di cui all'art. 4 un documento informatico in formato PDF/A con il contenuto dell'atto, anche senza immagini ottenute dalla scansione di documenti cartacei***".

Dunque, gli altri atti per i quali vi è l'obbligo di deposito per l'iscrizione nel Registro delle imprese devono essere rappresentati come documenti informatici secondo le **specifiche tecniche XML definite dal CNIPA**, sentiti il Ministero dello Sviluppo Economico, l'Agenzia delle Entrate, gli studi professionali, l'Unioncamere e l'Associazione "XBRL Italia".

Le specifiche tecniche del formato XML per tali tipi di atti non sono state ancora definite e, quindi, ai sensi della citata disposizione i soggetti obbligati devono, nell'attesa, allegare all'istanza un documento informatico in formato PDF/A con il contenuto dell'atto, anche senza immagini ottenute dalla scansione di documenti cartacei.

Alla luce di tale disposizione **tutti gli atti da depositare al Registro delle Imprese, formati dal 15 gennaio 2009** (data di entrata in vigore del predetto D.P.C.M. 10 dicembre 2008), **dovranno essere predisposti secondo lo standard PDF/A**.

Non dovrebbe, quindi, essere più ammesso l'utilizzo del formato TIFF o del formato PDF "ordinario".

Secondo quanto precisato da Unioncamere nella **Circolare del 24 febbraio, Prot. 2991**, tale formato verrà obbligatoriamente richiesto **solo per gli atti notarili e per gli altri adempimenti che possono essere considerati come atti**; quindi non verrà richiesto per gli allegati, per i documenti giustificativi o a comprova presentati in copia nè per i documenti presentati al REA.

1. Formato per la redazione del bilancio di esercizio e consolidato

Dopo la pubblicazione del **D.P.C.M. 10 dicembre 2008** e del **Comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico sulla Gazzetta Ufficiale del 27 febbraio 2009**, è necessario distinguere i bilanci con chiusura fino al 16 febbraio 2009 da quelli con chiusura successiva al 16 febbraio 2009.

A. Bilanci con chiusura sino al 16 febbraio 2009

Le società che chiudono il loro bilancio di esercizio entro il 16 febbraio 2009 devono depositare al Registro delle imprese i bilanci **nel formato utilizzato in precedenza**, nel rispetto della normativa in materia di documenti informatici e nel rispetto del D.P.C.M. 13 gennaio 2004, che prevede il deposito di documenti privi di "*macroistruzioni o codice eseguibili*".

Dunque:

1. tutti i file che compongono la pratica devono essere predisposti **in formato PDF/A** o altro formato senza contenere "*macroistruzioni o codice eseguibili*", tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti o i dati negli stessi rappresentati;

2. resta facoltativa la possibilità di allegare alla pratica un file aggiuntivo in **formato XBRL**.

B. Bilanci con chiusura successiva al 16 febbraio 2009

Le società che chiudono il loro bilancio esercizio in data successiva al 16 febbraio 2009 devono obbligatoriamente utilizzare il nuovo **formato XBRL** per l'allegato aggiuntivo contenente lo stato patrimoniale ed il conto economico.

Il file XBRL si configurerà come allegato aggiuntivo all'usuale pratica di deposito del bilancio d'esercizio.

In fase di prima applicazione, **tale obbligo non scatta:**

- a) per le società di capitali quotate in mercati regolamentati;
- b) per le società anche non quotate che redigono i bilanci di esercizio o consolidato in conformità ai principi contabili internazionali;
- c) per le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione;
- d) per le banche e gli altri istituti finanziari tenute a redigere i bilanci secondo il D, Lgs. n. 87/1992;
- e) per le società controllate e le società incluse nel bilancio consolidato redatto dalle precedenti società.

2. Elenco soci

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 16 della legge n. 2/2009, le **società a responsabilità limitata e consortili a responsabilità limitata**, a decorrere dal 1° aprile 2009, non sono più tenute all'obbligo del deposito dell'elenco soci. Tale obbligo è invece rimasto per le **società per azioni, per le società in accomandita per azioni e per le società consortili per azioni**, ai sensi del comma 2 dell'art. 2435 C.C.

Queste società continueranno a depositare l'elenco soci riferito al periodo che intercorre tra la data di approvazione dell'ultimo bilancio e la data di approvazione del bilancio attuale.

Tale elenco dovrà essere corredato dell'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro soci a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'anno precedente.

6.5. Precompilazione pratica da Scheda dati di lavoro

Il Decreto interdirigenziale del 22 febbraio 2007 sui nuovi diritti di segreteria del Registro Imprese ha previsto, dal 1 Marzo 2007, un nuovo servizio a pagamento per facilitare la compilazione delle pratiche definito "**Scheda Dati di Lavoro**".

La funzione **Scheda Dati di Lavoro** offre la possibilità di scaricare preventivamente i dati dal Registro imprese, in funzione dell'adempimento richiesto, per importarli automaticamente all'interno della modulistica RI.

Nel caso dell'adempimento specifico di Deposito Bilanci ed Elenco Soci il servizio offre la funzionalità di pre-selezionare ed imputare alcuni dati della pratica di deposito da compilare (ad esempio la tipologia bilancio, la data di riferimento...) oltre a richiedere l'eventuale scarico dati dei Soci depositati con l'ultimo Elenco Soci al Registro Imprese.

Il servizio fornisce i dati estratti dal Registro imprese predisposti direttamente in formato pratica, secondo lo standard XML, in modo che possano essere importati ed utilizzati, con il programma FedraPlus (od altri software

compatibili), per la completa compilazione della pratica, semplificando il più possibile l'attività di predisposizione della modulistica ed evitando all'utente possibili errori di digitazione nella redazione dei dati di pratica.

Dopo essersi collegati al sito telemaco.infocamere.it ed essere entrati nella sezione "Invio Pratiche/ Pratiche/Dati di Lavoro", per richiedere lo scarico del file è necessario fornire, in alternativa, il Codice Fiscale o il Numero REA dell'Impresa per la quale occorre depositare il Bilancio e la provincia nel cui registro è iscritta.

Successivamente, bisognerà individuare da una lista l'adempimento o gli adempimenti che si intendono eseguire (nel caso di deposito bilancio bisognerà mettere il flag su "deposito bilancio") e cliccare su "continua".

A questo punto il Telemaco mostrerà il costo dell'operazione e chiederà di continuare.

Dopo aver inserito le date e aver fatto le scelte opportune, il programma esegue lo scarico dall'archivio Registro Imprese dei dati di lavoro necessari alla compilazione della pratica e confeziona un **file U3T** in formato xml.

Successivamente, utilizzando la voce Importa Dati RI del Menu Pratiche di FedraPlus, i dati del **file U3X** andranno a popolare i modelli e i riquadri corrispondenti agli adempimenti richiesti.

La pratica FedraPlus potrà essere poi controllata, modificata, integrata ovunque necessario.

6.6. La protocollazione automatica dei bilanci

A decorrere dal 15 maggio 2004, le Camere di Commercio hanno attivato la procedura di protocollazione automatica delle pratiche ⁷, compreso il bilancio d'esercizio, che consente l'attribuzione del numero di protocollo nella stessa giornata d'invio (se questo viene effettuato durante l'orario d'ufficio) o altrimenti entro il giorno successivo.

Tale funzione richiede all'utente telematico di dichiarare direttamente all'origine gli importi che dovranno essere addebitati alla pratica (diritti di segreteria, diritto annuale, imposta di bollo, ecc.).

Dopo la spedizione sarà verificata la congruenza tra numero REA e codice fiscale. Al momento della protocollazione saranno addebitati diritti e bolli dalla voce diritti del Conto Telemaco. La tariffa di spedizione sarà addebitata per ogni pratica.

Per poter essere protocollata in automatico una pratica deve possedere i requisiti previsti dall'Allegato B del Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 20 gennaio 2004 ed in particolare:

- presenza e validità della firma digitale;
- regolarità formale della domanda e competenza territoriale (correttezza del formato Fedra ed esistenza della posizione richiesta presso la CCIAA);
- addebito degli importi, come indicati dall'utente in Telemaco al momento della spedizione.

6.7. I controlli automatici effettuati dal sistema in fase di spedizione della pratica

⁷ Per un approfondimento dell'argomento si rimanda alla sezione "Trasmissione telematica" – *La protocollazione automatica delle pratiche trasmesse al Registro delle imprese.*

Si ricorda che il sistema, in fase di spedizione del bilancio, effettuerà i seguenti controlli:

- 1) **Dimensione files:** tale controllo blocca l'inoltro di quelle pratiche che dovessero contenere allegati di dimensioni troppo elevate (più di **200 kb** per pagina)
- 2) **Controlli formali:** esiste un controllo sul formato della pratica che dovrebbe rispettare le ultime specifiche tecniche pubblicate dal Ministero delle attività produttive; per quelle che ne sono prive verrà inibita la trasmissione. Per verificare la correttezza formale della pratica sono disponibili dei servizi di controllo pratiche Fedra sul servizio web Telemaco. Tali servizi sono accessibili dal menù "servizi software house" all'interno dell'Area "**E-GOVERNMENT**", al seguente indirizzo Internet:
http://web.telemaco.infocamere.it/nwe3/99public_egov.htm;
- 3) **Codici atto:** nella spedizione di pratiche di tipo bilancio/elenco soci, saranno accettate solo pratiche che nel modulo riepilogo contengano esclusivamente codici atto della famiglia **7XX** (711, 712, ecc.) e **508**. Non saranno accettati altri codici atto, come ad esempio l'**A99** o l'**A13**.
- 4) **L'invio telematico:** consente di ottenere la protocollazione immediata della pratica, ma la correttezza della medesima è sottoposta al controllo di merito che l'Ufficio effettuerà in un momento successivo.

6.8. Termini per l'invio telematico

Il bilancio d'esercizio va depositato presso il Registro delle imprese:

- a) **entro 30 giorni dalla data di approvazione da parte dell'assemblea, o**
- b) **entro 30 giorni dalla data della decisione dei soci di approvazione del bilancio.**

Gli stessi termini vanno rispettati anche nel caso il verbale di approvazione del bilancio sia soggetto a registrazione.

In questo caso, il verbale di assemblea potrà essere accompagnato dalla copia della ricevuta (Mod. 8) comprovante la richiesta di registrazione.

A proposito di termini, è necessario tener presente che, nel caso gli stessi cadano di sabato o di giorno festivo, i trenta giorni utili per l'invio telematico o per il deposito su supporto informatico dei bilanci decorrono dal primo giorno lavorativo successivo.

Anche per i bilanci, dunque, vale la regola di ordine generale che, nel caso il trentesimo giorno utile cada di sabato o di giorno festivo, il deposito potrà essere effettuato entro il primo giorno lavorativo successivo (Cfr. art. 18, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997).

Per le modalità circa l'invio telematico, si rimanda alla Sezione "**TRASMISSIONE TELEMATICA**" > "*L'invio telematico del bilancio d'esercizio e dell'elenco soci*" e "**L'invio on-line del bilancio d'esercizio**".

7. Modelli, diritti e imposte

7.1. Modelli

Il bilancio d'esercizio va depositato con il **modelli B**, compilato attraverso il **programma FedraPlus o simili**.

7.2. Diritti di segreteria

Per il deposito del bilancio d'esercizio è attualmente previsto il pagamento di un diritto di segreteria di **90.00 euro**, se presentato su supporto informatico digitale, **60.00 euro**, se presentato con modalità telematica.

Per le **cooperative sociali e ONLUS** tale importo è ridotto al 50% (rispettivamente **45.00 / 30.00 euro**).

Anno 2010

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **decreto dirigenziale interministeriale del 28 dicembre 2010** (decreto OIC 2011), al fine di finanziare per l'anno 2011 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha definito la misura della **maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio con il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese**.

Anno 2011

La maggiorazione, per l'anno 2011, è di **2,60 euro** e riguarda le voci 2.1 e 2.2 della Tabella A allegata al decreto 2 dicembre 2009, che passano, rispettivamente, a **euro 92,60** (su supporto informatico digitale) e a **euro 62,60** (con modalità telematica).

Alla maggiorazione di 2,60 euro per il finanziamento dell'OIC per l'anno 2011 **non si applica la riduzione del 50% prevista per i diritti di segreteria per le cooperative sociali** indicata alla Voce 2 nelle note al decreto del 2 dicembre 2009.

Di conseguenza, per le **cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,60**, se presentato su supporto digitale, ed **euro 32,70**, se presentato in modalità telematica.

La maggiorazione in questione decorre **dal 1° gennaio 2011**.

Anno 2012

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **decreto dirigenziale interministeriale del 22 dicembre 2011** (decreto OIC 2012), pubblicato nel sito Internet del Ministero dello Sviluppo Economico il 23 dicembre 2011, al fine di finanziare per l'anno 2012 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha definito la misura della maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio con il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese.

La maggiorazione, per l'anno 2012, è di **2,70 euro** e riguarda le voci 2.1 e 2.2 della Tabella A allegata al decreto 17 giugno 2010, che passano, rispettivamente, a **euro 92,70** (su supporto informatico digitale) e a **euro 62,70** (con modalità telematica).

Di conseguenza, per le **cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,70**, se presentato su supporto digitale, e a **euro 32,70**, se presentato in modalità telematica.

Anno 2013

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **Decreto dirigenziale interministeriale del 21 dicembre 2012**, è stata stabilita la **maggiorazione di 2,70 euro**, al fine di finanziare l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), nel rispetto del disposto di cui all'art. 2, comma 86, della legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008).

Per cui i diritti base di 90,00 e di 60,00 euro previsti dalla Tabella A, allegata al D.M. 17 luglio 2012, passano, rispettivamente, a **92,70** e a **62,70 euro**.

Il decreto è **in vigore dal 1° gennaio 2013**.

Alla maggiorazione di 2,70 euro per il finanziamento dell'OIC per l'anno 2013 non si applica la riduzione del 50% prevista per i diritti di segreteria per le cooperative sociali, indicata alla Voce 2 nelle note al decreto del 17 luglio 2012. Di conseguenza **per le cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,70**, se su supporto digitale e a **euro 32,70**, se in modalità telematica.

Anno 2014

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **Decreto dirigenziale interministeriale del 23 dicembre 2013**, è stata stabilita la **maggiorazione di 2,70 euro**, al fine di finanziare l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), nel rispetto del disposto di cui all'art. 2, comma 86, della legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008).

Per cui i diritti base di 90,00 e di 60,00 euro previsti dalla Tabella A, allegata al D.M. 17 luglio 2012, passano, rispettivamente, a **92,70** e a **62,70 euro**.

Il decreto è **in vigore dal 1° gennaio 2013**.

Alla maggiorazione di 2,70 euro per il finanziamento dell'OIC per l'anno 2013 non si applica la riduzione del 50% prevista per i diritti di segreteria per le cooperative sociali, indicata alla Voce 2 nelle note al decreto del 17 luglio 2012. Di conseguenza **per le cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,70**, se su supporto digitale e a **euro 32,70**, se in modalità telematica.

Anno 2015

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **decreto dirigenziale interministeriale del 16 dicembre 2014 (decreto OIC 2015)** (pubblicato nel sito Internet del Ministero dello Sviluppo Economico il 19 dicembre 2014), al fine di finanziare per l'anno 2015 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha definito la misura della **maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio con il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese**.

La maggiorazione, per l'anno 2015, è di **2,70 euro** e riguarda le voci 2.1 e 2.2 della Tabella A allegata al decreto 17 luglio 2012, che passano, rispettivamente, a **euro 92,70** (su supporto informatico digitale) e a euro 62,70 (con modalità telematica).

Di conseguenza, per le **cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,70**, se presentato su supporto digitale, e a **euro 32,70**, se presentato in modalità telematica.

Anno 2016

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il **decreto dirigenziale interministeriale del 8 gennaio 2016 (decreto OIC 2016)** (pubblicato nel sito Internet del

Ministero dello Sviluppo Economico il 12 gennaio 2016), al fine di finanziare per l'anno 2016 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha definito la misura della **maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio con il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese.**

La maggiorazione, anche per l'anno 2016, è di **2,70 euro** e riguarda le voci 2.1 e 2.2 della Tabella A allegata al decreto 17 luglio 2012, che passano, rispettivamente, a **euro 92,70** (su supporto informatico digitale) e a euro 62,70 (con modalità telematica).

Di conseguenza, per le **cooperative sociali** l'importo da corrispondere sarà pari a **euro 47,70**, se presentato su supporto digitale, e a **euro 32,70**, se presentato in modalità telematica.

Anno 2017

Il Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con **decreto dirigenziale interministeriale del 30 novembre 2016** (decreto OIC 2017) (pubblicato nel sito Internet del Ministero dello Sviluppo Economico il 3 dicembre 2016), al fine di finanziare per l'anno 2017 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha definito la misura della **maggiorazione dei diritti di segreteria dovuti alle Camere di Commercio con il deposito dei bilanci presso il Registro delle imprese.**

La maggiorazione, per l'anno 2017, è di **2,70 euro** e riguarda le voci 2.1 e 2.2 della Tabella A allegata al decreto 17 luglio 2012, che passano, rispettivamente, a **euro 92,70** (su supporto informatico digitale) e a euro 62,70 (con modalità telematica).

Di conseguenza, per le cooperative sociali l'importo da corrispondere sarà pari a euro 47,70, se presentato su supporto digitale, e a **euro 32,70**, se presentato in modalità telematica.

Deposito a rettifica di un bilancio già presentato ed evaso

Nel caso si intenda effettuare un nuovo deposito del bilancio, a rettifica di quello depositato in precedenza, si dovrà procedere ad un nuovo deposito integrale, con tutta la documentazione prevista per il precedente deposito, compreso il pagamento dei diritti di segreteria (che in questo caso sarà di **30,00 euro**) e dell'imposta di bollo (di **65,00 euro**).

In questo caso dovrà, inoltre, essere specificato che trattasi di "RETTIFICA", compilando, in aggiunta al Modello B, il quadro NOTE di FedraPlus con la seguente dicitura: "*A rettifica del precedente deposito effettuato in data con il Prot. N.*".

Pratiche telematiche – Insufficienza di fondi

Le pratiche telematiche inviate con insufficienza di fondi nel conto prepagato **non risulteranno pervenute alla Camera di Commercio**, a seguito di un nuovo controllo informatico introdotto su base nazionale dalla rete di informatica InfoCamere, la quale provvederà tempestivamente ad informare tramite specifico messaggio.

Si renderà pertanto necessario, dopo aver provveduto ad integrare il proprio conto, un **nuovo invio nei termini**, in quanto con la prima trasmissione i termini non verranno sospesi.

7.3. Imposta di bollo

Per quanto riguarda il pagamento dell'imposta di bollo si ricorda che lo dovrà avvenire **in modo virtuale e per un importo forfetario di 65,00 euro**, indipendentemente dal numero delle pagine che compongono il bilancio.

I diritti di segreteria e l'imposta di bollo dovranno essere pagati secondo le modalità stabilite dall'apposita convenzione che si è stipulata.

E' prevista **l'esenzione dal bollo**, sia sul bilancio e i suoi allegati che sulla distinta di accompagnamento:

- a) per le **società cooperative edilizie e di abitazione**, regolarmente iscritte nel Registro prefettizio, ora sostituito dall'Albo nazionale delle società cooperative, di cui al D.M. 23 giugno 2004;
- b) per le **cooperative sociali** di cui alla L. n. 381/1991;
- c) per le **ONLUS**.

Come previsto dall'art. 15 del D.P.R. n. 642/72, la Distinta Fedra, il bilancio di esercizio e tutti gli allegati obbligatori od eventuali, devono indicare la **modalità di pagamento dell'imposta di bollo** recando, in testa o in calce, la dicitura corrispondente:

1) *"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di commercio di _____ - Autorizzazione del Ministero delle Finanze - Direzione Generale delle Entrate in _____ - n. _____ del _____."*

2) *"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite l'autorizzazione del Ministero delle Finanze, Direzione Generale delle Entrate _____, n. _____ del _____"*.

Da utilizzare nel caso in cui il professionista (in genere il notaio) sia titolare di una propria autorizzazione al pagamento virtuale dell'imposta di bollo.

3) *"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite presentazione della dichiarazione inviata in data _____ all'Agenzia delle Entrate di _____"*

Secondo le modalità stabilite dall'art. 2 del D.M. n.127/2002, cioè previa presentazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di una dichiarazione contenente il numero presuntivo degli atti da presentare durante l'anno.

7.4. Distribuzione di utili e imposta di registro

Nel caso fosse deliberata una ripartizione di utili o una assegnazione di beni ai soci, il relativo verbale di assemblea, prima di essere depositato presso il Registro delle imprese in allegato al bilancio, **deve essere sottoposto a registrazione presso il competente Ufficio del Registro**, entro il termine fisso di 20 giorni dalla data dell'atto.

Nel caso l'Ufficio del Registro rilasci in tempo utile il verbale registrato, al bilancio dovrà essere allegata la copia del verbale di approvazione riportante gli estremi della registrazione ovvero la copia scannerizzata della ricevuta (Mod. 8) comprovante la richiesta di registrazione (*art. 4, lett. d), Tariffa - Parte Ia, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; Circolare del Min. Fin. n. 174/E del 22 novembre 2000*).

Nel caso, invece, l'Ufficio del Registro non rilasci in tempo utile il verbale registrato, al bilancio dovrà essere allegata una dichiarazione, firmata digitalmente, nella quale devono essere indicati la data e l'Ufficio del Registro

presso il quale è stata richiesta la registrazione, oppure, la copia della ricevuta di presentazione, sottoposta a scansione ottica.

8. Sanzioni e cancellazione dal Registro delle imprese

8.1. Le sanzioni previste per l'omesso deposito del bilancio fino al 14 novembre 2011

Il **D. Lgs. 11 aprile 2002, n. 61 – in vigore dal 16 aprile 2002** – ha dettato una nuova disciplina in materia di illeciti penali e amministrativi riguardanti le società commerciali, riformulando tutti gli articoli del Codice civile dal 2621 al 2641.

Il nuovo articolo 2630 riguarda l'omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi e stabilisce testualmente: "*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 è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 206,00 euro a 2.065,00 euro. **Se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo***".

Pertanto, agli amministratori, ai sindaci ed ai liquidatori di società che omettono di eseguire, nei termini prescritti, il deposito del bilancio verrà applicata la sanzione amministrativa prevista dall'art. 2630 C.C. negli **importi da 274,67 € a 2.753,33 €**.

Tenendo presente il principio dettato all'art. 16 della L. n. 689/81, secondo il quale, se il pagamento avviene entro 60 giorni dalla notifica dell'accertamento, è consentito al trasgressore di scegliere, per il pagamento della sanzione, l'importo più conveniente tra il doppio del minimo e un terzo del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa, oltre alle spese del procedimento, **l'importo ridotto sarà fissato in 549,34 euro**.

Tavola n. 11

| FINO AL 14/11/2011 | IMPORTO SANZIONE | IMPORTO PAGAMENTO LIBERATORIO |
|--|--|--------------------------------------|
| Violazioni di cui all'articolo 2630 c. 2 c.c. (deposito bilanci) | minimo: euro 206,00 massimo: euro 2.065,00 aumentato di un terzo | euro 549,34 |

8.2. Le novità introdotte dal D. Lgs. n. 180/2011 a decorrere dal 15 novembre 2011

Al fine di rendere più equo il sistema delle sanzioni cui sono sottoposte le imprese relativamente alle denunce, alle comunicazioni e ai depositi da effettuarsi presso il Registro delle imprese tenuto dalle Camere di Commercio, il **comma 5, dell'articolo 9, della legge 11 novembre 2011, n. 180**, recante "Norme per la tutela della libertà d'impresa. Statuto delle imprese", ha sostituito l'articolo 2630 del Codice Civile **dimezzando gli importi delle sanzioni amministrative pecuniarie previsti in precedenza**.

Si passa, infatti, dagli importi di 206,00 e di 2.065,00 euro a **103,00 e 1.032,00 euro**.

Non solo, viene anche previsto che, se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria **viene ridotta ad un terzo**.

Per cui, **per istanze presentate entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine** (dal 31° al 60° giorno), la sanzione da pagare è di **68,66 euro; oltre il 61° giorno l'importo diventa di 206,00 euro**.

Rimane ferma, invece, la previsione di cui al comma 2 dell'art. 2630 C.C. per cui in caso di **omesso deposito dei bilanci**, la sanzione amministrativa pecuniaria è **umentata di un terzo**.

Per cui, per il ritardato deposito del **bilancio delle società di capitali** e della **situazione patrimoniale dei consorzi, se il pagamento avviene entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine** (dal 31° al 60° giorno), la sanzione da pagare è di **91,56 euro; oltre il 61° giorno l'importo diventa di 274,66 euro**.

Tutto questo **a decorrere dal 15 novembre 2011**, data di entrata in vigore della legge in questione.

Dunque, nel caso di ritardato deposito, agli amministratori verrà applicata la sanzione amministrativa negli importi da un **minimo di 167,33 euro** ad un **massimo di 1.376,00 euro**.

Tenendo presente il principio dettato all'art. 16 della L. n. 689/1981, **l'importo ridotto sarà di 337,66 euro**, più spese di notifica per ogni responsabile (*amministratore, liquidatore, legale rappresentante di consorzio, ecc.*).

A tale somma vanno aggiunte le spese di procedimento, che possono variare da Camera a Camera.

Tavola n. 12

| DAL 15/11/2011 | IMPORTO SANZIONE | IMPORTO PAGAMENTO LIBERATORIO |
|---|---|-------------------------------|
| Bilanci depositati entro 30 giorni successivi alla scadenza | Minimo: euro 45,78 Massimo: euro 458,67 | euro 91,56 |
| Bilanci depositati oltre 30 giorni successivi alla scadenza | Minimo: euro 137,33 Massimo: euro 1.376,00 | euro 274,66 |

N.B. Agli importi sopra indicati vanno aggiunte le spese di procedimento.

8.3. Le novità introdotte dalla riforma del diritto societario in tema di mancato deposito del bilancio

Con la riforma del diritto societario viene, per la prima volta, affrontato il problema delle società non più operative.

Il riferimento è alle **società di capitali** e alle **società cooperative** che non depositano per un determinato numero di anni (tre per le società di capitali, cinque per le società cooperative) i bilanci o non compiono atti di gestione.

Per quanto riguarda le **società di capitali** all'ultimo comma dell'articolo 2490 del Codice Civile si dispone, che "*Qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal registro delle imprese con gli effetti previsti dall'articolo 2495*".

Per quanto riguarda le **società cooperative**, al 1° comma dell'art. 2545-septiesdecies, si dispone che "*L'autorità di vigilanza, con provvedimento da*

pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel registro delle imprese, può sciogliere le società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizione di raggiungere gli scopi per cui sono stati costituiti o che per due anni consecutivi non hanno depositato il bilancio di esercizio o non hanno compiuto atti di gestione”.

Nel successivo articolo 2545-octiesdecies, al 2° e 3° comma, si dispone che “2. *Fatti salvi i casi di liquidazione per i quali è intervenuta la nomina di un liquidatore da parte dell'autorità giudiziaria, l'autorità di vigilanza dispone la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, per la conseguente **cancellazione dal registro delle imprese**, dell'elenco delle società cooperative e degli enti mutualistici in liquidazione ordinaria che non hanno depositato i bilanci di esercizio relativi agli ultimi cinque anni.*

3. Entro il termine perentorio di trenta giorni dalla pubblicazione i creditori e gli altri interessati possono presentare all'autorità governativa formale e motivata domanda intesa a consentire la prosecuzione della liquidazione. Trascorso il suddetto termine, a seguito di comunicazione da parte dell'autorità di vigilanza, il conservatore del registro delle imprese territorialmente competente provvede alla cancellazione della società cooperativa o dell'ente mutualistico dal registro medesimo”.

Infine, all'art. 223-septiesdecies delle disposizioni transitorie e di attuazione, si dispone che “*Fermo restando quanto previsto degli articoli 2545-septiesdecies e 2545-octiesdecies del codice, entro il 31 dicembre 2004 gli enti cooperativi che non hanno depositato i bilanci di esercizio da oltre cinque anni, qualora non risulti l'esistenza di valori patrimoniali immobiliari, sono sciolti senza nomina del liquidatore con provvedimento dell'autorità di vigilanza da iscriversi nel registro delle imprese. Entro il termine perentorio di trenta giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale i creditori o gli altri interessati possono presentare formale e motivata domanda all'autorità governativa, intesa ad ottenere la nomina del commissario liquidatore; in mancanza, a seguito di comunicazione dell'autorità di vigilanza, il conservatore del registro delle imprese territorialmente competente provvede alla **cancellazione della società cooperativa o dell'ente mutualistico dal registro medesimo**”.*

Questa disposizione ha, di fatto, dato avvio ad una prima consistente “operazione di pulizia” del Registro delle imprese, almeno per quanto riguarda le società cooperative.

Si può constatare come quasi quotidianamente nella Gazzetta Ufficiale vengano pubblicati provvedimenti di scioglimento o avvisi di inizio della procedura di cancellazione di società cooperative che da oltre cinque anni non hanno provveduto al deposito del bilancio d'esercizio o che non hanno per anni compiuto atti di gestione.

Per il nuovo diritto societario, almeno per quanto riguarda le società di capitali e le società cooperative, il mancato deposito del bilancio d'esercizio o il mancato compimento di atti di gestione dà avvio al procedimento di scioglimento o di cancellazione dal Registro delle imprese.

8.4. Le sanzioni previste in relazione alla presentazione della dichiarazione di carattere non finanziario, prevista dal D.Lgs. n. 254/2016

E' stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 2017, il **Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254**, recante “Attuazione della

direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni”.

Con la pubblicazione del **Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254**. Che dà attuazione alla direttiva 2014/95/UE, si introduce, per le **imprese e i gruppi di grandi dimensioni**, l'obbligo di inserire nella **relazione sulla gestione** una **dichiarazione di carattere non finanziario**, finalizzata a consentire una migliore valutazione dell'attività d'impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e degli impatti dalla stessa prodotti, che dovrà contenere informazioni riguardanti i **temi ambientali, sociali, quelli attinenti alla gestione del personale, alle politiche di diversità, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione attiva e passiva**, con indicazione degli strumenti a tal fine adottati. (art. 3, comma 2).

L'articolo 8 fissa l'entità delle **sanzioni**, prevedendo:

1. Agli amministratori dell'ente di interesse pubblico, obbligato a norma del presente decreto, i quali omettono di depositare, nei termini prescritti, presso il registro delle imprese la dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 20.000 ad euro 100.000**.

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

2. La sanzione di cui al punto 1 si applica agli amministratori dell'ente di interesse pubblico ovvero, ridotta della metà, agli amministratori del soggetto di cui all'articolo 7 che non può derogare all'attività di controllo di cui all'articolo 3, comma 10, che omettono di allegare alla dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, depositata presso il registro delle imprese, l'attestazione di cui al citato comma 10 dell'articolo 3.

3. Salvo che il fatto non integri l'illecito amministrativo di cui al successivo punto 4, quando la dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario depositata presso il Registro delle imprese **non e' redatta in conformità a quanto prescritto** dagli articoli 3 e 4, agli amministratori si applica una sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 20.000 ad euro 100.000**.

La medesima sanzione si applica ai componenti dell'organo di controllo che, in violazione dei propri doveri di vigilanza e di referto previsti dall'articolo 3, comma 7, omettono di riferire all'assemblea che la dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario non e' redatta in conformità a quanto prescritto dagli articoli 3 e 4.

La sanzione, ridotta della metà, si applica agli amministratori e ai componenti dell'organo di controllo, se presente, dei soggetti di cui all'articolo 7, comma 1, che hanno attestato la conformità al presente decreto di una dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, depositata presso il registro delle imprese, non redatta secondo quanto disposto dagli articoli 3 e 4.

4. Salvo che il fatto costituisca reato, quando la dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario depositata presso il Registro delle imprese **contiene fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero** ovvero omette fatti materiali rilevanti la cui informazione e' prevista ai sensi degli articoli 3 e 4 del presente decreto, agli amministratori e ai componenti dell'organo di controllo dell'ente di interesse pubblico si applica una sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 50.000 ad euro 150.000**.

La sanzione, ridotta della metà, si applica agli amministratori e ai componenti dell'organo di controllo, se presente, dei soggetti di cui all'articolo 7, comma 1, quando presso il Registro delle imprese è depositata una dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, di cui è attestata la conformità ai sensi dell'articolo 7, comma 1, contenente fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero nella quale risultano omessi fatti materiali rilevanti la cui informazione è imposta dagli articoli 3 e 4 del presente decreto.

5. Al soggetto incaricato di effettuare la revisione legale, che **omette di verificare l'avvenuta predisposizione della dichiarazione di carattere non finanziario** si applica una sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 20.000 ad euro 50.000**.

Al soggetto abilitato allo svolgimento della revisione legale appositamente designato, che **omette di effettuare l'attestazione di conformità** di cui alla medesima disposizione, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 20.000 ad euro 100.000**. Al medesimo soggetto si applica la sanzione **da euro 20.000 ad euro 50.000** quando, in violazione dei principi di comportamento e delle modalità di svolgimento dell'incarico di verifica di cui all'articolo 9, comma 1, lettera c), attesta la conformità al presente decreto, a norma dell'articolo 3, comma 10, di una dichiarazione individuale o consolidata di carattere non finanziario, depositata presso il registro delle imprese, non redatta in conformità agli articoli 3 e 4.

Per **l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni amministrative** pecuniarie di cui al presente articolo è competente la CONSOB e si osservano le disposizioni previste dagli articoli 194-bis, 195, 195-bis e 196-bis, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

Le somme derivanti dal pagamento delle sanzioni sono versate all'entrata del bilancio dello Stato.

9. Casi particolari

- **Le società in liquidazione** non sono tenute alla presentazione del bilancio iniziale di liquidazione, ma unicamente al bilancio annuale per il periodo corrispondente al normale esercizio della società.
Le stesse sono, inoltre, tenute alla comunicazione dell'elenco soci, secondo le modalità specificate in precedenza.
- Le società di capitali che iscrivono l'atto di **trasformazione in società di persone** prima dell'approvazione del bilancio non sono tenute al deposito dello stesso, in quanto manca l'organo assembleare necessario per l'approvazione del bilancio.
- Le società di persone che iscrivono l'atto di **trasformazione in società di capitali** sono tenute al deposito del bilancio a decorrere dall'anno successivo a quello di trasformazione.
- **Le società di capitali che cessano per fusione** prima dell'approvazione del bilancio non sono tenute al deposito dello stesso, in quanto manca l'organo assembleare necessario per l'approvazione del bilancio.

- Per quanto riguarda **i bilanci non approvati**, l'orientamento maggiormente seguito alle Camere di Commercio è quello di ritenere che il bilancio non approvato non sia un documento soggetto ad iscrizione o deposito, in considerazione del principio di "tipicità" del Registro delle Imprese.
Non è escluso che alcune Camere di Commercio, su espressa direttiva emanata dai rispettivi Giudici del Registro, accettino il deposito del verbale di non approvazione (con allegata la bozza di bilancio redatta dagli amministratori), da effettuarsi con il modello S2 e pagando un diritto di segreteria dell'importo di 120.00 euro, qualora il deposito avvenga su supporto informatico digitale, o di 90.00 euro qualora avvenga con modalità telematica e di una imposta di bollo di 65.00 euro.
- Il deposito di un **bilancio a rettifica** implica che venga presentato nuovamente il bilancio, completo di tutta la documentazione presentata in precedenza, con l'indicazione nel Modello NOTE che trattasi di deposito a rettifica nonché la data e il numero di protocollo assegnato al primo deposito.
- Qualora con la medesima delibera che approva il bilancio si provveda anche **al rinnovo o alla riconferma delle cariche sociali**, sarà necessario effettuare un **duplice deposito con due distinte modalità**: uno che riguarda il bilancio e uno che riguarda il rinnovo delle cariche (secondo le modalità descritte in altre apposite trattazioni).

10. Deposito dei bilanci in formato XBRL

10.1. Il linguaggio XBRL

Di che cosa si tratta?

In parte è qualcosa di già conosciuto. Per esempio, la presentazione degli atti delle società al Registro imprese a mezzo dei software Fedra o FedraPlus e simili è un formato elettronico elaborabile in quanto viene automaticamente inserito negli archivi informatici tenuti da InfoCamere, previo controllo da parte degli addetti della Camera di Commercio. Si tratta, tuttavia di formati statici come il PDF o il TIF, difficili (se non impossibili) da manipolare.

La parola d'ordine per il cambiamento è **“elaborabilità”**: niente più formati statici e via libera a una nuova struttura flessibile basata sull'XML che scinde i dati dalla loro rappresentazione.

La novità consiste, dunque, nel deposito del bilancio in **formato elettronico “elaborabile”** cioè nel sostituire l'attuale deposito di una fotocopia elettronica “il file in .pdf o .tif” con un documento informatico a tutti gli effetti che permetta di facilitare lo scambio di informazioni finanziarie: quello che, a livello mondiale, è il formato standard **XBRL**, acronimo in lingua inglese di *eXtensible Business Reporting Language*.

Come sappiamo, un documento informatico è una serie di istruzioni binarie che viene elaborato da uno specifico programma al fine di ottenere il risultato desiderato.

Il documento creato in un determinato formato necessita generalmente del proprio programma per essere letto; pertanto, per leggere un documento creato in formato .pdf sarà necessario un programma adeguato.

Vi è invece un linguaggio di programmazione l'**XML** (*eXtensible Markup Language*), che è indipendente dai programmi e viene interpretato direttamente dal sistema operativo, e necessita esclusivamente del browser Internet per la visualizzazione delle informazioni contenute in un documento.

E' un metodo che consente di inserire dati strutturati, quali quelli contenuti in un foglio di lavoro, in un file di testo che, seguendo indicazioni standard, possa essere letto in diverse applicazioni.

E' un linguaggio che, per farla breve, contiene sia una descrizione della struttura dei dati sia il contenuto dei dati in una forma che possa essere letta da tutti i sistemi operativi, indipendentemente dal software con cui si sono organizzati i dati.

L'XBRL è, dunque, uno standard aperto promosso internazionalmente da un consorzio di organismi professionali (*www.xbrl.org*) che, basandosi sulla tecnologia XML, permette di semplificare il flusso e l'utilizzo delle informazioni finanziarie tra sistemi diversi, riducendo oneri e rischi connessi all'interpretazione e rielaborazione dei documenti finanziari.

Il concetto di base è quello di far viaggiare, assieme ai dati di bilancio, gli identificativi dei campi oltre alle regole di validazione che possono essere basate su normative differenti.

Nei documenti, redatti nel formato elettronico XBRL, ciascuna voce è univocamente individuata da un'etichetta ("tag") a cui viene associato un insieme d'informazioni (metadati) che ne qualificano i riferimenti normativi, i criteri di presentazione, le relazioni matematiche che la correlano ad altre voci e le possibili traduzioni in lingue diverse (essenziali in ambiente internazionale).

La classificazione gerarchica delle voci contabili e dei concetti che le sottendono, determina una **specificata Tassonomia di bilancio**, il cui uso caratterizza la struttura, l'interpretazione e la rappresentazione dei dati in modalità definita e standard. Con il termine di Istanza si indica uno specifico documento contabile redatto in base ad una definita Tassonomia.

In sintesi, un bilancio in formato XBRL è rappresentabile utilizzando due componenti distinte:

1. la **Tassonomia XBRL**, che definisce la "struttura" del documento;
2. l'**istanza XBRL**, in cui sono esposti, secondo lo schema di Tassonomia definito, i fatti contabili dell'impresa relativi a entità e periodi specifici.

A livello internazionale la tassonomia già definita è quella basata sui principi contabili IASs/IFRs (*International Accounting Standards, International Financial Reportings*).

Al fine di definire la tassonomia da applicarsi in Italia per le imprese che redigono i bilanci secondo le norme del codice civile italiano e i principi contabili nazionali è sorta, nell'autunno scorso l'associazione italiana per l'XBRL, con sede presso l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

10.2. La normativa di riferimento e la decorrenza dell'obbligo di utilizzo del linguaggio XBRL

All'art. 37, nei commi dal 21 al 23, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, si stabilisce quanto segue:

“21. In attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 50 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, come modificato dal decreto legislativo 4 aprile 2006, n. 159, ed al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti, le camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura comunicano all'anagrafe tributaria, senza oneri per lo Stato, in formato elettronico elaborabile, i dati e le notizie contenuti nelle domande di iscrizione, variazione e cancellazione, di cui alla lettera f) del primo comma, dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, anche se relative a singole unità locali, nonché i dati dei bilanci di esercizio depositati.

21-bis. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da emanare, ai sensi dell'articolo 71 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentita l'Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre 2007, sono stabilite le specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile per la presentazione dei bilanci di esercizio e degli altri atti al registro delle imprese ed è fissata la data, comunque non successiva al 31 marzo 2008, a decorrere dalla quale diventa obbligatoria l'adozione di tale modalità di presentazione.

22. Fino alla realizzazione delle modalità tecniche di deposito degli atti in formato elettronico elaborabile, le camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura forniranno le informazioni di cui al comma 21, senza oneri per lo Stato, nel formato elettronico disponibile.

23. Con decreto interdirigenziale dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dello sviluppo economico sono stabiliti i termini e le modalità delle trasmissioni nonché le specifiche tecniche del formato dei dati. La prima trasmissione è effettuata entro il 31 ottobre 2006”.

Da notare che il comma 21-bis, introdotto dalla legge di conversione, è stato successivamente, modificato dall'art. 4, comma 4-ter, D.L. 28 dicembre 2006, n. 300, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2007, n. 17.

In data **31 dicembre 2008** è stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 304, il **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 dicembre 2008** che fissa le specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile (XBRL) per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e di altri atti al Registro delle imprese, previsto dall'articolo 37, comma 21-bis, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248/2006.

In data **5 febbraio 2009**, sulla base di quanto previsto dal D.P.C.M. 10 dicembre 2008 e di quanto di sua competenza in materia di disciplina codicistica degli schemi di bilancio, l'OIC ha espresso parere favorevole riguardo alla Tassonomia XBRL per i bilanci delle società non quotate.

In data **16 febbraio 2009** XBRL Italia ha provveduto alla pubblicazione della versione 1.0 della Tassonomia XBRL per i bilanci delle società non quotate.

Pertanto, in fase di prima applicazione, l'obbligo previsto dal DPCM sul deposito dei bilanci dovrà essere assolto per i bilanci riferiti all'esercizio in corso al 31 marzo 2008 dalle sole imprese che chiudano l'esercizio successivamente alla data del 16 febbraio 2009.

Secondo quanto disposto dal comma 6 dell'art. 5 del DPCM 10 dicembre 2008 il CNIPA deve comunicare le date di disponibilità sul "sito XBRL" (*sito individuato proprio dal CNIPA per pubblicare le tassonomie*) delle tassonomie dei documenti che compongono il bilancio al Ministero dello Sviluppo Economico, il quale provvede a renderle pubbliche mediante apposito avviso da inserire nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Solo in data **16 febbraio 2009** il CNIPA ha comunicato al Ministero dello Sviluppo Economico di aver pubblicato sul proprio sito internet le "Tassonomie XBRL" nella versione italiana.

In attesa che venga pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico che individui il sito internet dove sono pubblicate le specifiche tecniche o tassonomie del nuovo formato, l'obbligo di adottare le modalità di presentazione dei documenti contabili in formato elettronico si applicherà ai bilanci relativi agli esercizi chiusi dopo il 16 febbraio 2009 (data di pubblicazione sul sito del CNIPA del linguaggio XBRL in italiano).

Il Ministero dello Sviluppo Economico, ha provveduto a pubblicare, sulla Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27 febbraio 2009, il **COMUNICATO** circa la **Disponibilità delle tassonomie XBRL dei documenti che compongono il bilancio ai fini del deposito al Registro delle Imprese.**

Conseguentemente, l'obbligo di adottare le modalità di presentazione nel predetto formato elettronico elaborabile **si applica a partire dai bilanci e dai relativi allegati riferiti all'esercizio in corso al 31 marzo 2008 per le sole imprese che chiudano l'esercizio successivamente alla data del 16 febbraio 2009** in cui è avvenuta la predetta pubblicazione, prevista dall'art. 3, comma 2, con le eccezioni e le modalità di prima applicazione di cui all'art. 3, commi 2 e 3, del D.P.C.M. 10 dicembre 2008.

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico *“Disponibilità delle tassonomie XBRL dei documenti che compongono il bilancio ai fini del deposito al Registro delle Imprese”* si sono conclusi gli adempimenti previsti dal D.P.C.M. del 10 dicembre 2008 su *“Specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile (XBRL) per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e di altri atti al registro delle imprese”*.

10.3. Tassonomia XBRL - Dal 2015 deposito dell'intero bilancio in formato elettronico elaborabile

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 19 dicembre 2014 dell'avviso relativo alle nuove tassonomie XBRL (ver. 2014-11-17) dei documenti che compongono il bilancio d'esercizio ai fini del deposito al Registro delle imprese, **a partire dal 2015**, tutte le società di capitali italiane non quotate, tenute alla redazione del bilancio (in forma abbreviato o ordinaria), con eccezione per quelle che utilizzano i principi contabili internazionali (“IAS Adopters”), sono tenute ad elaborare tutto il “documento di bilancio” nel nuovo formato elettronico XBRL (eXtensible Business Reporting Language), estendendo pertanto l'applicazione dello standard anche alla nota integrativa.

La nuova tassonomia integrata dovrà essere obbligatoriamente impiegata – secondo quanto comunicato dall'Associazione XBRL Italia - **per tutti i bilanci relativi all'esercizio finanziario chiuso il 31 dicembre 2014, o successivamente e depositati nel Registro delle imprese a partire dal 3 marzo 2015.**

Dubbi sono subito nati sulla interpretazione di questa data: ***la data del 3 marzo 2015 a riferita alla presentazione o alla approvazione dei bilanci?***

Se con il 3 marzo si intende la "data di presentazione", si va inevitabilmente incontro a non poche difficoltà. Prendiamo, ad esempio, il bilancio presentato in assemblea il 28 febbraio e approvato dai soci; a fronte della nuova norma, se viene depositato il 4 marzo potrebbe essere scartato dalla Camera di Commercio. A quel punto bisognerebbe riconvocare l'assemblea per approvare il nuovo documento.

L'Associazione XBRL Italia, durante il Consiglio Direttivo del 16 febbraio 2015, ha discusso in merito alla data di entrata in vigore dell'obbligo di deposito del bilancio d'esercizio secondo la nuova tassonomia XBRL pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 19 dicembre 2014.

Considerato i dubbi nati sull'interpretazione di questa data e precisamente se la data del 3 marzo 2015 dovesse intendersi quale data di presentazione o data di approvazione si è tenuto conto:

- della proposta effettuata dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di considerare la data del 3 marzo 2015 in riferimento alla "data di approvazione e non a quella di deposito" esclusivamente al solo scopo di evitare difficoltà operative per le imprese,
- della disponibilità da parte di Unioncamere ed Infocamere di accettare il deposito dei bilanci contenenti la nota integrativa secondo il vecchio formato esclusivamente se approvati entro il 2 marzo 2015.

L'Associazione XBRL Italia conferma quindi che l'obbligo di deposito con la nuova tassonomia decorrerà dal 3 marzo 2015, ma con riferimento ai bilanci d'esercizio approvati a partire da tale data e relativi a periodi amministrativi chiusi il 31 dicembre 2014 o successivamente.

10.4. Tassonomia XBRL - Dal 2016 in vigore la nuova tassonomia XBRL denominata "2015-12-14" con delle novità

Con la pubblicazione, sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2014, del **Comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico**, contenente l'avviso relativo alla pubblicazione delle **nuove tassonomie XBRL dei documenti che compongono il bilancio** ai fini del deposito al Registro delle Imprese, previsto dall'articolo 5, comma 6, del D.P.C.M. 10 dicembre 2008, è stato reso noto che, **dal 23 novembre 2015**, sul sito istituzionale di AgID (*Agenzia per l'Italia Digitale*), è disponibile la **nuova versione delle tassonomie dei documenti che compongono il bilancio delle società non-quotate**, denominata "2015-12-14".

La nuova tassonomia **prevede nuovi modelli informativi** (rendiconto finanziario e operazioni in locazione finanziaria) e **modifica il modello per rappresentare la fiscalità differita**.

Questa nuova versione entrerà **in vigore nel 2016** e sarà **obbligatoria**:

- a) **per i bilanci chiusi il 31 dicembre 2015**, oppure
- b) **per i bilanci chiusi successivamente ed approvati in assemblea dal 1° marzo 2016**.

Come per lo scorso anno tutte le tabelle proposte e raccomandate in nota integrativa sono facoltative e modificabili in parte o in toto a discrezione dell'utente come previsto dalla normativa vigente.

Tutte le tabelle sono state vagliate e oggetto di parere favorevole a cura dell'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) ad eccezione delle tabelle relative alla fiscalità differita sviluppate e proposte in via facoltativa da XBRL Italia in attesa dell'aggiornamento dei Principi Contabili Nazionali a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139/2015.

Il Consorzio XBRL Italia fa presente che, nel corso del 2016, **si renderà necessaria un'ulteriore rivisitazione della stessa tassonomia**, a seguito del recepimento, con il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, della Direttiva 34/2013/UE del 26 giugno 2013, che entrerà in vigore per il deposito di bilancio del 2017.

10.5. Tassonomia XBRL - Dal 2017 in vigore la nuova tassonomia XBRL denominata "2016-11-14" con delle novità

Dopo la chiusura di una pubblica consultazione conclusasi lo scorso 30 settembre, **è stata pubblicata la nuova Tassonomia delle imprese di capitali che redigono i bilanci secondo le disposizioni codicistiche, denominata PCI2016-11-14.**

La Tassonomia è stata sviluppata per consentire di depositare in formato XBRL i bilanci redatti secondo le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 139/2015 e **si applicherà obbligatoriamente ai bilanci chiusi il 31 dicembre 2016 o successivamente** per tutte le imprese di capitali interessate dal D.P.C.M. 10 dicembre 2008 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2008).

Considerate le profonde modifiche normative introdotte dal legislatore con il succitato decreto legislativo, di recepimento della direttiva 34/UE/2013, la nuova Tassonomia è caratterizzata strutturalmente da diverse novità, le principali in sintesi sono:

- 1) l'introduzione del bilancio per le micro-imprese con relativi schemi quantitativi e commento testuale in calce;
- 2) il rendiconto finanziario diventa prospetto quantitativo a sè stante e non più tabella di nota integrativa come nella precedente versione tassonomica;
- 3) il bilancio consolidato invece, come nelle versioni precedenti, rimane confinato ai soli schemi quantitativi (senza nota integrativa strutturata in XBRL).

La tassonomia è stata approvata dal Consiglio Direttivo di XBRL Italia ed ha ricevuto parere favorevole da parte di OIC e sarà quindi pubblicata sul sito ufficiale dell'Agenzia per Italia Digitale.

E' stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 2017, il **Comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico**, contenente l'avviso relativo alla pubblicazione delle nuove tassonomie XBRL dei documenti che compongono il bilancio ai fini del deposito al Registro delle Imprese, previsto dall'articolo 5, comma 6, del D.P.C.M. 10 dicembre 2008.

Con tale avviso viene reso noto che, dal 21 novembre 2016, sul sito istituzionale di AgID (Agenzia per l'Italia Digitale), è disponibile la nuova versione delle tassonomie dei documenti che compongono il bilancio delle società non-quotate, denominata "2016-11-14".

10.6. Le società esentate dall'obbligo di utilizzo del linguaggio XBRL

Come si è detto, per i bilanci d'esercizio e consolidati riferiti agli esercizi chiusi successivamente alla data del 16 febbraio 2009 scatta l'obbligo di presentazione in formato elettronico elaborabile (XBRL - eXtensible Business Reporting Language), secondo le specifiche tecniche stabilite dal DPCM 10 dicembre 2008.

L'introduzione dell'obbligo avviene in **modo graduale per tipologia di società**. In fase di prima applicazione, sono esentate dall'obbligo di cui sopra (art. 3, comma 2 DPCM):

- **le società di capitali quotate in mercati regolamentati;**
- **le società anche non quotate che redigono il bilancio di esercizio e consolidato in conformità ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS);**
- **le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione di cui all'art. 1 del D.L.gs. n. 209/2005**

- **le società esercenti l'attività bancaria** tenute a redigere i bilanci secondo il D.Lgs. 27 gennaio 1992 n. 87 - le società controllate e le società incluse nel bilancio consolidato redatto dalle società di cui ai punti precedenti. Queste società devono specificare nell'istanza di deposito del bilancio il motivo dell'esenzione, compilando il riquadro "Indicazione formato XBRL" e selezionando dal menù a tendina l'ipotesi ricorrente di FedraPlus.

Tutte le società non rientranti in questo elenco sono obbligate alla presentazione del bilancio in formato .XBRL, a partire dagli esercizi con chiusura successiva al 16 febbraio 2009.

In fase di prima applicazione, l'obbligo di cui sopra si ritiene assolto con il deposito nel Registro Imprese, unitamente al bilancio di esercizio e consolidato

10.7. Le linee guida per il deposito dell'istanza XBRL

I passi che devono essere compiuti per il deposito del bilancio in formato XBRL sono i seguenti:

1) Predisposizione documenti informatici della pratica

Il primo passo per l'utente è l'usuale predisposizione di tutti i documenti, da allegare alla pratica, per il deposito del Bilancio ed Elenco Soci secondo le specifiche e la modalità definite dalla normativa in vigore, in formato PDF o TIFF, firmati digitalmente.

2) Redazione dell'istanza XBRL del prospetto contabile del Bilancio

L'utente dovrà produrre un'istanza XBRL del solo prospetto contabile in base alla tassonomia di riferimento. A tal fine potrà utilizzare o il software gratuito messo a disposizione sul sito [Telemaco](#) oppure un qualunque altro software che renda possibile la generazione automatica dell'istanza.

I file d'istanza generati saranno caratterizzati dall'estensione *.xbrl*

3) Firma degli allegati in formato .p7m

Gli allegati .pdf devono sempre essere firmati digitalmente ai fini dell'istruttoria della pratica ed hanno rilevanza giuridica ai fini della pubblicità legale dell'impresa.

I files *.xbrl*, allegati alla pratica a scopo sperimentale, devono essere firmati al solo fine di assicurare l'integrità di quanto inoltrato.

4) Indicizzazione degli allegati

I documenti che compongono la pratica devono essere univocamente identificati nei file inviati.

Gli allegati alla pratica di bilancio, previsti dalla norma, saranno costituiti ed identificati nel Modello di Riepilogo in base alla loro tipologia e secondo le usuali regole d'indicizzazione previste per il deposito dei documenti di Bilancio.

Secondo la prassi attuale, il documento di Bilancio, firmato digitalmente, è costituito da un unico file in formato Pdf (o tif), comprensivo del Prospetto Contabile e della Nota Integrativa.

Il documento deve essere indicizzato nel Modello di Riepilogo, con il codice "tipo documento" **BOO** ed il Prospetto Contabile e la Nota Integrativa come prospetti (PC+NI) relativi.

L'istanza XBRL (*file in formato .xbrl*), del Bilancio depositato, deve essere allegata come documento firmato aggiuntivo della pratica, ed indicizzata con:

- **Tipo documento**
 - **B06** – BILANCIO XBRL od, in alternativa, se non possibile:
 - **98** – BILANCIO XBRL (sostituendo la descrizione DOCUMENTO USO INTERNO)
 - **99** – ALTRO DOCUMENTO
- **Pagina iniziale** = 1, **Pagina finale** = 1
- **Data documento** = data documento di bilancio **B00** corrispondente
- **Codice atto** = codice atto di bilancio **B00** corrispondente
- **Obbligo firma .p7m** (con o senza marcatura temporale del file firmato)

5) Validazione e visualizzazione dell' istanza (opzionali)

L'utente può **validare e/o visualizzare** l'istanza XBRL utilizzando gli strumenti messi a disposizione nel sito [Telemaco](#).

L'istanza XBRL può anche essere **visualizzata in formato HTML o PDF** utilizzando il foglio di stile standard pubblicato o con una applicazione propria dell'utente, o mediante gli strumenti messi a disposizione, con le relative istruzioni, sul sito [Telemaco](#).

Gli allegati al bilancio in formato XBRL depositati nel corso della sperimentazione non saranno erogabili al pubblico, ma potranno essere utilizzati ai fini interni dell'Ufficio nell'ambito e per gli scopi previsti dalla sperimentazione stessa.

10.8. I servizi disposti da InfoCamere

Sul sito [Telemaco](#) è pubblicata ai fini della sperimentazione:

- la versione della Tassonomia di riferimento;
- un software gratuito per la generazione manuale delle istanze;
- un servizio web per la validazione dell'istanza XBRL e la sua conversione (renderizzazione) in formato HTML o PDF;
- un software scaricabile sulla stazione locale per visualizzare l'istanza XBRL in formato HTML secondo un foglio di stile standard;
- la documentazione necessaria per la predisposizione della pratica per il deposito.

11. Linee guida per la redazione del bilancio Sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale

L'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 155/2006 stabilisce che le imprese sociali devono redigere il bilancio sociale *“secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale.”*

Con il **decreto del Ministero della solidarietà sociale del 24 gennaio 2008** (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 86 del 11 aprile 2008) sono state dettate le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale.

Il decreto emanato è la **prima norma** che detta le linee guida per la **redazione di tale strumento**.

Le informazioni che il decreto richiede nel bilancio sociale sono molte e molto dettagliate.

Esse sono relative a:

1) Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori

Questa sezione, oltre a informazioni relative alla impresa, dovrà contenere l'elenco nominativo degli amministratori e di coloro che ricoprono cariche istituzionali, il periodo per il quale essi rimangono rimangono in carica, il settore di attività e l'indicazione dei beni e servizi prodotti o scambiati.

2) Struttura, governo e amministrazione dell'ente

In questa sezione dovranno essere dettagliate molte informazioni relative allo statuto. Inoltre, per le sole associazioni, dovrà essere indicato il numero dei soci in essere, di quelli ammessi ed esclusi nell'esercizio, e dovrà essere descritta la vita associativa – con indicazione del numero dei soci partecipanti alle assemblee.

Per tutte le imprese sociali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, dovranno essere forniti:

- la mappatura degli interessi coinvolti;
- i compensi corrisposti agli amministratori e a coloro che ricoprono cariche;
- l'indicazione del valore minimo e massimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti;
- i compensi corrisposti per prestazioni di lavoro diverse da quelle regolate da contratto di lavoro dipendente (con distinta evidenza del valore della retribuzione e della tipologia di contratto);
- il numero di donne sul totale dei lavoratori;
- le eventuali partecipazioni in o di altre imprese sociali o enti senza scopo di lucro;
- le reti di collaborazioni con enti pubblici e altri enti in essere;
- il totale dei volontari attivi e il tipo di impiego nell'organizzazione;
- il numero dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività svolte.
- una valutazione degli amministratori circa i rischi economico finanziari dell'impresa.

3) Obiettivi e attività

Dovranno essere dettagliate le finalità principali dell'ente, con specifico riferimento agli obiettivi di gestione dell'esercizio; dovranno essere riassunte le principali attività poste in essere, in relazione all'oggetto sociale e dovranno essere analizzati i fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi; dovranno essere valutati i risultati conseguiti e l'impatto sul tessuto sociale – evidenziando altresì gli scostamenti dalle previsioni; dovrà essere dettagliata la forma di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività; dovrà essere illustrata l'attività di raccolta fondi e data indicazione delle strategie a medio lungo termine.

4) Esame della situazione finanziaria

Dovranno essere esaminate entrate e uscite; si dovrà indicare come le spese sostenute abbiano supportato gli obiettivi chiave dell'ente e analizzare i fondi, distinguendoli tra disponibili, vincolati e di dotazione. Inoltre occorrerà analizzare l'attività di raccolta fondi, indicando quante delle entrate siano destinate alla copertura dei costi di raccolta dei fondi e analizzare gli investimenti effettuati, in relazione alla modalità del loro finanziamento e alla loro funzionalità per il perseguimento degli obiettivi dell'ente.

5) Altre informazioni opzionali

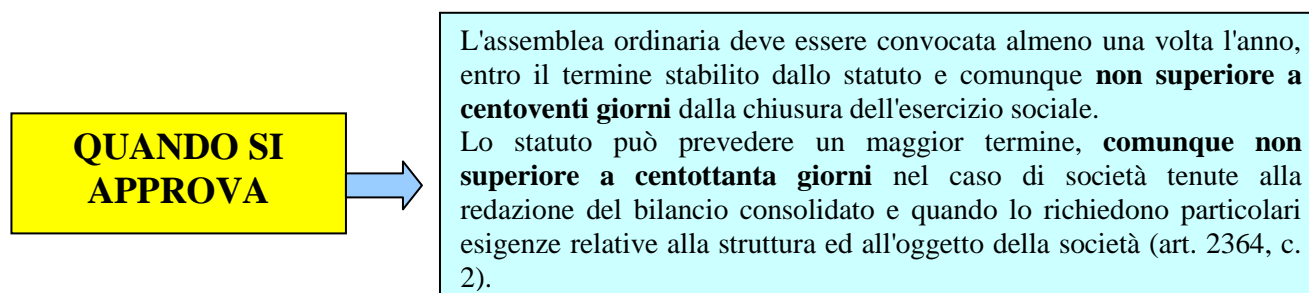
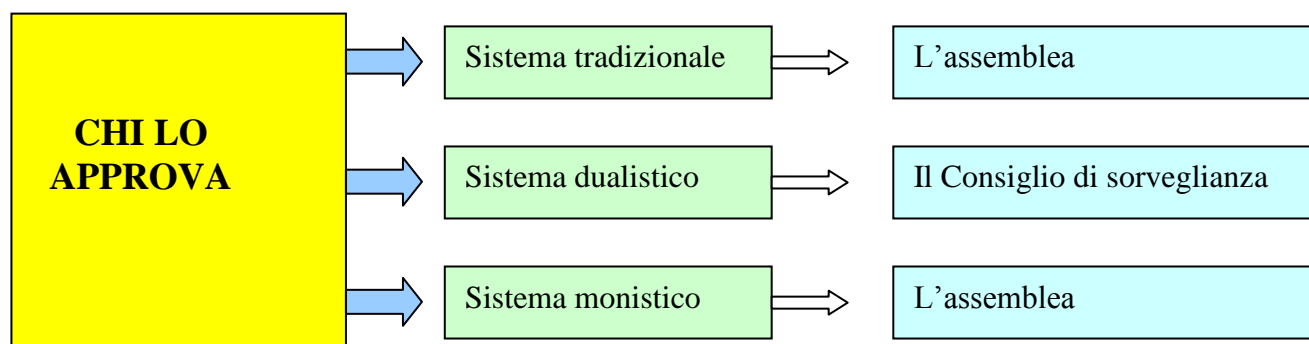
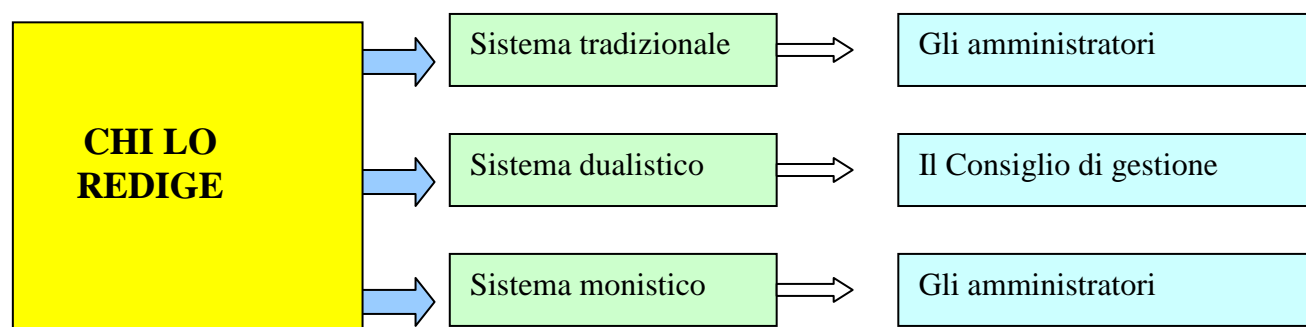
Viene altresì richiesto che, quando ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte, nella valutazione dei risultati conseguiti vengano coinvolti i beneficiari – diretti e indiretti – delle attività.

In ogni caso, tale valutazione dovrà essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro che operano nell'impresa sociale, compresi i volontari.

Il bilancio sociale dovrà essere **approvato dai medesimi organi che approvano il bilancio di esercizio** ed esso dovrà essere **depositato** presso il competente **Registro imprese** entro trenta giorni dalla sua approvazione, per via telematica o su supporto informatico.

TABELLE RIASSUNTIVE

TABELLA A **LA FORMAZIONE DEL BILANCIO** **NELLE SOCIETA' PER AZIONI**



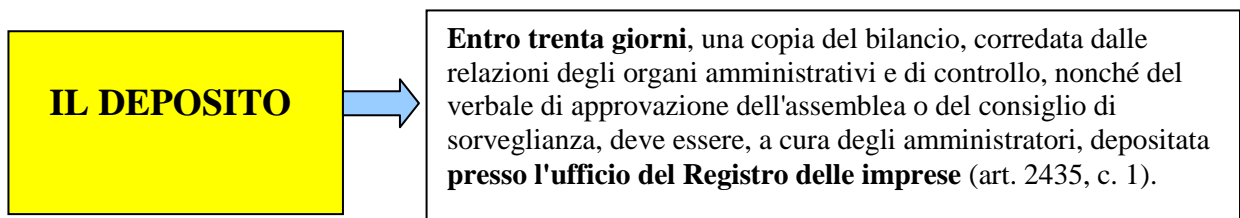
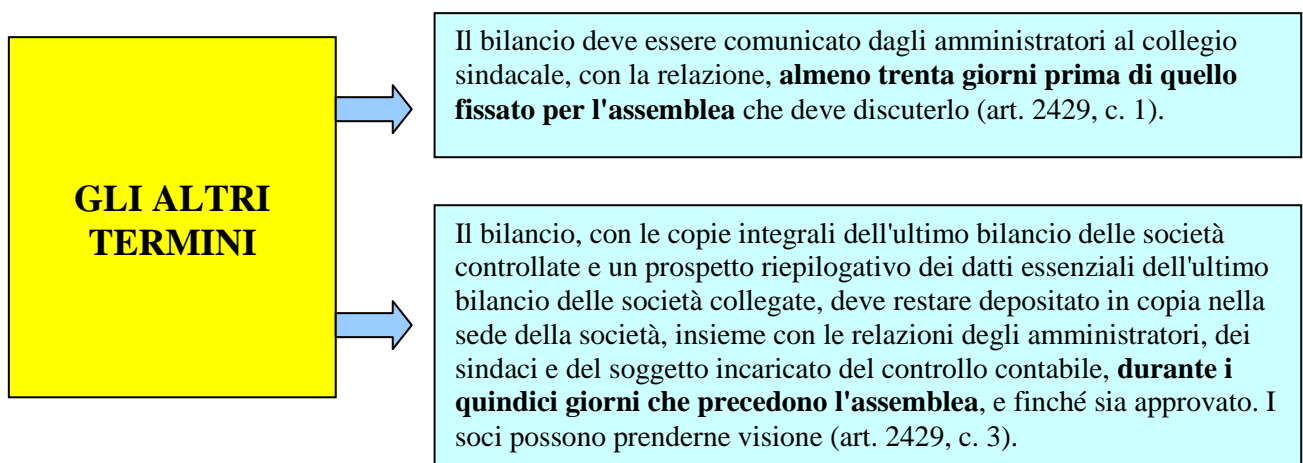
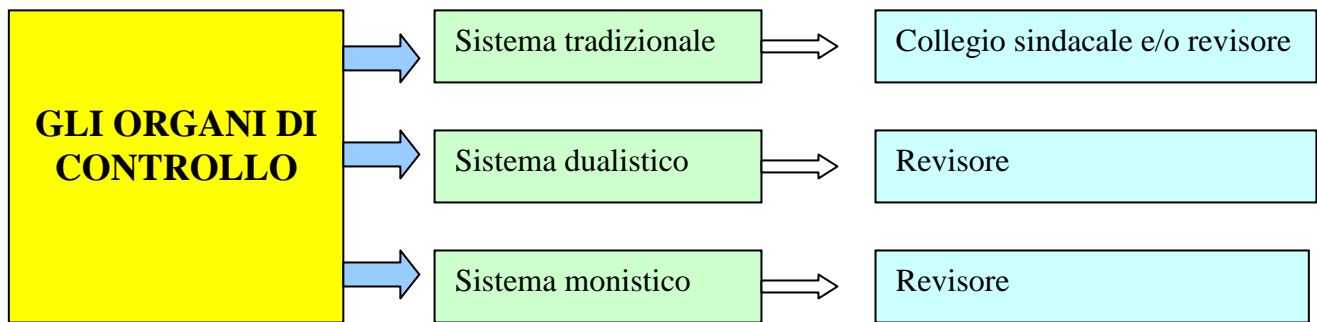
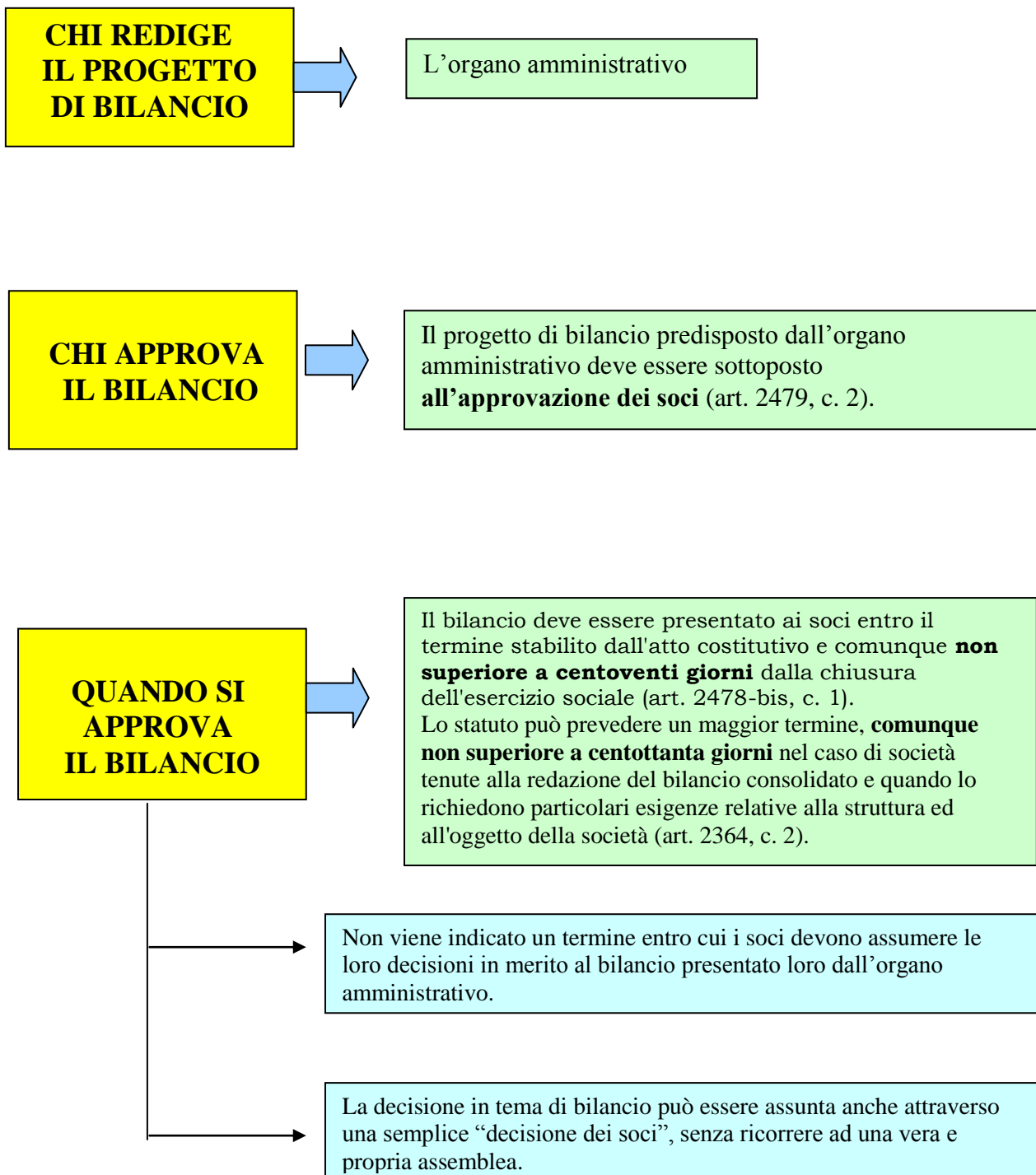


TABELLA B
LA FORMAZIONE DEL BILANCIO
NELLE SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA



**CHI
CONTROLLA
IL BILANCIO**



Il **Collegio sindacale**, se previsto (art. 2477).

**DEPOSITO E
PUBBLICAZIONE**



Entro trenta giorni dalla decisione dei soci di approvazione del bilancio devono essere depositati **presso l'ufficio del Registro delle imprese** copia del bilancio approvato e l'elenco dei soci e degli altri titolari di diritti sulle partecipazioni sociali (art. 2478-bis, c. 2).

ALLEGATI

ALLEGATO A PROCURA SPECIALE, DOMICILIAZIONE E DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE DELL'ATTO DI NOTORIETA'

Codice univoco di identificazione della pratica |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

I sottoscritti dichiarano:

| | |
|----------|---|
| A | PROCURA Di conferire al Signor _____ Procura speciale per l'esecuzione delle formalità pubblicitarie di cui alla sopra identificata pratica. |
| B | DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA' SULLA CORRISPONDENZA DEGLI ALLEGATI Di attestare in qualità di amministratori – ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000 e consapevoli delle responsabilità penali di cui all'art. 76 del medesimo D.P.R. n. 445/2000 per le ipotesi di falsità in atti e dichiarazioni mendaci – la corrispondenza delle copie dei documenti (non redatti da notaio) allegati alla precitata pratica ai documenti conservati agli atti della società. |
| C | DOMICILIAZIONE Di eleggere domicilio speciale, per tutti gli atti e le comunicazioni inerenti il procedimento amministrativo, presso l'indirizzo di posta elettronica del soggetto che provvede alla trasmissione telematica, a cui viene conferita la facoltà di eseguire eventuali rettifiche di errori formali inerenti la modulistica elettronica <i>N.B. Nel caso in cui non si voglia domiciliare la pratica presso l'indirizzo elettronico del soggetto che provvede alla trasmissione telematica occorre barrare la seguente casella:</i> <input type="checkbox"/> |

| | Cognome | Nome | Qualifica (<i>amm.re,</i> <i>sindaco, ecc</i>) | Firma autografa |
|---|---------|------|--|-----------------|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| 6 | | | | |
| 7 | | | | |
| 8 | | | | |

N.B.

- 1) Il presente modello va compilato, sottoscritto con firma autografa, acquisito tramite scansione e allegato, con firma digitale, alla modulistica elettronica.
- 2) Al presente modello deve inoltre essere allegata copia informatica di un documento di identità valido di ciascuno dei soggetti che hanno apposto la firma autografa.

Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà

Colui che, in qualità di procuratore, sottoscrive con firma digitale la copia informatica del presente documento, consapevole delle responsabilità penali di cui all'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000 per le ipotesi di falsità in atti e dichiarazioni mendaci

DICHIARA

- Ai sensi dell'art. 46, comma 1, lett. u) del D.P.R. n. 445/2000, di agire – anche in qualità di procuratore speciale (Sezione A) o di procuratore incaricato ai sensi dell'art. 2209 C.C., con procura depositata nel Registro delle imprese di _____ il _____, Prot. N. _____) – in rappresentanza dei soggetti che hanno apposto la propria firma autografa nella tabella di cui sopra.
- Che le copie informatiche degli eventuali documenti non notarili allegati alla sopra identificata pratica corrispondono ai documenti consegnatigli dagli amministratori per l'espletamento degli adempimenti pubblicitari di cui alla sopra citata pratica.

INFORMATIVA SULLA PRIVACY

Ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. n. 445/2000 e dell'art. 13 del D. Lgs. n. 196/2003 si informa che i dati contenuti nel presente modello saranno utilizzati esclusivamente ai fini della tenuta del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 del Codice Civile.