

A tutti i clienti

Circolare n. 17 - fiscale
del 24.05.2024

Sommario

1. il deposito del bilancio 2023

- 1 -

Dopo l'approvazione da parte dei soci, il bilancio d'esercizio delle società di capitali deve essere depositato entro 30 giorni presso il competente Registro Imprese.

Ai fini dell'adempimento in esame, un utile strumento è rappresentato dal "Manuale operativo per il DEPOSITO BILANCI al Registro delle Imprese – Campagna bilanci 2024", predisposto da Unioncamere, contenente anche le istruzioni per la compilazione della modulistica utilizzabile.

Documenti da depositare

Il bilancio d'esercizio di srl, spa, sapa, società cooperative, ecc., successivamente all'approvazione deve essere depositato a cura degli amministratori presso il competente Registro Imprese, nel rispetto di specifici termini e modalità.

In particolare, come disposto dall'art. 2435, C.c., è necessario provvedere al deposito:

- del bilancio unitamente alla Relazione sulla gestione (se presente), alla Relazione del Collegio sindacale (se esistente) ovvero del soggetto incaricato della revisione legale (se diverso dal Collegio sindacale) ed al verbale di approvazione del bilancio;
- dell'elenco soci, se variato rispetto alla situazione esistente alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.

Tale obbligo riguarda solo le spa, sapa e le società consortili per azioni (escluse quelle quotate) mentre non interessa né le srl e le società consortili a responsabilità limitata per le quali, a seguito dell'abrogazione del libro soci, non è (più) necessario allegare l'elenco soci in sede di deposito del bilancio, né le cooperative.

Il deposito dei predetti documenti va effettuato entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio d'esercizio.

Per individuare tale termine è necessario considerare quanto segue.

Per il bilancio chiuso al 31.12.2023 l'approvazione, considerato che il 2024 è bisestile, è prevista entro il: 29.4.2024 (120 giorni dalla chiusura dell'esercizio); ovvero 28.6.2024 (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) in presenza di particolari esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società, sempreché lo statuto lo consenta.

I giorni festivi vanno conteggiati nel computo dei 30 giorni.

I 30 giorni vanno calcolati a partire dal giorno successivo all'approvazione.

Se il termine cade di sabato o giorno festivo, la presentazione è considerata tempestiva se effettuata il primo giorno lavorativo successivo, come disposto dall'art. 3, DPR n. 558/99.

Così, ad esempio, se il bilancio è approvato il 18.4.2024, il deposito è tempestivo se effettuato entro il 20.5.2024, considerato che il 18.5 cade di sabato.

Se il bilancio è approvato in seconda convocazione, i 30 giorni per il deposito vanno individuati a decorrere dalla data in cui la stessa è intervenuta.

Deposito del bilancio e formato xbrl

Il bilancio va depositato nel formato XBRL, come disposto dal DPCM 10.12.2008, ossia nel rispetto della c.d. "tassonomia", in base alla quale la classificazione delle voci contabili è univocamente individuata da un'etichetta (c.d. tag) cui è associato un insieme di informazioni che ne qualificano i riferimenti normativi, i criteri di presentazione e le possibili traduzioni in lingue diverse.

Il bilancio dell'esercizio 2023 da depositare nel 2024 va elaborato nel rispetto della tassonomia "versione 2018-11-04", disponibile sui seguenti siti Internet: <http://it.xbrl.org/xbrl-italia/tassonomie/tassonomia-principi-contabili-italiani-2018/>
<https://www.agid.gov.it/it/dati/formati-aperti/xbrl-standard-formato-elettronico-editabile> .

Deve contenere Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto finanziario.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis, C.c. e le micro-imprese ex art. 2435-ter, C.c. sono esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario.

Va inoltre considerato che:

- le società che redigono il bilancio in forma abbreviata non sono tenute a predisporre la Relazione sulla gestione qualora nella Nota integrativa siano riportate le informazioni di cui ai nn. 3 e 4 del comma 3 dell'art. 2428, C.c.;
 - le micro-imprese sono esonerate dalla redazione: della Nota integrativa se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui ai nn. 9 e 16 del comma 1 dell'art. 2427, C.c.; della Relazione sulla gestione se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui ai nn. 3 e 4 del comma 3 dell'art. 2428, C.c.
- In ogni caso, anche le micro-imprese possono presentare il bilancio in forma ordinaria.

Per il bilancio consolidato: la tassonomia riguarda Stato patrimoniale/Conto economico e Rendiconto finanziario; la Nota integrativa va depositata (anche quest'anno) in formato PDF/A. La tassonomia, completa anche della parte relativa alla Nota integrativa, consente di includere in un unico file l'intero bilancio.

Gli altri documenti allegati (ad esempio, verbale di approvazione, Relazione sulla gestione, Relazione del Collegio sindacale/Revisore legale) vanno prodotti nel formato PDF/A.

Ambito oggettivo

Come sopra accennato, il bilancio va presentato in formato XBRL, salvo alcune specifiche eccezioni, di seguito evidenziate:

- Bilancio finale di liquidazione;
- Situazioni patrimoniali e finanziarie allegate ai progetti di fusione e scissione;
- Bilancio consolidato di società di persone i cui soci sono società di capitali;
- Bilancio sociale delle imprese sociali;
- Bilancio consolidato sociale per gruppi di imprese sociali;
- Bilancio di società estere con sede secondaria in Italia.

Ambito soggettivo

I soggetti obbligati alla presentazione del bilancio in formato XBRL sono così individuati: società di capitali (srl, spa, sapa, società cooperative); consorzi con attività esterna, per il deposito della situazione patrimoniale ex art. 2615-bis, C.c.

Mentre non hanno l'obbligo:

- Società non quotate, che redigono, per obbligo/facoltà, il bilancio (anche consolidato) in conformità ai Principi contabili internazionali (IAS/IFRS omologati nello spazio giuridico europeo);
- Società quotate (comprese, oltre quelle con azioni quotate, anche quelle dotate di altri strumenti finanziari a listino, come ad esempio, obbligazioni), tenute dal 2021 a redigere il bilancio secondo lo standard europeo ESEF (formato xhtml integrato).

Modalità di deposito del bilancio

Il deposito del bilancio va effettuato: al competente Registro Imprese, individuato in base all'ubicazione della sede legale (in caso di società o consorzio)/sede secondaria (in caso di società estera); in via telematica ovvero su supporto informatico completo di firma digitale.

Non può essere presentato alcun modello/documento cartaceo.

Come ribadito nel citato Manuale: "qualunque sia lo strumento utilizzato per la generazione dell'istanza XBRL, è buona prassi provvedere alla sua verifica formale (validazione) per accertarne la correttezza e garantire il buon esito della spedizione al Registro delle Imprese".

A tal fine all'indirizzo <http://www.registroimprese.it/deposito-bilanci> ovvero sul sito Telemaco all'indirizzo <https://mypage.infocamere.it/> è disponibile il software "TEBENI" che consente di:

- verificare la correttezza formale del file XBRL (rispetto della tassonomia, quadratura delle voci, ecc.). Tale procedura "garantisce il superamento dei controlli specifici nell'istruttoria camerale";
- visualizzare l'istanza XBRL in formato "html / pdf" posto che "per sua natura non risulta leggibile o interpretabile direttamente";
- trasformare i prospetti contabili in formato "csv".

Documenti da depositare

La pratica di deposito del bilancio 2023 deve contenere i seguenti documenti.

- STATO PATRIMONIALE
- CONTO ECONOMICO
- RENDICONTO FINANZIARIO
- NOTA INTEGRATIVA

Tali documenti devono essere in formato XBRL (unico file), e un formato PDF/A se la tassonomia è incompatibile con la situazione aziendale.

ALTRI DOCUMENTI:

- Relazione sulla gestione;
- Relazione Collegio sindacale, se esistente;
- Relazione Revisore legale (se diverso dal Collegio sindacale);
- Verbale assemblea.

Tali documenti devono essere in formato PDF/A (1 file per ogni documento).

In caso di esonero dalla presentazione del bilancio in formato XBRL è necessario depositare in formato PDF/A: 1 file per il prospetto contabile e la Nota integrativa; 1 file per ogni altro documento allegato.

Su tutti i documenti depositati vanno riportate le seguenti informazioni:

- denominazione, codice fiscale/numero iscrizione Registro Imprese, sede della società e competente Ufficio del Registro Imprese;
- firma digitale dell'amministratore/professionista incaricato/altro rappresentante incaricato ex art. 38, comma 3-bis, DPR n. 445/2000;
- dichiarazione di assolvimento dell'imposta di bollo in forma virtuale, indicando l'autorizzazione della CCIAA. In alternativa, tale dichiarazione può essere riportata nella distinta;
- eventuali altre dichiarazioni richieste in base alla forma dell'atto e/o al soggetto che sottoscrive lo stesso (ad esempio, dichiarazione di conformità).

Sottoscrizione digitale dei documenti

A prescindere dalla modalità utilizzata (invio telematico, supporto informatico), i documenti informatici da depositare devono essere sottoscritti con firma digitale, che può essere alternativamente apposta dai seguenti soggetti.

- Amministratore (o liquidatore) della società:

L'apposizione della firma digitale sui file contenenti il bilancio (in formato XBRL) e gli altri documenti allegati (compresa la distinta) è effettuata, in generale, dall'amministratore della società in carica al momento del deposito del bilancio. A tal fine almeno uno degli amministratori della società deve essere in possesso dell'apposita smart card ovvero business key.

Se l'invio telematico è effettuato dall'amministratore per il tramite di un intermediario, sulla distinta deve essere apposta anche la firma digitale di quest'ultimo.

- Professionista (Dottore commercialista / Esperto contabile) incaricato del deposito:

Se il deposito del bilancio è affidato ad un professionista abilitato ex art. 31, commi 2-quater e 2-quinquies, Legge n. 340/2000 è sufficiente la sola firma digitale dello stesso (Dottore commercialista).

A seguito della modifica dei citati commi 2-quater e 2-quinquies ad opera del DL n. 143/2023, c.d. "Decreto Anticipi", per effetto del riferimento ai soggetti iscritti alle Sezioni A e B dell'Albo dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili, il deposito del bilancio è ora consentito anche agli Esperti contabili.

L'incarico per il deposito del bilancio, conferito al professionista dal legale rappresentante della società: deve risultare da un documento da conservare presso la sede sociale; può essere ricompreso, come specificato dal Ministero delle Attività Produttive nella Circolare 20.4.2004, n. 3575/C, anche in una procura avente un oggetto più ampio, "eventualmente conferita ai professionisti per l'espletamento di incarichi ulteriori tra i quali sia inclusa – ed indicata in modo chiaro ed univoco – la facoltà di deposito (e attestazione) del bilancio".

- Rappresentante dell'amministratore (o liquidatore), ossia "procuratore speciale" dotato di smart card:

L'incarico di deposito del bilancio può essere conferito anche ad un soggetto dotato di smart card, diverso da quello sopra citato (professionista abilitato), mediante "procura speciale" ex art. 38, DPR n. 445/2000.

Tale modalità consente ai soggetti tenuti al deposito del bilancio che non sono in possesso della smart card/business key, ovvero se scaduta non è stata (ancora) rinnovata, di effettuare l'invio telematico del bilancio e degli allegati.

È necessario verificare se la competente CCIAA accetta il deposito con procura considerato che, a seguito della soppressione disposta dal D.Lgs. n. 183/2021 della possibilità di utilizzo del modello cartaceo di procura speciale firmata "manualmente", le CCIAA stanno gradualmente "abbandonando" tale modalità.

Così, ad esempio, con riguardo al deposito del bilancio 2023 la procura speciale risulta non ammessa dalle CCIAA di Padova, Treviso-Belluno, Vicenza, Venezia-Rovigo, Ferrara, Piacenza, Parma, Modena, Bologna, Ravenna, Roma, Milano-Monza Brianza-Lodi, Torino, Firenze, Napoli, Cosenza, Palermo-Enna, CCIAA del Sud Est Sicilia, CCIAA dell'Umbria e CCIAA delle Marche.

- Notaio:

La sottoscrizione digitale dei documenti può essere apposta anche da un Notaio utilizzando il certificato di firma "di funzione" (certificato di ruolo).

Dichiarazione di conformità dei documenti

Relativamente all'apposizione della dichiarazione di conformità, è necessario distinguere a seconda:

- della tipologia di documento (bilancio/altri documenti);
- del soggetto che appone la firma.

Se il bilancio XBRL (prospetto contabile e Nota integrativa):

- è sottoscritto digitalmente da un amministratore/liquidatore della società non è richiesta la dichiarazione di conformità;
- è presentato da un professionista incaricato, il firmatario deve apporre nella sezione "Nota integrativa parte finale" o, per le micro-imprese, nella sezione "Dichiarazione di conformità del bilancio", la seguente dichiarazione: "Il/la sottoscritto/a ai sensi dell'art. 31, comma 2-quinquies, Legge n. 340/2000, dichiara che il presente documento è conforme all'originale depositato presso la società".

Relativamente agli altri documenti (verbale assemblea, Relazione sulla Gestione e Relazione dell'organo di controllo), se il bilancio è presentato:

- da un professionista incaricato, lo stesso deve apporre su ciascun documento allegato la seguente dichiarazione: " Il/la sottoscritto/a ai sensi dell'art. 31 comma 2-quinquies, Legge n. 340/2000, dichiara che il presente documento è conforme all'originale depositato presso la società".

Ogni documento: va sottoscritto digitalmente dal professionista; può essere copia del documento originale informatico, ovvero copia informatica o copia per immagine (scansione ottica), in formato PDF/A, di un documento originale analogico.

Relativamente alla delibera di approvazione del bilancio, è possibile depositare anche la copia parziale del relativo verbale. In tal caso va apposta la seguente dichiarazione: "Il/la sottoscritto/a ai sensi dell'art. 31, comma 2-quinquies, Legge n. 340/2000, dichiara che il presente documento è copia conforme di parte dell'originale depositato presso la società"

- da un altro soggetto (procuratore) lo stesso, se i documenti sono originariamente analogici, deve allegare la copia per immagine (scansione ottica) apponendo su ciascun documento la seguente dicitura (salvo che la stessa non sia già contenuta nella procura): "Il/La sottoscritto/a, nato a il dichiara, consapevole delle responsabilità penali previste ex art. 76, DPR n. 445/2000 in caso di falsa o mendace dichiarazione resa ai sensi dell'art. 47 del medesimo decreto, che il presente documento è stato prodotto mediante scansione ottica dell'originale analogico e che ha effettuato con esito positivo il raffronto tra lo stesso e il documento originale ai sensi delle disposizioni vigenti".

Ogni documento va sottoscritto digitalmente dal soggetto che ha prodotto la copia.

Relativamente alla delibera di approvazione del bilancio, è possibile depositare anche la copia parziale del relativo verbale. In tal caso va apposta la seguente dichiarazione: "Il/la sottoscritto/a nato a il dichiara che il presente documento è copia per immagine di parte dell'originale analogico depositato presso la società e che ha effettuato con esito positivo il raffronto tra lo stesso e il documento originale ai sensi delle disposizioni vigenti".

A prescindere dal soggetto che effettua il deposito, la dichiarazione di conformità non è richiesta se il documento: è prodotto in duplicato informatico; riporta le firme digitali di tutti gli originari sottoscrittori.

Approvazione del bilancio con distribuzione di utili

Se in sede di approvazione del bilancio è deliberata anche la distribuzione dell'utile dell'esercizio il relativo verbale va registrato, entro 30 giorni ai sensi dell'art. 13, DPR n. 131/86, presso l'Agenzia delle Entrate previo versamento con il mod. F24 dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200).

Per la registrazione va utilizzato il mod. 69, per il quale è necessaria la delega da parte del rappresentante legale della società in caso di presentazione tramite altro soggetto, allegando il documento d'identità del rappresentante legale.

In calce al verbale dell'assemblea va apposta la dichiarazione di avvenuta registrazione (oltre quella di conformità con l'originale) con indicazione della data, del numero e dell'Ufficio ricevente.

Cooperative

Le cooperative a mutualità prevalente, al fine di dichiarare la permanenza delle condizioni di mutualità ex art. 2513, C.c., non sono tenute ad allegare al bilancio anche il file contenente il modulo C17 "Albo cooperative".

I dati per la verifica dei predetti requisiti devono essere riportati nell'apposito riquadro del modello B la cui compilazione è obbligatoria. In particolare, le cooperative iscritte nella sezione "Cooperative a mutualità prevalente" devono dimostrare, tramite il riquadro "Deposito per l'Albo cooperative" del modello B, la permanenza dei requisiti.

Tra le informazioni richieste è sempre necessario:

- dichiarare la permanenza o meno delle condizioni di mutualità prevalente individuate dal citato art. 2513;
- aggiornare il numero dei soci;
- indicare l'eventuale adesione ad associazioni di rappresentanza.

Come confermato nel citato Manuale, "va sempre valorizzato l'imponibile per il calcolo della quota sugli utili", ossia del 3% dell'utile annuale da destinare al finanziamento di iniziative di promozione e sviluppo della cooperazione.

Le cooperative prive dei requisiti di mutualità devono compilare esclusivamente i campi relativi al numero dei soci e all'adesione alle predette associazioni.

Se all'atto del deposito del bilancio d'esercizio la cooperativa non ha presentato la domanda di iscrizione all'Albo, la stessa è tenuta ad effettuare 2 distinti adempimenti, di cui uno diretto alla predetta iscrizione e l'altro per il deposito dell'allegato al bilancio, mediante invio di 2 pratiche.

Al fine di assolvere adeguatamente gli obblighi di informazione di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545-sexies, comma 2, C.c., il MISE, con la Nota 20.3.2017, ha "invitato" le cooperative a redigere il bilancio in forma ordinaria ovvero abbreviata, considerato che la predisposizione della Nota integrativa consente di documentare in modo appropriato i citati obblighi informativi.

Tuttavia, se la cooperativa avente i requisiti di micro-impresa intende redigere il bilancio nel formato "super" abbreviato, l'attestazione della condizione di prevalenza va resa nella specifica sottosezione "Informazioni relative alle cooperative" della sezione "Bilancio micro, altre informazioni".

Start-up innovative

Le start-up innovative, ossia le società di capitali costituite anche in forma di cooperativa aventi i requisiti di cui all'art. 25, comma 2, DL n. 179/2012, sono tenute a presentare il bilancio con le modalità previste per la forma societaria adottata.

Se la start-up innovativa avente i requisiti di micro-impresa intende redigere il bilancio nel formato "super" abbreviato, l'attestazione del requisito delle spese di ricerca e sviluppo e degli altri requisiti richiesti va resa nella specifica sottosezione "Informazioni relative a startup, anche a vocazione sociale, e PMI innovative" della sezione "Bilancio micro, altre informazioni".

Modulo S – elenco soci

Come sopra accennato, l'elenco soci va depositato:

- esclusivamente da spa, sapa, società consortili per azioni e confidi;
- qualora lo stesso sia variato rispetto alla situazione esistente alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.

Come evidenziato nel citato Manuale, l'elenco va riferito alla data di approvazione del bilancio e deve riportare:

- l'indicazione delle azioni possedute da ciascun socio nonché dei soggetti diversi titolari/beneficiari di vincoli sulle partecipazioni;
- l'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro soci tra la data di approvazione del bilancio di riferimento e quella di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.

L'elenco, da allegare al modello B, va presentato utilizzando il modulo S.

In assenza di variazioni è possibile confermare l'elenco dell'anno precedente.

Diritti di segreteria

L'importo dei diritti di segreteria dovuti alla CCIAA è differenziato a seconda della modalità di deposito utilizzata. In particolare, come previsto dal DM 17.6.2010, gli stessi risultano pari a:

- € 90 per il deposito effettuato su supporto informatico;
 - € 60 in caso di utilizzo della modalità telematica;
- maggiorati di € 2,40 come stabilito dal DM 20.3.2024.

In caso di invio telematico, i diritti di segreteria sono pari a € 62,40 comprensivi del diritto di segreteria relativo al deposito dell'elenco soci, se presentato congiuntamente al bilancio. Se l'elenco soci è presentato separatamente dal bilancio, è dovuto il versamento di ulteriori € 62,40.

In caso di supporto informatico (cd-rom, USB) con firma digitale, i diritti di segreteria sono pari a € 92,40 comprensivi del diritto di segreteria relativo al deposito dell'elenco soci, se presentato congiuntamente al bilancio. Se l'elenco soci è presentato separatamente dal bilancio, è dovuto il versamento di ulteriori € 92,40.

Coop sociali

Per le cooperative sociali aventi i requisiti ex Legge n. 381/91 i diritti di segreteria sono così individuati:

- In caso di deposito del bilancio su supporto informatico (cd-rom, USB) con firma digitale, i diritti di segreteria sono pari a € 47,4;
- In caso di deposito del bilancio tramite invio telematico, i diritti di segreteria sono pari a € 32,40.

Start-up innovative

Le start-up innovative, iscritte nella Sezione speciale del Registro Imprese, sono esenti dai diritti di segreteria e imposta di bollo, come confermato dal MISE nella Lettera 18.4.2014, n. 9340.

Tale esenzione permane non oltre il quinto anno di iscrizione.

Come precisato nel citato Manuale, le start-up che rientrano nella proroga di 12 mesi del diritto di permanenza nella Sezione speciale ex art. 38, comma 5, DL n. 34/2020, usufruiscono dell'esenzione dai diritti di segreteria/imposta di bollo "solo fino al sessantesimo mese dalla loro costituzione".

Decorso tale termine sono tenute al pagamento dei diritti/imposta di bollo "pur continuando, eccezionalmente, ad essere iscritte per ulteriori 12 mesi nella suddetta sezione speciale".

Società di persone con soci società di capitali

Per le società di persone (snc/sas) interamente possedute da società di capitali (spa, sapa, srl): i diritti di segreteria sono pari a € 62,40; l'imposta di bollo è pari a € 59.

Imposta di bollo

Per il deposito del bilancio 2023 l'imposta di bollo è confermata nella misura di € 65 (comprensivi dell'imposta dovuta sia per la domanda/denuncia sia per la documentazione allegata).

Si rammenta che l'imposta di bollo è dovuta anche dalle cooperative, comprese le cooperative edilizie, come precisato dalla DRE Emilia-Romagna nel Parere 20.1.2006, n. 990-2854/2006 e confermato dalla DRE Lombardia nel Parere 2.2.2007, n. 7550/2007.

Sono comunque escluse dall'imposta di bollo le cooperative sociali.

Modalità di versamento dei diritti di segreteria/imposta di bollo

A seconda del sistema (telematico o informatico) utilizzato per il deposito del bilancio, il versamento dei diritti di segreteria/imposta di bollo va effettuato utilizzando le seguenti modalità differenziate.

- Se il deposito del bilancio è avvenuto tramite invio telematico, con il sistema TelemacoPay a scalare su un conto prepagato, al momento della protocollazione da parte della CCIAA.
- Se il deposito del bilancio è avvenuto su supporto informatico (cd-rom, USB) con firma digitale: tramite PagoPA; allo sportello, se consentito dalla CCIAA.

Il bollo virtuale può essere assolto dal professionista, previa presentazione all'Agenzia delle Entrate dell'apposita dichiarazione o tramite la CCIAA.

Casi particolari

In presenza di casi particolari, vanno utilizzate specifiche modalità di deposito del bilancio, confermate anche dal MISE nella Circolare 27.2.2014, n. 3668/C.

Società di nuova costituzione

Va depositato il bilancio relativo al primo esercizio chiuso in conformità a quanto stabilito dall'atto costitutivo.

Modifica esercizio da "a cavallo" a coincidente con "anno solare" e viceversa

La società che ha modificato la scadenza dell'esercizio in corso d'anno (ad esempio, da esercizio coincidente con l'anno solare ad esercizio "a cavallo"), deve depositare il bilancio con riferimento alla nuova scadenza stabilita.

In caso di modifica da esercizio "a cavallo" a esercizio coincidente con l'anno solare (1.1 – 31.12), con fine del primo esercizio al 31.12, non va riportata la comparazione dei dati rispetto all'anno precedente, essendo la stessa "non fattibile" o eccessivamente onerosa.

È opportuno segnalare tale fattispecie nell'ambito della Nota integrativa.

Trasformazione società di capitali in società di persone

Se l'atto di trasformazione è iscritto prima dell'approvazione del bilancio, non è richiesto il deposito dello stesso in quanto manca l'organo assembleare necessario per l'approvazione del bilancio.

Come precisato nel citato Manuale, se il bilancio è approvato prima dell'iscrizione della trasformazione, è possibile procedere al deposito purché la relativa domanda sia presentata antecedentemente alla predetta iscrizione.

Trasformazione società di persone in società di capitali

L'obbligo di depositare il bilancio e l'elenco soci (se dovuto) è collegato alla data di chiusura del primo esercizio prevista nell'atto di trasformazione.

Considerato che la trasformazione non comporta l'estinzione della società preesistente e la costituzione di una nuova società (trattasi, infatti, di un mero mutamento della natura giuridica), si ritiene che la società di capitali risultante dalla trasformazione di una società di persone intervenuta nel corso del 2023 debba redigere il bilancio da depositare presso il Registro Imprese relativo al periodo 1.1 – 31.12.2023.

Soltanto ai fini fiscali il periodo d'imposta è suddiviso in due, considerato il mutamento del regime di tassazione ante (IRPEF) e post trasformazione (IRES).

Società in liquidazione

Il liquidatore deve depositare il bilancio annuale ex art. 2490, C.c., comprendente l'intero esercizio.

Non vanno depositati, in quanto richiesti soltanto dalle disposizioni fiscali: il c.d. "bilancio iniziale", ossia quello del periodo compreso tra l'1.1 e la data di messa in liquidazione; il bilancio del periodo compreso tra la data di messa in liquidazione e il 31.12.

Il deposito va effettuato con le stesse modalità sopra esposte, tenendo presente che alla denominazione sociale va aggiunta la dicitura "in liquidazione".

Alla chiusura della liquidazione va depositato il "bilancio finale" che, come chiarito dal Principio contabile OIC n. 5, si compone dello Stato patrimoniale e del Conto economico relativo al periodo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio e la chiusura della liquidazione e della Nota integrativa.

Può essere inoltre aggiunto un Conto economico "riassuntivo" relativo all'intero periodo ultrannuale della liquidazione; quest'ultimo non è comunque obbligatorio ma è "solo consigliato".

Il bilancio finale va depositato utilizzando il modulo S3.

Società di persone i cui soci sono società di capitali

Le società di persone (escluse le società semplici) i cui soci illimitatamente responsabili sono spa, sapa, srl, sono tenute a depositare il bilancio consolidato.

Società trasferita in altra provincia

Il bilancio va depositato presso il Registro Imprese nel quale la società risulta iscritta al momento del deposito.

Società estera con sede secondaria in Italia

La società estera che ha stabilito in Italia una o più sedi secondarie con stabile rappresentanza presenta il proprio bilancio (e non quello della sede secondaria).

Non sono obbligate al deposito del bilancio le società estere che in Italia hanno soltanto una unità locale (iscritta esclusivamente al REA), ossia un semplice ufficio di rappresentanza.

Se il bilancio è redatto in lingua straniera va allegata la traduzione giurata di un perito o esperto iscritto presso il Tribunale.

Bilancio non approvato

Il deposito del bilancio non approvato (progetto di bilancio) non è richiesto dal Codice civile. Come evidenziato nel citato Manuale, alcune CCIAA "considerano accettabile tale adempimento, pur se facoltativo".

Se il deposito è previsto dalla CCIAA, lo stesso va effettuato tramite ComUnica, utilizzando il modulo S2 nel quale va riportato: nel modello XX "NOTE" che trattasi di bilancio non approvato; a campo "verbale di approvazione del bilancio" la data di chiusura dell'esercizio.

Al predetto modulo va allegato il bilancio e il verbale dall'assemblea da cui risulta la mancata approvazione/verbale dell'assemblea andata deserta.

Società cessata per fusione/scissione totale

Se la fusione/scissione totale è avvenuta prima dell'approvazione del bilancio, alla società cessata non è richiesto il deposito dello stesso mancando l'organo assembleare necessario per l'approvazione.

Se l'assemblea dell'incorporante/società beneficiaria ha approvato il bilancio dell'incorporata/scissa, quest'ultimo può essere depositato a cura dell'incorporante/beneficiaria.

Bilancio depositato a CCIAA non competente

In caso di deposito alla CCIAA competente di un bilancio erroneamente depositato presso un'altra CCIAA nel modello XX "NOTE" va riportata la seguente dicitura: "deposito del bilancio di esercizio al 31/12/20..... già depositato con prot. n. ____ del __/__/____ presso la Camera di Commercio diper la/e seguente/i motivazione/i:"

Decorso il termine per il deposito, per evitare la sanzione il nuovo deposito va effettuato entro 5 giorni dal ricevimento del messaggio "per incompetenza".

Deposito bilancio e mancata nomina organo di controllo

Secondo quanto sancito dal Tribunale di Milano nella sentenza 29.4.2019, n. 4115, richiamando la sentenza della Corte di Cassazione 9.5.2008, n. 11554, la Relazione dell'organo di controllo "costituisce elemento essenziale di quel procedimento [di formazione del bilancio, nella fase prodromica alla sua approvazione in assemblea], trattandosi di atto che confluisce, insieme agli altri (progetto di bilancio, relazione degli amministratori, ecc.), in quel medesimo procedimento, essendo tutti tali atti tra loro legati da un nesso di consequenzialità necessaria sul piano giuridico" e di conseguenza "costituisce vizio procedimentale che giustifica l'annullamento della delibera di approvazione del bilancio la mancata comunicazione del progetto al collegio sindacale e la conseguente mancanza della relazione ex art. 2429 cod. civ."

Alla luce di tale orientamento, il Conservatore del Registro Imprese della CCIAA di Firenze ha affermato che se la società, avendo superato i limiti dimensionali stabiliti dall'art. 2477, C.c., non abbia provveduto alla nomina dell'organo di controllo, con conseguente mancata allegazione al bilancio della relativa Relazione, il bilancio risulta non depositabile.

In merito va tuttavia rilevata la difformità di comportamento delle diverse CCIAA; è pertanto auspicabile un intervento del MiMiT volto ad individuare un univoco indirizzo circa la depositabilità o meno del bilancio in assenza della nomina (se obbligatoria) dell'organo di controllo.

Regime sanzionatorio

In caso di omesso/tardivo deposito di atti, documenti, denunce, comunicazioni (elenco soci) la sanzione ex art. 2630, C.c. va da € 103 a € 1.032 per ogni responsabile (amministratore/liquidatore), con riduzione a 1/3 in caso di adempimento entro 30 giorni:

- entro 30 giorni dalla scadenza € 68,66;
- oltre 30 giorni dalla scadenza € 206,00.

In caso di omesso/tardivo deposito del bilancio, la sanzione ex art. 2630, è aumentata di un terzo, ossia da € 137,33 a € 1.376, per ogni responsabile (amministratore/liquidatore), con riduzione a 1/3 in caso di adempimento entro 30 giorni:

- entro 30 giorni dalla scadenza € 91,56;
- oltre 30 giorni dalla scadenza € 274,66.

Come precisato dal MISE nella Lettera 29.4.2014, n. 72265, è di competenza della singola CCIAA l'irrogazione della sanzione ex art. 2631, C.c. (da € 1.032 a € 6.197) relativa all'omessa convocazione, da parte degli amministratori e sindaci, dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio.

Cordiali saluti.
Gianluca Broglia