

Edizione di lunedì 17 luglio 2017

BILANCIO

Micro imprese escluse dalla derivazione rafforzata

di **Sandro Cerato**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

A chi riferire le contestazioni sulla stabile organizzazione “occulta”?

di **Fabio Landuzzi**

IVA

Importazioni di beni con IVA pagata non in dogana, ma con reverse charge

di **Marco Peirolo**

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento dell'Iva configurabile anche per il 2005

di **Luigi Ferrajoli**

ADEMPIMENTI

Deposito del bilancio nei 180 giorni e formato XBRL

di **Dottryna**

BILANCIO

Micro imprese escluse dalla derivazione rafforzata

di **Sandro Cerato**

Le società che presentano i **parametri dimensionali di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#)** sono sempre escluse dall'applicazione della derivazione rafforzata di cui all'[articolo 83 del Tuir](#) anche se per opzione presentano il **bilancio in forma abbreviata**. È questa la conclusione (a parere di chi scrive corretta) cui giunge **Assonime nella circolare n. 14 del 2017** a commento delle novità in materia di bilancio introdotte dal D.Lgs. 139/2015 e della nuova **derivazione rafforzata** in ambito fiscale prevista dal D.Lgs. 244/2016.

Si ricorda che tra le tante novità previste dal D.Lgs. 139/2015 vi è anche la previsione di un **bilancio semplificato per le società che presentano i requisiti di cui al nuovo [articolo 2435-ter del codice civile](#)**, la cui caratteristica essenziale è quella di essere costituito solo dallo **stato patrimoniale** e dal **conto economico** senza alcun obbligo di presentazione della nota integrativa, fatto salvo l'obbligo di fornire in calce allo stato patrimoniale le informazioni di cui ai [numeri 9\) e 16\) dell'articolo 2427 del codice civile](#). Ai **fini fiscali**, l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) ha escluso dall'applicazione del **principio di derivazione rafforzata** le società in questione, che dovranno quindi attenersi alle **“vecchie” regole per la determinazione del reddito d'impresa** soggetto ad Ires. Più in particolare tali soggetti devono continuare a tener conto della rappresentazione giuridica dei fatti aziendali quale principio per individuare e quantificare il componente rilevante ai fini della **determinazione del reddito complessivo ai fini Ires**. Il motivo sottostante a tale scelta, che a parere di chi scrive porta con sé più una complicazione che non una semplificazione, è probabilmente dovuto alla circostanza che trattandosi di **soggetti di piccole dimensioni**, l'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma potrebbe instaurare facili contenziosi con il Fisco in virtù delle necessarie stime che tale principio richiede di effettuare. È anche vero che le **micro-imprese sono esonerate dall'applicazione delle principali novità in materia di criteri di valutazione introdotte dal D.Lgs. 139/2015** (costo ammortizzato e derivati), con la conseguenza che le questioni più critiche potranno verificarsi nell'applicazione del predetto principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma, poiché alcuni accadimenti aziendali che dovranno essere contabilizzati non avranno riconoscimento fiscale mancando il trasferimento giuridico della proprietà del bene (ad esempio l'acquisizione negli ultimi giorni dell'anno di un bene con la clausola di riserva di gradimento, il cui esercizio avviene solamente nei primi giorni dell'anno successivo). Per quanto riguarda **l'Ires**, quindi, si profila un **sistema di determinazione della base imponibile** suddiviso come segue:

- le **imprese IAS adopter** e le società che applicano i principi contabili OIC con i requisiti per la redazione del bilancio informale ordinaria o abbreviata devono attenersi alle regole della derivazione rafforzata previste dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#);

- le **imprese che hanno i requisiti per il bilancio delle micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#) sono escluse dall'applicazione del principio della derivazione rafforzata, anche laddove intendano avvalersi facoltativamente del bilancio in forma abbreviata (o ordinaria anche se pare un'ipotesi più remota) in quanto nell'escludere tali società l'[articolo 13-bis](#) richiama l'[articolo 2435-ter del codice civile](#) (con un criterio oggettivo) e non solamente coloro che materialmente redigono il bilancio semplificato.

Per quanto riguarda la determinazione della **base imponibile Irap**, l'[articolo 13-bis, comma 3, del D.L. 244/2016](#) modifica l'[articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#) senza prevedere alcuna esclusione soggettiva, con la conseguenza che **anche per le micro-imprese si deve tener conto delle conseguenze che derivano dall'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico**. Pertanto, anche per tali soggetti la derivazione rafforzata assume rilievo a differenza di quanto accade ai fini Ires, ferma restando l'esclusione delle componenti straordinarie derivanti dal trasferimento d'azienda.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

A chi riferire le contestazioni sulla stabile organizzazione “occulta”?

di **Fabio Landuzzi**

In linea di principio, quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'esistenza di **redditi prodotti nel territorio dello Stato** mediante l'operatività di una **stabile organizzazione “occulta”** di un soggetto non residente, il soggetto a cui imputare il **reddito ascrivibile alla stabile organizzazione** dovrebbe essere la stessa impresa non residente. In realtà, l'individuazione del **soggetto passivo a cui imputare il reddito** della stabile organizzazione, ed anche di colui che avrà la **capacità di stare in giudizio** avverso tale accertamento, è tutt'altro che agevole e presenta nella pratica **situazioni controverse** di non immediata soluzione.

Infatti, l'arresto della **Suprema Corte** ([sentenza n. 16106/2011](#)) intravede nella stabile organizzazione un **autonomo centro di imputazione dei rapporti tributari**, così da attribuirgli una soggettività tributaria; fatto proprio questo orientamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'atto pratico ne deriva che ogni qualvolta la stabile organizzazione occulta dell'impresa estera viene contestata come esistente in seno ad una **società residente in Italia**, destinataria dell'avviso di accertamento conseguente a tale contestazione è la società italiana a cui si assommeranno tanto i **redditi propri**, ossia quelli conseguiti svolgendo la propria attività, e sia **quelli contestati** in quanto ascritti per effetto dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria **alla presunta stabile organizzazione occulta** dell'impresa estera.

Questo orientamento, a dire il vero, non corrisponde a quello che la stessa **Cassazione** aveva assunto con la **sentenza n. 7682/2002** in cui era stato riconosciuto che il **soggetto passivo d'imposta** poteva essere **solamente la società estera**; ma tant'è: ciò che si constata nella prassi è che i redditi contestati alla stabile organizzazione occulta dell'impresa non residente sono oggetto di **accertamento rivolto alla società residente** in Italia.

Si tratta evidentemente di una **soluzione non soddisfacente** sotto il profilo tecnico e che genera effetti controversi.

Si pensi dapprima alla individuazione del **soggetto titolato a ricevere l'avviso di accertamento** e ad impugnarlo dinanzi alla competente commissione tributaria; secondo l'approccio sopra delineato, tale soggetto **dovrebbe essere la stabile organizzazione** occulta, ma nella pratica si osserva sovente che le **notifiche** sono **effettuate a tutti i potenziali attori coinvolti**: la **stabile organizzazione**, la **società residente in Italia** presso cui si presume si trovi la stabile organizzazione e **l'impresa estera** titolare della presunta stabile organizzazione.

Un secondo aspetto attiene poi alla modalità con cui il **reddito accertato** dalla stabile organizzazione viene contestato. Ciò spesso avviene, come detto, mediante la **rettifica della dichiarazione dei redditi della società residente** in Italia in seno alla quale si presume si incorpori la stabile organizzazione del soggetto estero. Ma questa modalità contravviene al principio che vede la **società estera** come **reale soggetto passivo** per tutti i redditi prodotti nel territorio italiano ai sensi dell'[articolo 23, del Tuir](#), e separatamente per quelli realizzati appunto **mediante l'operatività di una stabile organizzazione**, seppure nei limiti dei redditi che ad essa sono strettamente riferibili. Inoltre, sovente il reddito accertato è determinato avuto riguardo solo alla **ricostruzione di presunti componenti positivi di reddito**, magari deducendo costi calcolati con modalità del tutto forfetarie.

A questa modalità di determinazione del **reddito accertato alla stabile organizzazione** di cui è contestata l'esistenza, ma di fatto attribuito alla società residente in Italia, consegue poi che anche le **correlate sanzioni** amministrative siano irrogate sempre a tale ultimo soggetto, con ulteriore spiacevole conseguenza, non ultima sotto il profilo della **responsabilità penale**; un effetto, anche questo, che **non risulta convincente** e che meriterebbe una precisa riflessione e definizione.

Seminario di specializzazione

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA
DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Importazioni di beni con IVA pagata non in dogana, ma con reverse charge

di **Marco Peirola**

L'[articolo 70, comma 6, del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che, per l'**importazione di materiale d'oro, nonché dei prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi** da parte di soggetti passivi nel territorio dello Stato, l'IVA – accertata e liquidata nella dichiarazione doganale, in base ad attestazione resa in tale sede – è assolta a norma delle disposizioni di cui al Titolo II dello stesso D.P.R. n. 633/1972, cioè con il meccanismo del *reverse charge*; a tal fine, la norma prosegue specificando che il documento doganale deve essere **annotato**, con riferimento al mese di rilascio del documento stesso, nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi (di cui agli [articoli 23 o 24 del D.P.R. 633/1972](#)), nonché, agli effetti della detrazione, nel registro degli acquisti (di cui all'[articolo 25 del D.P.R. 633/1972](#)).

Il successivo [comma 7 dello stesso articolo 70 del D.P.R. 633/1972](#) dispone che le disposizioni in esame si applicano anche alle importazioni di beni indicati nel settimo e nell'[ottavo comma dell'articolo 74](#), riguardanti le **introduzioni nel territorio dello Stato di rottami e altri materiali di recupero** di provenienza extracomunitaria, per cui la dichiarazione di importazione deve essere annotata nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi e, ai fini dell'esercizio della detrazione, nel registro degli acquisti.

Fatte salve queste tipologie di beni (materiale d'oro e prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, da un lato, e rottami e altri materiali di recupero, dall'altra), per le restanti importazioni è prevista l'**applicazione dell'IVA in dogana, a meno che si tratti di importazioni non soggette ad imposta** ai sensi dell'[articolo 68 del D.P.R. 633/1972](#). Si tratta, nello specifico:

- delle importazioni di beni da parte degli esportatori abituali;
- delle importazioni di campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati;
- di ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente dall'imposta o non vi è soggetta a norma dell'[articolo 72 del D.P.R. 633/1972](#), con la specificazione che, per le operazioni relative all'oro da investimento di cui all'[articolo 10, comma 1, n. 11](#), l'esenzione si applica allorché i requisiti ivi indicati risultino da conforme attestazione resa, in sede di dichiarazione doganale, dal soggetto che effettua l'operazione;
- della reintroduzione di beni nello stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, sempreché ricorrano le condizioni per la franchigia doganale;
- dell'importazione di beni donati ad enti pubblici, ovvero ad associazioni riconosciute o

fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, nonché quella di beni donati a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. n. 996/1970;

- delle importazioni dei beni indicati nell'[articolo 2, comma 3, lettera l\), del D.P.R. 633/1972](#), vale a dire: paste alimentari; pane, biscotto di mare e altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri; miele; uova; materie grasse; formaggio o frutta; latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie;
- delle importazioni di gas mediante un sistema di gas naturale o una rete connessa a un tale sistema, ovvero di gas immesso da una nave adibita al trasporto di gas in un sistema di gas naturale o in una rete di gasdotti a monte, di energia elettrica, di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento.

Potrebbe, però, accadere che l'importazione abbia per oggetto **beni soggetti al meccanismo del reverse charge, diversi da quelli precedentemente richiamati** di cui all'[articolo 70, commi 7 e 8, del D.P.R. 633/1972](#).

Si pensi, per esempio, ai telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* PC, *laptop* e dispositivi a circuito integrato, rispetto ai quali l'[articolo 17, comma 6, lett. b\) e c\), del D.P.R. 633/1972](#) prevede l'applicazione dell'inversione contabile.

Siccome l'[articolo 68, comma 1, lett. c\), del D.P.R. 633/1972](#) dispone che costituiscono importazioni non soggette a IVA **“ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente dall'imposta o non vi è soggetta a norma dell'articolo 72 (...)”**, potrebbe ritenersi che l'importazione dei predetti beni non comporti l'applicazione dell'IVA all'importazione, trattandosi di **beni che, se ceduti all'interno dello Stato, non danno luogo all'addebito dell'imposta in fattura** da parte del cedente.

In realtà, deve osservarsi che le importazioni detassate sono soltanto quelle aventi per oggetto beni che, se ceduti, beneficiano dell'esenzione di cui all'[articolo 10 del D.P.R. 633/1972](#) o, in considerazione dell'espresso richiamo, della non imponibilità dell'[articolo 72](#) dello stesso decreto, riconosciuta per le cessioni e le prestazioni nei confronti di determinati organi od organismi sovranazionali.

In **assenza**, pertanto, di una **disposizione specifica** che consenta di escludere il pagamento dell'IVA in dogana, i telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* PC, *laptop* e dispositivi a circuito integrato importati da Paesi *extra-UE* sono **soggetti ad imposta** in base alle disposizioni degli [articoli 69 e 70 del D.P.R. 633/1972](#).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento dell'Iva configurabile anche per il 2005

di **Luigi Ferrajoli**

Il delitto di omesso versamento dell'Iva punito dall'[articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000](#) è stato introdotto nel nostro ordinamento penale dall'[articolo 35, comma 7 del D.L. 223/2006](#), convertito con modificazioni nella L. 248/2006.

Si è posta la questione se la fattispecie incriminatrice potesse riguardare anche **l'omesso versamento dell'Iva annuale** relativa al 2005 atteso che la relativa previsione normativa è entrata in vigore soltanto a metà dell'anno 2006, in particolare il 4 luglio 2006.

La Corte di Cassazione, Sezione III Penale, con la [sentenza n. 15234/2017](#) ha affermato che il predetto delitto è configurabile anche per le omissioni dei versamenti relativi all'anno 2005 **senza** che ciò comporti una **violazione** del **principio** di **irretroattività** della norma penale.

Sul punto la Corte richiama la [sentenza delle Sezioni Unite Penali n. 37424/2013](#) la quale ha chiarito che *"se è vero che, al momento della scadenza del termine fiscale per il versamento periodico dei debiti Iva relativi all'anno 2005, il reato in discussione non era ancora stato introdotto ... è altrettanto vero, però, che **la condotta penalmente rilevante non è l'omissione del versamento periodico nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale nel maggiore termine stabilito per il versamento dell'acconto Iva relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo**"*.

Infatti, il soggetto che aveva omesso i versamenti periodici per il 2005 nel termine previsto dalla normativa tributaria e che vi aveva persistito fino al 4 luglio 2006, avrebbe avuto la possibilità fino al 27 dicembre 2006 di assumere le proprie determinazioni in ordine all'effettuazione di un pagamento dei debiti che mantenesse l'omissione del versamento **al di sotto della soglia di punibilità prevista dalla legge**. La decisione del contribuente di non provvedere a questi versamenti, che dà luogo alla commissione del reato (che si perfeziona solo con l'omesso versamento oltre la soglia al 27 dicembre 2006) si colloca, dunque, in **un'epoca ampiamente successiva alla introduzione della nuova fattispecie incriminatrice** (4 luglio 2006), alla quale non può, pertanto, attribuirsi un effetto retroattivo.

Una conferma di tale soluzione è possibile rinvenirla **nell'[ordinanza della Corte Costituzionale n. 25/2012](#)** con cui la Consulta ha dichiarato manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'[articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000](#) sollevata con riferimento all'[articolo 3 della Costituzione](#) limitatamente alle omissioni relative all'anno 2005. In particolare, la Corte ha affermato che la circostanza che il debitore di Iva per l'anno 2005 venga a disporre, al fine di eseguire il versamento, o meglio per decidere se effettuarlo o meno

con la consapevolezza che la sua omissione avrà conseguenze penali (essendo il pagamento doveroso, in base alla normativa tributaria, già prima ed indipendentemente dall'introduzione della nuova fattispecie delittuosa), di un termine minore di quello accordato al contribuente per gli anni successivi, non può ritenersi, di per sé, **lesivo del parametro costituzionale dell'uguaglianza e delle ragionevolezza**, in quanto il termine di oltre cinque mesi e mezzo riconosciuto al soggetto in questione (dal 4 luglio al 27 dicembre 2006) non può ritenersi intrinsecamente incongruo, ossia talmente breve da pregiudicare o da rappresentare, di per sé, un serio ostacolo all'adempimento.

Nella sentenza in commento la Corte di Cassazione ha, inoltre, precisato che l'affermazione della rilevanza penale dell'omesso versamento Iva anche per l'anno 2005 non può essere esclusa attraverso il richiamo al **principio di colpevolezza di cui all'articolo 27 Costituzione**, in forza del quale, tutte le volte in cui entra in gioco il dovere di osservare le leggi penali, la sua violazione non può certamente divenire rilevante in caso di impossibilità di conoscenza del precetto (**Corte Cost., sentenza n. 364/1988**). Infatti, proprio l'esistenza di un congruo periodo di tempo fra l'entrata in vigore dell'articolo 10-ter ed il termine per il versamento dell'acconto relativo al 2006, **consentendo al contribuente di adottare una condotta che impedisse il perfezionamento del reato**, porta ad escludere che dal principio di colpevolezza possa discendere un rilievo ostativo assoluto all'applicabilità della nuova norma penale alle omissioni di versamento del saldo Iva relativo al 2005.

L'esclusione della rilevanza penale in relazione a singole fattispecie concrete potrebbe essere affermata in presenza di elementi tali da condurre, anche per questioni attinenti al divario temporale fra maturazione del debito Iva e introduzione della norma penale, **all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato**. In particolare, ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui l'omissione del versamento dell'imposta in misura superiore alla soglia prevista dalla norma oltre il termine stabilito dalla legge per il perfezionamento della fattispecie delittuosa trovi la sua ragione esclusiva in un **comportamento colpevole** interamente posto in essere **prima dell'introduzione della norma penale**, quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una **sanzione amministrativa** (come ad esempio la dichiarazione di fallimento prima della data di entrata in vigore della nuova norma penale).



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

ADEMPIMENTI

Deposito del bilancio nei 180 giorni e formato XBRL

di Dottryna



Al più tardi entro la fine del corrente mese le società che hanno approvato il bilancio nel termine lungo devono provvedere al relativo deposito presso la Camera di commercio competente.

Al fine di approfondire i diversi aspetti dell'obbligo, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Adempimenti", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza alcuni aspetti relativi al formato XBRL.

Entro il **prossimo 31 luglio**, le società di capitali che hanno provveduto **all'approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2016 entro lo scorso 29/06/2017** (ossia 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se previsto dallo statuto) **sono tenute a depositare**, presso il competente Registro delle imprese, **il bilancio di esercizio** unitamente ai relativi allegati e al verbale di approvazione. Entro il medesimo termine, le S.p.a., S.a.p.a. e società consortili per azioni (escluse quelle quotate) sono tenute a presentare **l'elenco soci**, se "variato" rispetto alla situazione esistente alla data di approvazione del bilancio precedente.

Si rammenta infatti che, ai fini del computo del termine, il **sabato e la domenica vengono considerati giorni festivi** e, quindi, si considera "**tempestivo**" il **deposito effettuato il primo giorno lavorativo successivo** (così, ad esempio, se il bilancio è stato approvato il 29/06/2017, il deposito va effettuato entro il 31/07/2017, in quanto il 29 luglio cade di sabato).

Relativamente al **formato XBRL**, va rilevato che il **bilancio deve essere elaborato**:

- nel **rispetto delle c.d. "tassonomie"**: la nuova **versione "2016-11-14"** della tassonomia XBRL è in vigore (e, quindi, deve essere utilizzata) per i bilanci chiusi il 31/12/2016 o successivamente. Tuttavia, precisa il manuale operativo di Unioncamere "*i bilanci con inizio esercizio anteriore alla data 01/01/2016... potranno ancora utilizzare la precedente versione della tassonomia 2015-12-14*";
- **relativamente a stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa e rendiconto finanziario**; gli altri documenti allegati (ad esempio: verbale di approvazione, relazione

sulla gestione, relazione del collegio sindacale o del revisore), invece, vanno prodotti nel formato PDF/A.

Si rammenta che sono **esonerate** dalla redazione del **rendiconto finanziario** le società che redigono il bilancio in forma “abbreviata” e le cosiddette “micro-imprese”.

Per dette imprese occorre segnalare i seguenti aspetti.

Imprese bilancio abbreviato sono **esonerate dalla relazione sulla gestione se in nota Integrativa** sono fornite le informazioni **richieste dai punti 3) e 4)** dell'articolo 2428 cod. civ.

Imprese bilancio micro-imprese sono **esonerate dalla redazione:**

- della **nota Integrativa**, quando in calce allo Stato Patrimoniale risultano le informazioni previste dall'[articolo 2427, comma 1, nn. 9 e 16](#) del cod. civ.;
- dalla **relazione sulla gestione**, quando in calce allo Stato Patrimoniale risultano le informazioni richieste dall'[articolo 2428, comma 3, nn. 3 e 4 del cod. civ.](#)

Nelle micro-imprese, pertanto, il bilancio d'esercizio può essere composto solo da Stato Patrimoniale e Conto Economico, per i quali sono previsti forma, struttura e contenuti uguali a quelli del bilancio in forma abbreviata. Nel caso in cui le micro-imprese **volessero presentare il bilancio completo di Nota Integrativa ed eventuale Rendiconto Finanziario, dovranno redigere e depositare il bilancio in forma abbreviata usando la relativa tassonomia**. Al pari delle piccole imprese, anche le micro-imprese potranno comunque presentare il bilancio in forma ordinaria.

Resta fermo che il **file XBRL non può mai essere omesso**, tranne nei casi di “esonero” espressamente previsti dalla normativa. La nuova tassonomia consente di predisporre anche il **bilancio consolidato** in formato XBRL, composto da: Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario (ove richiesto dalla normativa). La Nota Integrativa dovrà essere prodotta ed allegata in formato PDF/A.

Ipotesi di “doppio” deposito

Nell'ipotesi in cui la **vigente tassonomia non sia giudicata compatibile**, per la particolare situazione aziendale, **con i principi di chiarezza, correttezza e veridicità** di cui all'[articolo 2423 del cod. civ.](#), **il prospetto contabile** (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario ove previsto) **e/o la Nota Integrativa** in formato PDF/A **dovranno essere allegati alla pratica di deposito “in aggiunta” al file in formato XBRL**.

In tal caso l'istanza XBRL deve contenere le informazioni presenti nella Nota integrativa allegata in formato PDF/A (quali: introduzione, tabelle, parte conclusiva), **con le opportune dichiarazioni di conformità**: occorre riportare nella sezione “Nota integrativa parte finale” del formato XBRL, campo “Dichiarazione di conformità”, la seguente formulazione: “*Si dichiara che lo Stato Patrimoniale, il Conto Economico, il Rendiconto Finanziario e/o la Nota Integrativa sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all’art. 2423 del codice civile*”.

Anche i documenti in formato PDF/A devono essere dichiarati conformi.

Come indicato nel manuale operativo di Unioncamere, **non è necessario il doppio deposito in caso di differenze esclusivamente formali e non sostanziali tra il documento approvato in assemblea e il bilancio in formato XBRL**, poiché in tal caso non si incorre nel rischio di nullità della deliberazione assembleare ai sensi dell'[articolo 2434-bis del cod. civ.](#), in analogia a quanto stabilito dalla sentenza della [Corte d'Appello di Torino, sentenza del 24/08/2000](#): “*Non si ha nullità se la violazione è sostanzialmente irrilevante, in quanto priva di consistenza, pertanto meramente formale, di immediata percezione o di agevole correzione a seguito delle informazioni rese in assemblea*”.

Mancata approvazione del bilancio

Il deposito del bilancio “non approvato” (progetto di bilancio), non essendo previsto dalla norma, risulta essere un deposito “atipico”. **Alcune CCIAA, su espressa indicazione del competente giudice del registro, “considerano accettabile tale adempimento, pur se facoltativo”.**

Qualora sia previsto dal singolo ufficio del Registro delle imprese, il deposito del bilancio non approvato va effettuato, tramite ComUnica, con il **modulo S2** e l'indicazione nel **modulo Note/XX** che trattasi di deposito di bilancio non approvato ([MISE, circolare 3668/C/2014](#)) allegando il verbale di assemblea andata deserta o che non ha raggiunto i necessari *quorum* costitutivi e/o deliberativi ovvero che non ha approvato il bilancio. Tale deposito è soggetto al pagamento dei diritti di segreteria di 90,00 euro e dell'imposta di bollo per 65,00 euro.

Nella Scheda di studio pubblicata su Dottryna sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- [la sottoscrizione dei documenti con la firma digitale;](#)
- [la dichiarazione di conformità dei documenti;](#)
- [la struttura e la composizione della pratica di deposito;](#)
- [l'imposta di bollo e i diritti di segreteria;](#)
- [la rettifica del bilancio già depositato.](#)



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)