

Edizione di martedì 15 maggio 2018

ACCERTAMENTO

Indagini finanziarie e movimentazioni sui conti di soggetti terzi

di **Angelo Ginex**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Linee guida in materia di prezzi di trasferimento: firmato il decreto

di **Lucia Recchioni**

ACCERTAMENTO

Abitazione privata: accesso solo in presenza di gravi indizi

di **Marco Bargagli**

AGEVOLAZIONI

Sismabonus ad ampio raggio

di **Alessandro Bonuzzi**

ADEMPIMENTI

Il termine lungo per il deposito del bilancio

di **EVOLUTION**

ACCERTAMENTO

Indagini finanziarie e movimentazioni sui conti di soggetti terzi

di **Angelo Ginex**

In tema di **indagini finanziarie**, l'Agenzia delle entrate deve provare, anche tramite presunzioni, che le **movimentazioni bancarie** riscontrate sui conti correnti intestati a **soggetti terzi** rispetto alla società verificata siano **referibili**, seppure in parte, **ad operazioni aziendali**, onde poter recuperare a tassazione la maggiore materia imponibile accertata. È questo il principio di diritto che emerge dall'[ordinanza n. 9212 del 13.04.2018](#) della **Corte di Cassazione**.

La controversia sottoposta al vaglio dei giudici di Piazza Cavour prende le mosse da un ricorso proposto dalla contribuente, una società a responsabilità limitata operante nel settore tessile, avverso un **avviso di accertamento** emanato dall'Agenzia delle entrate a seguito di **indagini finanziarie**.

L'Amministrazione finanziaria, sulla scorta dei dati rinvenuti dai **conti correnti personali dell'amministratore** della società verificata e, addirittura, di sua **figlia**, evidenziava l'esistenza di **movimentazioni bancarie** sospette, poiché **non adeguatamente motivate**. Essa procedeva pertanto al recupero a tassazione del maggior imponibile rilevato, emanando il relativo avviso di accertamento.

La società oggetto di controllo proponeva ricorso avverso tale atto, deducendo l'insussistenza di **alcuna prova** in merito alla **referibilità delle suddette movimentazioni ad essa**.

L'Agenzia delle entrate, stante la vittoria della società ricorrente nei giudizi di primo e secondo grado, proponeva ricorso in Cassazione, lamentando la violazione e la falsa applicazione degli [articoli 32](#) e [41 D.P.R. 600/1973](#), [articolo 51 D.P.R. 633/1972](#) e [articolo 2728 cod.civ.](#).

La Suprema Corte ha risolto la lite così insorta in senso favorevole alla società verificata, **rigettando il ricorso per cassazione** proposto dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, i giudici di Piazza Cavour hanno affermato *tout court* che, **al fine di emettere un avviso di accertamento in capo ad una società sulla base dei dati risultanti dai conti correnti intestati a soggetti terzi**, l'unica condizione sempre necessaria consiste nel provare che i **suddetti conti** siano stati utilizzati per operazioni referibili alla società stessa.

Tale onere probatorio, assolvibile anche mediante l'utilizzo di **presunzioni**, non riguarda però la totalità delle movimentazioni bancarie effettuate: secondo il ragionamento adoperato dai giudici, infatti, **è sufficiente che l'Agenzia delle entrate dimostri una correlazione anche tra una**

parte delle operazioni aziendali e quelle effettuate sul conto.

Detto in altri termini, **l'Amministrazione finanziaria deve provare l'utilizzo, da parte della società accertata, dei conti bancari oggetto di controllo**, senza la necessità di dimostrare che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchino operazioni aziendali, atteso che, ai sensi dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#), incombe sul contribuente accertato la dimostrazione dell'estraneità alla propria attività di impresa.

È d'uopo sottolineare come la **Suprema Corte non ritenga altresì necessario che l'Agenzia delle entrate dimostri la natura fittizia dell'intestazione dei conti a terzi**, essendo questa una condizione non necessaria perché l'Amministrazione finanziaria possa procedere con l'accertamento.

In virtù di quanto sopra, quindi, la Corte di Cassazione ha ritenuto che **l'Agenzia delle entrate**, non avendo fornito alcun tipo di elemento atto a dimostrare la riferibilità alla contribuente delle movimentazioni bancarie effettuate sui conti dell'amministratore e, addirittura, della figlia di quest'ultimo, **non abbia adempiuto al proprio onere probatorio**.

Pertanto, la Suprema Corte ha colto l'occasione per precisare che il presunto **comportamento non collaborativo** e omissivo della società contribuente, tanto invocato dall'Amministrazione finanziaria, **non** possa essere considerato **sufficiente** a colmare l'assenza dei necessari elementi probatori.

Si segnala, infine, che **un recente pronunciamento della giurisprudenza di legittimità** (cfr., [Cassazione n. 8112/2016](#)), citato anche nella pronuncia in rassegna, **appare discordante con il principio appena enunciato**: esso infatti ritiene che le condizioni di fittizietà e di riferibilità siano di **natura alternativa**, così negando il **carattere necessario della prova** circa l'utilizzabilità del conto per operazioni riferibili alla società contribuente.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Linee guida in materia di prezzi di trasferimento: firmato il decreto

di Lucia Recchioni

Nella giornata di ieri, 14 maggio, è stato firmato il [decreto](#) recante le **linee guida** per l'applicazione delle disposizioni previste in materia di **prezzi di trasferimento** ([articolo 110, comma 7, Tuir](#)), il quale dà attuazione alle modifiche apportate dall'[articolo 59, comma 1, D.L. 50/2017](#), convertito dalla L. 96/2017.

Si ricorda, a tal proposito, che con quest'ultimo intervento normativo è stato stabilito che le **operazioni transfrontaliere** tra imprese associate devono essere valorizzate in base al **principio di libera concorrenza** ed è quindi stato affidato ad un apposito **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di **determinare**, sulla base delle **migliori pratiche internazionali**, le **linee guida** per l'applicazione di tale **principio**.

Il decreto, che è ora in corso di pubblicazione nella **Gazzetta Ufficiale**, nel dettare, quindi, le richieste **linee guida**, fornisce, per la prima volta, una definizione di **"controllo societario"**.

Le disposizioni di **legge**, infatti, non prevedono, ad oggi, una **definizione** di **"controllo societario"** sebbene l'articolo 110, comma 7, Tuir stabilisca che *"i componenti del reddito derivanti da operazioni con **società non residenti** nel territorio dello Stato, **che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa**, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra **soggetti indipendenti** operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito"*.

Punto di riferimento, nel corso degli anni, è stata quindi la [circolare del Ministero delle Finanze 32/1980](#), che, sebbene **risalente**, è stata condivisa dalla **giurisprudenza prevalente**.

Invero, la circolare in oggetto, più che fornire una precisa definizione di **controllo** si è limitata ad estendere il **concetto di "controllo"** a **tutte le ipotesi di "influenza economica potenziale o attuale** desumibile dalle **singole circostanze**, quali, in particolare:

1. **vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa;**
2. **impossibilità di funzionamento** dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle joint ventures);
3. **diritto di nomina** dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società;

4. **membri comuni del consiglio di amministrazione;**
5. **relazioni di famiglia tra le parti;**
6. **concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria;**
7. **partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita;**
8. **partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi;**
9. **controllo di approvvigionamento o di sbocchi;**
10. **serie di contratti che modellino una situazione monopolistica;**
11. **in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali".**

Anche se, come precisato dalla medesima circolare, l'esistenza di uno dei richiamati **elementi di fatto non** è mai stata ritenuta **idonea**, da sola, a dimostrare l'esistenza del **controllo societario**, pare evidente che l'ambito di applicazione dell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) sia stato decisamente ampliato ad opera di un mero chiarimento di **prassi**.

Purtuttavia non sono mancate sentenze di segno opposto, che, ignorando i chiarimenti di prassi, hanno attribuito rilevanza esclusivamente alle definizioni di cui all'[articolo 2359 cod. civ.](#), contribuendo, di fatto, a generare ancora più **confusione** tra gli operatori.

Ecco allora che, ad esempio, con la **sentenza CTR Lombardia n. 316 del 09.07.2015** il concetto di "**controllo**" ai fini della disciplina in esame è stato fatto coincidere con la **nozione codicistica di controllo**, sicché, ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#) il controllo "*può essere di natura giuridica (società che dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea di un'altra società); di natura contrattuale (società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa)*".

Sul punto deve essere quindi salutato con favore il chiarimento offerto dal [D.M. 14.05.2018](#), con il quale è stato precisato che devono essere considerate **imprese associate** "*l'impresa residente nel territorio dello Stato e la società non residente allorché:*

- *una di esse partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale dell'altra (concetto di imprese controllate o controllanti), o*
- *lo stesso soggetto partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese".*

Viene poi precisato che il requisito della "**partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale**" richiede, alternativamente:

- la **partecipazione** per oltre il **50%** nel **capitale**, nei **diritti di voto** o negli **utili** di un'altra impresa; oppure;
- l'**influenza dominante** sulla **gestione di un'altra impresa**, sulla base di **vincoli azionari o contrattuali**.



MASTER[®]
BREVE 20[^]

Direzione Scientifica: **Sergio Pellegrino, Giovanni Valcarenghi e Paolo Meneghetti**

ACCERTAMENTO

Abitazione privata: accesso solo in presenza di gravi indizi

di **Marco Bargagli**

Il **combinato disposto** dell'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) (ai fini I.V.A.) e dell'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#) (ai fini delle imposte sui redditi) formula le **disposizioni sostanziali** di riferimento in tema di **accessi, ispezioni e verifiche** in azienda, nonché i correlati **poteri riservati all'Amministrazione finanziaria** nel corso di una **verifica fiscale**.

Le **ulteriori garanzie** spettanti al contribuente nell'ambito di un'attività ispettiva sono sancite dalla **L. 212/2000**, che reca la disciplina in materia di **Statuto dei diritti del contribuente** e con la quale il legislatore ha introdotto precise regole da osservare nel corso dei **controlli fiscali**.

Anzitutto, per effettuare **l'accesso all'interno dei locali adibiti all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali** occorre esibire il **foglio di servizio** sottoscritto dal Comandante del singolo Reparto operante (**Guardia di Finanza**), ossia **l'ordine di verifica o di accesso** siglato dal **responsabile dell'Ufficio** (nel caso di accesso effettuato **dall'Agenzia delle entrate**).

Inoltre, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di **attività professionali** rende necessaria, oltre l'esibizione del correlato provvedimento come sopra illustrato, anche la **presenza del titolare dello studio** o di altra persona di fiducia eventualmente **delegata** da parte del **professionista verificato**.

In tema di **accessi, ispezioni e verifiche** presso la sede del contribuente ispezionato, sono state fornite indicazioni operative dal **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del **Comando Generale della Guardia di Finanza** (cfr. volume II – parte III – capitolo 2 “*Poteri esercitabili*”, pag. 13 e ss.).

Il citato documento di prassi prende in considerazione **due ipotesi** particolari:

- l'accesso nei **locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata** e relative pertinenze;
- l'accesso nei **locali c.d. promiscui** (ossia quelli adibiti, **oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali**, anche ad **abitazione privata**).

Nella **prima circostanza**, l'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata può avvenire solo in presenza della preventiva **autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, nelle ipotesi di **gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, con il preciso obiettivo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altri documenti comprovanti le violazioni.

Sul punto, occorre ricordare che il **provvedimento emesso da parte del magistrato** che autorizza l'accesso all'interno dell'**abitazione privata** ha natura di **atto amministrativo discrezionale**, che deve essere adeguatamente **motivato** (con indicazione degli asseriti **"gravi indizi di violazione delle norme tributarie"**).

Di contro per accedere all'interno dei locali adibiti, **oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad abitazione**, occorre preventivamente ottenere l'**autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente** e, successivamente, **esibire l'ordine di accesso**.

Come **opportunamente segnalato** dalla Guardia di Finanza nel citato **Manuale operativo** *"il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che autorizza l'accesso nei locali ad uso promiscuo **assolve ad una funzione formale di controllo della sussistenza dei presupposti di legittimità richiesti dalla legge stessa, per cui, nella richiesta di accesso, non è necessaria altra motivazione oltre a quella che dà atto della coincidenza fra domicilio privato e luogo di svolgimento dell'attività**"*.

I luoghi c.d. **"promiscui"** sono quelli ove il **soggetto economico** ha stabilito il **centro effettivo della propria vita domestica**, mantenendo tuttavia a sua disposizione **alcuni locali o spazi dell'immobile adibiti anche all'esercizio dell'attività**.

In merito, il citato documento di prassi, richiamando l'orientamento espresso dalla **giurisprudenza di legittimità**, precisa che l'**uso promiscuo dei locali** si verifica **non solo nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale**, ma ogni volta che l'**agevole possibilità di comunicazione interna** consenta il **trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale o professionale nei locali abitativi** e, *"quindi, sia possibile averli sottomano per ogni evenienza e, nel contempo, però, detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno o ai pasti"* (cfr. Corte di cassazione, [sentenza n. 6232 del 27.03.2015](#)).

Tali concetti sono stati illustrati anche dalla suprema Corte di cassazione, **sezione 6° civile**, con la recente [ordinanza n. 7723 del 28.03.2018](#).

Gli ermellini si sono espressi circa il **corretto operato dei verificatori** che avevano effettuato un accesso ai fini fiscali presso un **ristorante-pizzeria** ubicato in un immobile ove, al **piano terra** era situato il locale **adibito all'esercizio dell'attività commerciale**, mentre, al **primo piano dello stesso immobile**, si trovava l'**abitazione-residenza** del titolare dello stesso ristorante.

In merito, era stato rilevato un **collegamento interno tra i due locali**, che consentiva l'accesso da un piano all'altro.

Sul punto, i **giudici di piazza Cavour** hanno **confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio**, accogliendo la tesi dell'Agenzia delle entrate.

Infatti, **richiamando la normativa sostanziale di riferimento** e, in particolare, l'[articolo 52 D.P.R.](#)

[633/1972](#), l'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali adibiti **anche ad abitazione** del contribuente ovvero esclusivamente **ad abitazione**, è subordinato **“alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo”**.

Nello specifico, la definizione di **locali ad uso promiscuo** ricorre **non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale**, ma **ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna** consenta il **trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi**.

Conformemente, il **giudice tributario di appello** si è espresso in ordine all'**autonomia delle due parti dell'edificio presso il quale è stato operato l'accesso**, essendo il **piano terra** adibito ad **attività di pubblico esercizio**, mentre il piano primo utilizzato come **residenza familiare del contribuente**.

Tuttavia, a parere della suprema Corte di cassazione, il giudice di merito **“ha eluso la questione della promiscuità dei due distinti locali ed in particolare non ha in alcun modo valutato l'allegazione agenziale che ricorresse tale circostanza per il fatto che esisteva un collegamento interno che consentiva l'accesso/recesso dal piano terra al piano primo”**.

Per **l'accesso effettuato nei locali c.d. promiscui** (nel caso di specie ristorante/pizzeria-abitazione collegati tra di loro da un passaggio funzionale), **non è necessario**, infatti, **dimostrare la sussistenza dei gravi indizi di violazione**, ma **basta unicamente** ottenere l'autorizzazione della competente Procura della Repubblica.

Di contro, per effettuare l'accesso nei locali adibiti **unicamente ad abitazione privata**, l'Autorità giudiziaria dovrà seguire una **rigorosa procedura** e motivare adeguatamente il **provvedimento di autorizzazione all'accesso presso il domicilio privato del contribuente**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Sismabonus ad ampio raggio

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la [risoluzione 34/E/2018](#) l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi del cosiddetto **Sismabonus**, agevolazione di cui all'[articolo 16, comma 1-quater, D.L. 63/2013](#) ancorata alle **misure antisismiche** di cui all'[articolo 16-bis, comma 1, lettera i\) Tuir](#), fornendo importanti chiarimenti.

Il caso oggetto del documento di prassi riguarda **tre comproprietari** persone fisiche, ciascuno per un terzo, di un'**unità immobiliare** dichiarata **inagibile** a seguito del terremoto verificatosi nelle Marche nel 1972.

Volendo procedere alla demolizione e alla fedele ricostruzione dell'immobile, i tre istanti hanno posto i seguenti quesiti:

1. se spetti la **detrazione Sismabonus dell'80%**, con tetto massimo di spesa incentivabile di **96.000 euro**, in relazione a spese per l'intervento di **demolizione e fedele ricostruzione**, con riduzione di due classi di rischio sismico, di un'unità immobiliare attualmente censita nella **categoria catastale F/2** (unità collabenti), in quanto danneggiata dal sisma;
2. se, in caso di risposta positiva al quesito di cui al punto 1), la spesa per l'intervento edilizio possa essere **suddivisa** tra gli aventi diritto non in base alle proprie quote di proprietà dell'immobile, ma in base alle **spese da ognuno effettivamente sostenute**;
3. se all'ammontare di tali spese sia applicabile l'**aliquota Iva agevolata**, ed in caso affermativo, in quale misura.

La risoluzione in commento ha dato risposta a tutti e tre i dubbi dei contribuenti. In particolare, relativamente al quesito di cui al punto 1, si è ritenuto che rientrino tra gli interventi di **ristrutturazione edilizia** quelli di demolizione e ricostruzione di un edificio con la **stessa volumetria** di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'**adeguamento** alla normativa antisismica.

Inoltre, siffatti interventi di demolizione e ricostruzione, poiché rappresentano una efficace strategia di **riduzione del rischio sismico**, dal punto di vista tecnico possono certamente rientrare fra quelli **agevolabili** ai sensi dell'[articolo 16-bis, comma 1, lettera i\) Tuir](#), relativi all'adozione di **misure antisismiche**.

Alla luce di ciò, l'Agenzia ha ritenuto che gli interventi in questione possano essere **ammessi al Sismabonus**, sempreché, giacché trattasi di una demolizione e ricostruzione di un **edificio**

collabente, dal titolo amministrativo risulti che l'opera consiste in un intervento di **conservazione del patrimonio edilizio esistente** e **non** in un intervento di **nuova costruzione**.

Per quanto riguarda il **quesito di cui al punto 2**, atteso che:

- secondo l'[articolo 16-bis Tuir](#) è possibile fruire della detrazione per le “... **spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti**”, sempreché essi siano titolari del diritto di proprietà sull'immobile, ovvero di un diritto reale, o detengano l'immobile sulla base di un titolo idoneo;
- secondo la [circolare AdE 7/E/2017](#), qualora vi siano più soggetti titolari del diritto alla detrazione, la stessa è ripartita in funzione della **spesa effettivamente sostenuta** da ciascuno, così come attestata dal **bonifico** e dall'intestazione delle **fatture** rilasciate dall'impresa che esegue i lavori;
- sempre secondo la [circolare AdE 7/E/2017](#) il beneficio può spettare anche a colui che **non** risulti **intestatario** del bonifico e/o della fattura, nella misura in cui abbia **sostenuto** le spese. E a tal fine è necessario che le fatture pagate siano appositamente **integrate** con il nominativo del soggetto che ha sostenuto la spesa e con l'indicazione della relativa percentuale;

L'Agenzia ha confermato anche in tale occasione che la spesa per l'intervento edilizio può essere **suddivisa** tra gli aventi diritto in base alle **spese da ognuno effettivamente sostenute**, sebbene osservando le indicazioni riguardanti l'attestazione.

Infine, relativamente al **quesito numero 3**, la risoluzione ha affermato che ai lavori di demolizione con ricostruzione si applica l'**aliquota Iva** agevolata del **10%** per gli interventi di **ristrutturazione edilizia**, sempreché le opere siano qualificate come tali dalla relativa **documentazione amministrativa**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ADEMPIMENTI

Il termine lungo per il deposito del bilancio

di **EVOLUTION**



Ai sensi dell'art. 2435 c.c. viene previsto che le società di capitali (S.r.l., S.p.a., S.a.p.a., società cooperative, ecc.), entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio, devono provvedere al deposito, 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.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Altre tematiche", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza le regole disposte dal Codice Civile in merito al deposito del bilancio a seguito della sua approvazione.

Una volta all'anno l'assemblea viene convocata per l'approvazione del bilancio **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, o, **in alternativa, entro 180 giorni, qualora lo statuto lo consenta**, per le società tenute alla redazione del bilancio consolidato o qualora sussistano **particolari esigenze** relative alla struttura ed all'oggetto della società, così come disposto dall'[articolo 2364 del c.c.](#) (richiamato per le S.r.l. dall'[articolo 2478-bis del c.c.](#)).

Possono costituire **motivo di rinvio** anche le seguenti circostanze:

- **esistenza di sedi operative distaccate**, anche all'estero, ciascuna dotata di propria autonomia gestionale e contabile, con conseguente necessità di consolidamento dei risultati;
- **esistenza di cause di forza maggiore** (ad esempio, calamità naturali, furti, incendi);
- **partecipazione della società ad operazioni di ristrutturazione aziendale** (ad esempio,

fusione, scissione, conferimento, ecc.);

- **esistenza di patrimoni destinati a specifici affari** ([articoli 2447-bis e ss. cod. civ.](#));
- presenza, tra le immobilizzazioni finanziarie, di una **partecipazione valutata con il metodo del patrimonio netto**;
- **variazione dei sistemi informatici** per la rilevazione delle operazioni di gestione;
- **dimissioni, malattie** o comunque **assenza di amministratori**, direttori generali, responsabili amministrativi o altre figure indispensabili per la predisposizione del bilancio d'esercizio;
- **recepimento**, ai fini della predisposizione del bilancio, **dei Principi contabili internazionali**;
- **necessità di disporre**, per le imprese edili, **dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori** (SAL) da parte del committente.

Resta fermo che le “**particolari esigenze**” che comportano il differimento del termine:

- **devono essere riconosciute dagli amministratori** con una delibera da adottarsi prima del termine di 120 giorni (come da R.M. 10/503/76);
- **devono essere segnalate dagli amministratori nella Relazione sulla gestione** ovvero in Nota integrativa, qualora il bilancio sia redatto in forma “abbreviata”.

Tuttavia, la **mancata motivazione del rinvio della convocazione** oltre il termine di 120 giorni, non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma **può incidere sulla responsabilità degli amministratori** di cui all'[articolo 2392 del cod. civ.](#) (in tal senso la Fondazione Pacioli circolare 17/2005).

Il **deposito del bilancio** deve essere effettuato:

- **presso il competente Registro delle Imprese**, individuato in relazione all'ubicazione:
 1. della sede legale, nel caso di società o consorzio;
 2. della sede secondaria, nel caso di società estera.
- **in via telematica o su supporto informatico completo di firma digitale.**

A prescindere dalla modalità utilizzata (invio telematico o supporto informatico), **la domanda di deposito del bilancio va sottoscritta con firma digitale**, alternativamente:

- **da un amministratore o dal liquidatore della società**; in generale, la firma digitale è apposta dall'amministratore (in possesso di smart card o business key) in carica al momento del deposito del bilancio. Se l'invio telematico viene effettuato da un intermediario, sulla distinta va apposta anche la firma digitale di questi;
- **dal professionista incaricato** ([articolo 31, L. 340/2000](#)), il quale dovrà dichiarare, se non in possesso del **certificato di sottoscrizione con ruolo**, di **non avere procedimenti disciplinari in corso** che comportino la sospensione dall'esercizio dell'attività

professionale e **di essere stato incaricato dal legale rappresentante** pro-tempore della società all'assolvimento del presente adempimento. Qualora il professionista sia in possesso del certificato di ruolo potrà omettere i dati identificativi della sua iscrizione e riportare di essere stato incaricato dal legale rappresentante pro-tempore della società all'assolvimento del presente adempimento. Si rileva che **l'incarico per il deposito del bilancio, conferito al professionista** dal legale rappresentante della società:

1. **deve risultare da un documento da conservare presso la sede sociale;**
2. **può essere ricompreso anche in una procura** *“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”* ([circolare 3575/2004 del Min. Attività Produttive](#)).

Il **soggetto che firma digitalmente i documenti** (amministratore o professionista incaricato) deve dichiarare la conformità dei dati inseriti nel bilancio XBRL. In particolare, va operata una distinzione a seconda della tipologia di documento (bilancio e altri documenti allegati) e del soggetto che appone la firma.

In primo luogo, si rileva che il bilancio XBRL (prospetto contabile e nota Integrativa) sottoscritto digitalmente da un **amministratore o da un liquidatore della società non necessita di alcuna dichiarazione di conformità**.

Se il bilancio XBRL è presentato da un **professionista incaricato** (es. commercialista), il firmatario deve apporre nell'apposito campo previsto in calce alla Nota Integrativa, nella sezione “Nota Integrativa parte finale” **la dichiarazione in cui attesta che il presente documento è conforme all'originale depositato presso la società**.

Per gli **altri documenti** (verbale assemblea, relazione sulla gestione o dell'organo di controllo), nel caso di presentazione da parte di un **professionista incaricato**, il firmatario deve apporre su ciascun documento allegato al bilancio la dichiarazione in cui attesta che il presente **documento è conforme all'originale depositato presso la società**. Ciascun allegato al bilancio deve essere sottoscritto digitalmente dal professionista e può essere copia di documento originale informatico, ovvero copia informatica o copia per immagine, in formato PDF/A, di un documento originale analogico, secondo le disposizioni del D.Lgs. 82/2005.

Nel caso in cui il documento venga presentato da **soggetti diversi**, invece, il firmatario, qualora i documenti siano originariamente analogici, deve dichiarare, consapevole delle responsabilità penali previste ex [art. 76 del D.P.R. 445/2000](#) in caso di falsa o mendace dichiarazione resa ai sensi dell'art. 47 del medesimo decreto, che il presente **documento è stato prodotto mediante scansione ottica dell'originale analogico e che ha effettuato con esito positivo il raffronto tra lo stesso e il documento originale ai sensi delle disposizioni vigenti**.

Ciascun allegato al bilancio va sottoscritto digitalmente dal soggetto che ha prodotto la copia.

In entrambi i casi, se il documento viene prodotto in duplicato informatico e reca le firme digitali degli originali sottoscrittori non occorre la dichiarazione di conformità.

Il **soggetto tenuto alla presentazione di documenti** ed atti alla camera di commercio deve provvedere al **pagamento dell'imposta di bollo e dei diritti di segreteria**.

Per correggere **errori contenuti in bilanci già depositati** deve essere presentata una **nuova pratica di deposito** completa della documentazione prevista, **compreso un nuovo verbale di assemblea** che approva il bilancio corretto. Il nuovo deposito va eseguito nel termine di 30 giorni dalla data del nuovo verbale. In tal caso, sono dovuti 62,70 euro per diritti di segreteria e 65,00 euro per imposta di bollo.

Nel caso in cui **gli errori riguardino la redazione dell'elenco soci**, dovrà procedersi al solo deposito dell'elenco soci senza allegare alcun atto. Il nuovo deposito dell'elenco soci va eseguito tramite la presentazione del modello S indicando nel modulo NOTE/XX i motivi della rettifica e gli estremi della pratica da rettificare. In tal caso, sono dovuti 30,00 euro per diritti di segreteria e 65,00 euro per imposta di bollo.

L'[articolo 2630 del cod. civ.](#) individua, come di consueto, le **sanzioni amministrative** pecuniarie previste in materia di deposito del bilancio:

Violazione	Sanzione applicabile
Omesso/tardivo deposito di atti, documenti, denunce, comunicazioni (elenco soci)	Da 103 a 1.032 euro per ciascun responsabile (amministratore o liquidatore); se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei 30 giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti la sanzione è ridotta ad 1/3 quindi è pari a 34,33 euro . In caso di accertamento se l'omissione è regolata entro 60 giorni dalla notifica, è consentito scegliere se pagare tra il doppio del minimo (€ 206) oppure un terzo del massimo della sanzione prevista (€ 344), oltre alle spese del procedimento (ex articolo 16 L. 689/1981). Tali importi saranno ridotti ad 1/3 (quindi € 68,66 e € 114,67) se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono entro i 30 giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti e il pagamento avviene entro 60 giorni dalla notifica dell'accertamento .
Omesso/tardivo deposito bilancio	La sanzione è aumentata di 1/3 , ossia da 137,33 a 1.376 euro per ciascun responsabile (amministratore o liquidatore); in tal caso, se il deposito è effettuato entro 30 giorni dalla scadenza dei termini prescritti: la sanzione è pari a 45,78 euro . In caso di accertamento se l'omissione è regolata entro 60 giorni dalla notifica, è consentito scegliere se pagare tra il doppio del minimo (€ 274,66) oppure un terzo del massimo della sanzione prevista (€ 458,67), oltre alle spese del procedimento (ex articolo 16 L. 689/1981).

). Tali importi saranno **ridotti ad 1/3** (quindi € 91,55 e € 152,89) se **la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono entro i 30 giorni** successivi alla scadenza dei termini prescritti e il **pagamento avviene entro 60** giorni dalla notifica dell'accertamento.

Rientra nella competenza delle Camere di Commercio anche l'irrogazione della sanzione ex [articolo 2631 del cod. civ.](#) (da 1.032 a 6.197 euro) connessa con l'omessa convocazione, da parte degli amministratori e sindaci, dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio (MISE, Lettera 72265/2014).



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >