



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 28 Febbraio 2025**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Guida agli adempimenti connessi all'approvazione del bilancio d'esercizio 2024**  
di Mauro Muraca

## **CASI OPERATIVI**

**Conferimento di ditta individuale in una newCo**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **IVA**

**Effetti della dispensa dagli adempimenti per le vendite intra-UE in regime OSS**  
di Marco Peirolo

## **ACCERTAMENTO**

**L'omessa dichiarazione: le conferme dell'Agenzia delle entrate**  
di Gianfranco Antico

## **BILANCIO**

**Il percorso della sostenibilità: una nuova prospettiva di sviluppo aziendale**  
di Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli



## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

# **Guida agli adempimenti connessi all'approvazione del bilancio d'esercizio 2024**

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

## Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

### **Quadro normativo**

Articolo 2364 cod. civ.

Articolo 2364 comma 2 seconda parte, cod. civ.

Articolo 3, comma 2, D.P.R. 558/1999

Articolo 7, comma 2, lett. l), D.L 70/2011

Articolo 2, comma 6, lett. a), n. 1), D.Lgs. 108/2024

### **Giurisprudenza**

Cassazione n. 23218/2013

Cassazione n. 24375/2010

Cassazione n. 9572/2015

Cassazione n. 14767/2014

Cassazione n. 8273/2003

Al **termine di ogni esercizio sociale**, è necessario effettuare la verifica dell'andamento (positivo o negativo della società), mediante la **predisposizione del bilancio di esercizio**:



- in cui dovrà essere rappresentata la **situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società** e del risultato economico dell'esercizio;
- che dovrà essere discusso e **approvato dall'assemblea dei soci**.



### Nota bene

Il procedimento di approvazione del bilancio d'esercizio consta delle seguenti fasi:

1. **redazione ed approvazione del progetto di bilancio** da parte dell'organo amministrativo, corredata dalla **relazione sulla gestione** (ove prevista);
2. comunicazione del **progetto di bilancio** (e della relazione sulla gestione) **al Collegio sindacale** (o al sindaco unico nelle Srl), ove nominato;
3. comunicazione del progetto di bilancio (e della relazione sulla gestione) al **soggetto incaricato della revisione legale** (ove presente);
4. predisposizione da parte del **Collegio sindacale** (o sindaco unico nelle Srl) e del soggetto incaricato della revisione legale (ove presente) **delle relazioni di rispettiva competenza**;
5. trasmissione all'organo amministrativo della relazione redatta dal Collegio sindacale (o dal sindaco unico nelle Srl), ove nominati;
6. trasmissione all'organo amministrativo della relazione redatta dal soggetto incaricato della revisione legale (ove presente) all'organo amministrativo;
7. **deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio** e delle relazioni dell'organo amministrativo, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale, con le **copie integrali dell'ultimo bilancio** delle società controllate e con il prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle **società collegate**;
8. esame e delibera di approvazione da parte **dell'assemblea ordinaria dei soci**;
9. **deposito del bilancio**, delle Relazioni suddette, del verbale di approvazione presso **il Registro delle imprese**.
10. Annotazione e sottoscrizione del **bilancio nel libro degli inventari**.

### Convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

L'[articolo 2364, cod. civ.](#), stabilisce che l'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere convocata **una volta all'anno entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**. In altre parole, per l'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2024, l'assemblea dei soci si dovrà tenere **entro il prossimo 30.4.2025**.



L'[articolo 2364, comma 2, seconda parte, cod. civ.](#), consente, per espressa previsione statutaria, di **beneficiare di un termine maggiore** per l'approvazione del bilancio, **non superiore a 180 giorni** (con assemblea da celebrarsi entro il 29.6.2025), se ricorrono le seguenti **situazioni**:

- società obbligata alla **redazione del bilancio consolidato**;
- quando lo **richiedono particolari esigenze** connesse alla struttura ed all'oggetto della società.

### **SITUAZIONI CHE CONSENTONO DI GIUSTIFICARE IL MAGGIOR TERMINE DEI 180 GIORNI**

Società non tenute alla redazione del bilancio consolidato, ma che hanno la necessità di esaminare i bilanci delle società partecipate, per una corretta valutazione delle partecipazioni iscritte in bilancio, comprese quelle che già hanno iscritto, tra le immobilizzazioni finanziarie, valutate con il criterio del patrimonio netto.

Società strutturate con diverse sedi (in Italia e/o all'estero) autonome gestionalmente, amministrativamente e contabilmente, al fine di far convergere tutti i dati nella società che redige il bilancio.

Società che hanno partecipato ad operazioni straordinarie e di ristrutturazione aziendale, come fusioni, scissioni, trasformazioni.

Società in presenza di creazione di patrimoni destinati a specifici affari, a norma dell'articolo 2447-bis cod. civ. e all'articolo 2447-septies cod. civ.

Società interessate da modifiche legislative che impongono l'adozione di nuovi principi contabili (es. adozione degli Ias).

Società che sono state interessate da:

- modifiche o interventi profondi alla struttura organizzativa, dell'organigramma societario, in prossimità dei termini per l'approvazione del bilancio,
- eventuali dimissioni dell'organo amministrativo nell'imminenza del termine ordinario di convocazione dell'assemblea.

Società che hanno subito modifiche profonde alla struttura dei sistemi informatici, soprattutto con riferimento alla contabilità, trascinati da investimenti di risorse umane e loro addestramento.

Società che operano in edilizia, che hanno la necessità di approvare gli statuti di avanzamento lavori da parte del committente e, in particolar modo, in presenza di cantieri all'estero.

Cause di forza maggiore (es. furti, incendi, alluvioni) nonché decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio.

Dimissioni del responsabile amministrativo, con ripercussioni in capo al funzionamento della struttura interna.

Società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione: per queste società, infatti, i dati reddituali definitivi saranno conosciuti solo dopo che i citati consorzi avranno approvato il bilancio e ripartito per consorziato le poste rilevanti.

Nel prosieguo verranno esaminati i **termini degli altri adempimenti civilistici collegati e/o connessi al procedimento di approvazione del bilancio**, tenuto conto che l'assemblea di approvazione venga convocata entro il termine:



- **ordinario del 30.4.2025** (120 giorni dal 31.12.2024);
- **prorogato del 30.6.2025** (180 giorni dal **12.2024**).



#### Nota bene

I predetti termini riguardano esclusivamente la **convocazione dell'assemblea e non quello del suo effettivo svolgimento**; pertanto, la disposizione si deve ritenere rispettata nel caso di prima convocazione dell'assemblea **entro il 30.4.2025** (ovvero 29.6.2025 in caso di proroga del termine), che **non venga regolarmente costituita**, oppure vada deserta, con l'effetto che il bilancio dell'esercizio 2024 verrà **approvato in seconda convocazione**, ossia successivamente alla scadenza del termine massimo ammesso dalla disciplina civilistica.

Nella predisposizione del calendario degli adempimenti collegati al bilancio si è tenuto conto delle seguenti normative e/o disposizioni:

- ai sensi dell'[\*\*articolo 3, comma 2, D.P.R. 558/1999\*\*](#), la presentazione delle domande al Registro delle imprese il cui termine **cade di sabato o di giorno festivo** deve ritenersi tempestiva se effettuata **entro il primo giorno lavorativo successivo**;
- ai sensi dell'[\*\*articolo 7, comma 2, lett. l\), D.L. 70/2011\*\*](#), gli adempimenti ed i versamenti previsti da disposizioni relative a materie amministrate da articolazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze, comprese le Agenzie fiscali, ancorché previsti in via esclusivamente telematica, ovvero che devono essere effettuati nei confronti delle medesime articolazioni o presso i relativi uffici, i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, **sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo**.



#### Nota bene

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità:

- occorre rispettare le **prescrizioni contenute all'[articolo 1187 cod. civ.](#)**, che richiama l'articolo 2963, comma 3, cod. civ. (in materia di computo dei termini di prescrizione), secondo cui, ove opera il codice civile ed è prescritto che un comportamento vada tenuto entro un certo termine, il termine **deve essere prorogato al giorno successivo**, se cade in un giorno festivo (Cassazione n. 24375/2010 e Cassazione n. 9572/2015);
- per i termini che richiedono il **rispetto di un intervallo di tempo minimo** prima del



quale deve essere compiuta una **determinata attività**, che devono quindi essere computati “a ritroso”, la scadenza del termine in un giorno festivo determina lo **slittamento della medesima al giorno non festivo cronologicamente antecedente** (Cassazione n. 14767/2014);

- salvo diversa previsione statutaria, l’assemblea dei soci si presume validamente costituita ogni volta i relativi avvisi di convocazione **siano stati “spediti” agli aventi diritto almeno otto giorni prima dell’adunanza** (o nel diverso termine eventualmente indicato dall’atto costitutivo), ma tale presunzione può essere vinta nel caso in cui il destinatario dimostri che, per causa a lui non imputabile, **egli non ha affatto ricevuto l’avviso di convocazione o lo ha ricevuto** così in ritardo da **non consentirgli di prendere parte all’adunanza**, in base a circostanze di fatto il cui accertamento e la cui valutazione in concreto sono riservati alla cognizione del **giudice di merito** (Cassazione n. 23218/2013).

### Convocazione dell’assemblea nel termine ordinario: scadenza adempimenti

Per il **bilancio dell’esercizio chiuso al 31.12.2024**, ipotizzando che l’assemblea venga convocata per l’ultimo giorno utile (senza rinvio a 180 giorni), **coincidente con il 30.4.2025**, avremmo la seguente tempistica:

#### TERMINE ORDINARIO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO: 30.4.2025

Adempimento	Scadenza	TERMINE ADEMPIMENTI
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori		31.3.2025
Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori	Almeno 30 giorni prima di quello fissato per l’assemblea che deve discuterlo	
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al Collegio sindacale (se presente)		
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al revisore (se presente)		
Deposito presso la sede sociale del bilancio, comprensivo di allegati, delle Relazioni di amministratori, sindaci e revisore (ove presente)	Per un periodo di almeno 15 giorni prima di quello fissato per l’assemblea e fino all’approvazione	14.4.2025
Pubblicazione sulla G.U. dell’avviso di convocazione dell’assemblea o pubblicazione su un quotidiano	Almeno 15 giorni prima di quello fissato per l’assemblea e fino all’approvazione	
Convocazione dell’assemblea mediante altri mezzi	“Ricevimento” della convocazione almeno 8 giorni prima dell’assemblea. Oppure	22.4.2025



Assemblea per l'approvazione del bilancio

Invio ai soci della raccomandata di convocazione almeno 8 giorni dell'adunanza.

Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale

Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio

Registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle entrate, se la delibera di approvazione del bilancio prevede anche la distribuzione di utili

Deposito del bilancio e degli allegati presso il Registro delle imprese

Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio

### **Convocazione dell'assemblea nel termine prorogato: scadenza adempimenti**

Gli statuti delle società possono attribuire agli amministratori, in determinate circostanze, la possibilità di rinviare la convocazione dell'assemblea di bilancio oltre l'ordinario termine di 120 giorni, comunque **non superiore a 180 giorni**. Ne consegue che, per il bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2024, ipotizzando che l'assemblea venga convocata per l'ultimo giorno utile (con rinvio a 180 giorni) coincidente con la **data del 30.6.2025** (180° giorno dal 31.12.2024), avremmo **la seguente tempistica**:

### **TERMINE PROROGATO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO: 30.6.2025**

#### **Adempimento**

#### **Scadenza**

#### **TERMINE ADEMPIMENTI**

Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori

31.5.2025

Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori

Almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo

Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al Collegio sindacale (se presente)

Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al revisore (se presente)

Deposito presso la sede sociale del bilancio, comprensivo di allegati, delle Relazioni di amministratori, sindaci e revisore (ove presente)

Per un periodo di almeno 14.6.2025 15 giorni prima di quello fissato per l'assemblea e fino all'approvazione

Pubblicazione sulla G.U. dell'avviso di convocazione dell'assemblea o pubblicazione su un quotidiano

Almeno 15 giorni prima di 14.6.2025 quello fissato per l'assemblea e fino all'approvazione

Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi

"Ricevimento" della

21.6.2025



Assemblea per l'approvazione del bilancio

convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea.

Oppure

Invio ai soci della raccomandata di convocazione almeno 8 giorni dell'adunanza.

Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale

30.6.2025

Registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle entrate, se la delibera di approvazione del bilancio prevede anche la distribuzione di utili

Entro 30 giorni dalla data 30.7.2025 di approvazione del bilancio

Deposito del bilancio e degli allegati presso il Registro delle imprese

Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio

### L'annotazione e la sottoscrizione del bilancio nel libro degli inventari

Il bilancio d'esercizio chiude la redazione dell'inventario annuale, ai sensi dell'[articolo 2217 cod. civ.](#) e, per tale motivo, è previsto che questo sia riportato sul libro inventari, il quale dev'essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e, successivamente, **ogni anno, entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.**



#### Nota bene

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'inventario e il bilancio d'esercizio sono due scritture distinte, che hanno contenuto e finalità diverse, con la conseguenza che l'omessa redazione dell'inventario non è sanata dall'avvenuta redazione del bilancio (Cassazione n. 8273/2003).

Quest'ultimo adempimento è interessato dalla recente modifica che è stata apportata al **calendario di trasmissione delle dichiarazioni dei redditi all'anno 2024** (modello Redditi 205) **la quale**, ai sensi dell'[articolo 2, D.P.R. 322/1998](#), come modificato dall'[articolo, comma 6, lett. a\), n. 1, D.Lgs. 108/2024](#). In buona sostanza, il predetto termine scade il **prossimo 31.10.2025**.



### Nota bene

In considerazione del fatto che la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2024 (modello Redditi 2025) deve essere presentata **entro il prossimo 31.10.2025**, consegue che i 3 mesi successivi per l'annotazione e sottoscrizione del bilancio nel libro inventari **scadranno il prossimo 31.1.2026**.

#### **ANNOTAZIONE E SOTTOSCRIZIONE DEL BILANCIO NEL LIBRO DEGLI INVENTARI**

**Termine adempimento**

**Termine ordinario  
approvazione bilancio  
al 30.4.2025**

**Termine prorogato  
approvazione bilancio  
al 30.6.2025**

Entro 3 mesi dal termine di presentazione 31.1.2026  
della dichiarazione dei redditi



## CASI OPERATIVI

### **Conferimento di ditta individuale in una newCo**

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito  
**ESPERTO AI Risponde - Focus Bilancio**  
24 marzo alle 11.00 - iscriviti subito >>

Un imprenditore individuale – per alcuni beni strumentali – ha eseguito la rivalutazione ex D.L. 104/2020, ai soli fini civilistici.

Ad aprile 2023 conferisce la sua unica azienda in una newCo Srl. Per l'operazione di conferimento viene nominato un perito che conferma i valori dei beni rivalutati e per altri attribuisce un valore di mercato, superiore a quello contabile.

La newCo, nel bilancio di apertura, recepisce i valori di perizia dei beni e dunque i valori rivalutati per alcuni e per altri i valori attribuiti dal perito.

Nel bilancio 2023 la newCo iscrive quindi nel patrimonio netto la “*Riserva ex DL 104/2020*” per 29.000 euro e la “*Riserva da conferimento*” per 21.000 euro.

Premesso che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 14/E/2017 chiarisce che gli effetti della rivalutazione non vengono meno in caso di conferimento d'azienda in neutralità d'imposta e che il disallineamento temporaneo sul valore dei beni si trasferisce in capo al conferitario, mentre il saldo attivo rimane in capo al conferente e che:

- a) tale disposizione riguarda il caso in cui la rivalutazione sia stata effettuata ai fini fiscali con l'insorgere di una riserva in sospensione d'imposta;
- b) nella fattispecie si tratta invece di rivalutazione solo civilistica,

si chiede se è corretto che nel bilancio 2023 della newCo Srl sia distintamente indicata la “*Riserva di rivalutazione ex D.L. 104/2020*” considerato che non si tratta di riserva in sospensione di imposta oppure se la suddetta riserva era corretto considerarla una riserva da conferimento la quale quindi sarebbe stata la somma delle 2, pari a 50.000 euro.

Qualora fosse corretta la seconda impostazione, nella Nota integrativa non sarebbe stato necessario fornire informazioni circa la rivalutazione effettuata dall'imprenditore individuale?



[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



## IVA

## ***Effetti della dispensa dagli adempimenti per le vendite intra-UE in regime OSS***

di Marco Peirolo

Corso per dipendenti

### **Altre operazioni intracomunitarie: depositi fiscali IVA e call-off stock**

Scopri di più

La **dispensa dagli obblighi documentali** stabiliti dal Titolo II del D.P.R. 633/1972, in conseguenza dell'**adesione al regime OSS**, potrebbe generare **dubbi** circa l'applicabilità delle disposizioni sulla formazione del **plafond** e sull'acquisizione dello **status di esportatore abituale**, di cui all'[articolo 8, commi 1, lett. c\) e 2, D.P.R. 633/1972](#) e di quelle sui **rimborsi trimestrali**, di cui all'[articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), per gli operatori che aderiscono al richiamato regime speciale, posto che sembrerebbe determinare **l'impossibilità di dichiarare e documentare i requisiti per l'esercizio delle predette opzioni**.

Tuttavia, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella [risposta ad interpello n. 802/2021](#), **non sussistono** elementi sostanziali per escludere le vendite a distanza intracomunitarie di beni nei confronti di privati consumatori di altri Paesi UE dal calcolo del plafond e dal **presupposto del rimborso infrannuale**.

Infatti, l'[articolo 41, comma 4, D.L. 331/1993](#), anche dopo le modifiche operate dal D.Lgs. 83/2021, continua a definire le operazioni di cui al comma 1, dello stesso [articolo 41, D.L. 331/1993](#) come **idonee ad essere computate nel conteggio del plafond** e, allo stesso modo, l'articolo 30, comma 2, lett. b), D.P.R. 633/1972, al quale rinvia l'[articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), richiama genericamente le operazioni di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, rispetto alle quali l'[articolo 41, comma 4, D.L. 331/1993](#) prevede, come sopra specificato, che le **vendite a distanza intracomunitarie di beni nei confronti di privati consumatori** di altri Paesi UE **rientrano tra le operazioni rilevanti ai fini della non imponibilità**, di cui all'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#) e, quindi, anche ai fini della **formazione del plafond** e dell'acquisizione della **qualifica di esportatore abituale**.

Per le **operazioni effettuate applicando il regime OSS** non è prevista la documentazione "ordinaria", né è obbligatoria la fatturazione, stante la **dispensa dagli obblighi documentali** di cui al Titolo II, D.P.R. 633/1972.

Tuttavia, nella [risposta ad interpello n. 802/2021](#), l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che i soggetti che effettuano **vendite a distanza intracomunitarie**, anche se dichiarano e versano



l'Iva mediante il regime OSS, per avvalersi della facoltà di **acquistare beni/servizi senza pagamento dell'Iva**, ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#) e per chiedere il **rimborso trimestrale**, di cui all'[articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972](#), basato sul volume delle **operazioni non imponibili**, devono – in aggiunta alla documentazione delle operazioni secondo le regole previste nell'ambito del regime speciale – continuare ad adottare le **modalità di fatturazione e contabilizzazione delle vendite a distanza stabilite dalla normativa nazionale in via ordinaria**.

I limiti applicativi della **dispensa dagli obblighi documentali** prevista per le vendite a distanza intracomunitarie di beni in regime OSS sono stati ulteriormente **chiariti con la [risposta ad interpello n. 493/2022](#)**.

In particolare, si è trattato di stabilire se il contribuente che **non abbia fatturato e documentato le operazioni OSS** con le modalità ordinarie possa, comunque, avvalersi della qualifica di esportatore abituale e del plafond in ragione e nel limite delle **altre operazioni che ne danno diritto**, dallo stesso poste in essere nel periodo considerato.

Nel caso considerato, l'istante, oltre ad avere registrato i corrispettivi delle vendite a distanza intracomunitarie di beni a favore di privati consumatori **senza emissione di fattura**, stante la dispensa accordata ai soggetti aderenti al regime speciale, ha effettuato **operazioni con soggetti extra-UE** per un ammontare tale da soddisfare i **requisiti per accedere alla qualifica di esportatore abituale**, rappresentando che il plafond disponibile, determinato considerando soltanto le predette operazioni, risulta essere **sufficiente per il recupero del credito Iva maturato**.

All'istante, tuttavia, è sembrato che il comportamento sopra descritto **non sia in linea con i chiarimenti forniti nella [risposta ad interpello n. 802/E/2021](#)**, in quanto da essi deriverebbe che l'**omessa fatturazione delle operazioni OSS**, pur in presenza di una dispensa da tale obbligo, comporti la **preclusione assoluta** di avvalersi della facoltà di acquistare beni/servizi **in qualità di esportatore abituale**, dovendosi, invece, ritenere possibile **beneficiare di tale agevolazione** nei limiti del plafond formato dalle operazioni verso Paesi extra-UE.

Come anticipato, con il richiamato documenti di prassi è stato chiarito che un **soggetto che abbia optato per l'applicazione del regime OSS** può beneficiare, per le operazioni assoggettate al predetto regime speciale, anche dell'agevolazione prevista per gli esportatori abituali, a **condizione che le operazioni in esame siano fatturate con il titolo di non imponibilità** previsto dall'[articolo 41, comma 1, lett. b\), D.L. 331/1993](#).

Nel caso in cui, invece, le **operazioni OSS non siano utilizzate ai fini della costituzione del plafond, non è necessario che le stesse siano fatturate**, in quanto trova applicazione la dispensa dagli obblighi documentali di cui al Titolo II del D.P.R. n. 633/1972.

Di conseguenza, ha concluso l'Agenzia delle entrate, il contribuente che non abbia fatturato e documentato le operazioni OSS nelle modalità ordinarie potrà nondimeno **avvalersi della**



**qualifica di esportatore abituale e del plafond in ragione e nel limite delle altre operazioni che ne danno diritto dallo stesso poste in essere.**



## ACCERTAMENTO

### **L'omessa dichiarazione: le conferme dell'Agenzia delle entrate**

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

#### **Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici**

[Scopri di più](#)

Il **D.Lgs. 87/2024**, di riforma del sistema sanzionatorio, è intervenuto sull'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#): nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la **sanzione amministrativa del 120 % dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, la sanzione va da euro 250 a euro 1.000.**

Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei **soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili**. Il successivo comma 1-bis, dell'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#), prevede che se la dichiarazione omessa è presentata **con ritardo superiore a 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#)** e, comunque, prima che il contribuente **abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo**, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la **sanzione prevista dall'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), aumentata al triplo**.

*“Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo”.* Ai fini Iva, l'omessa presentazione della dichiarazione è disciplinata **dall'[articolo 5, D.Lgs. 471/1997](#)**, mentre l'[articolo 2, D.Lgs. 471/1997](#) è la norma deputata a sanzionare le violazioni in materia di dichiarazione dei sostituti d'imposta. Norme in pratica **conformi** a quelle reddituali.

In altri termini, la **dichiarazione omessa** è stata interessata sostanzialmente da **2 modifiche**, con le quali:

- si stabilisce la **sanzione fissa del 120% dell'ammontare delle imposte dovute (invece della sanzione variabile prima prevista)**;
- si prevede – nei casi in cui la **dichiarazione omessa è presentata oltre i 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#)** e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza – l'applicazione sull'ammontare delle imposte dovute della sanzione prevista **dall'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997 \(25%\)](#), aumentata al triplo (75%)**.



La novella operata trova applicazione, **ex articolo 5, D.Lgs. 87/2024, solo per violazioni commesse dall'1.9.2024.** Mentre per il passato e, quindi, **per le violazioni commesse fino al 31.8.2024, valgono le regole precedenti:** nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione ai fini reddituali e dell'Irap,** si applica la sanzione amministrativa **dal 120% al 240%** dell'ammontare delle imposte dovute, con un **minimo di euro 250.** Se non sono dovute imposte, si applica la **sanzione da euro 250 a euro 1.000.** Se la dichiarazione omessa è presentata dal **contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, **si applica la sanzione amministrativa dal 60% al 120%** dell'ammontare delle imposte dovute, con un **minimo di euro 200.** Se non sono dovute imposte, **si applica la sanzione da euro 150 a euro 500.** Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Nel corso dell'ottavo Forum dei commercialisti del 27.1.2025, **l'Agenzia delle entrate si sono fra l'altro soffermate sulle nuove previsioni** introdotte dal D.Lgs. 87/2024, in materia di **dichiarazione omessa** di cui all'[articolo 1, commi 1 ed 1 bis, D.Lgs. 471/1997](#), confermando le indicazioni fornite con la **risposta ad interpello n. 450/2023, sia per la determinazione della sanzione su base proporzionale che in relazione all'ipotesi in cui si applica la sanzione fissa.**

In particolare, la citata [risposta ad interpello n. 450/2023](#) aveva chiarito che, in caso di **omessa presentazione della dichiarazione:**

- **nell'ipotesi di versamento integrale delle relative imposte entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione, **si applica la sanzione in misura fissa** di cui al previgente [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), oltre alla **sanzione di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#),** disposta per **l'omesso versamento;**
- **nell'ipotesi di versamento integrale delle relative imposte scaduti i 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione, oppure in assenza di qualunque versamento, **si applica la sanzione in misura proporzionale** di cui al previgente [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), che **assorbe la sanzione per omesso versamento** prevista dall'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#).

Per l'Amministrazione finanziaria, ferma restando l'applicazione delle nuove misure sanzionatorie per le violazioni **commesse dall'1.9.2024,** tale principio – che **premia il comportamento comunque collaborativo del contribuente** che effettua il versamento tardivamente, ma **entro i 90 giorni dal termine dichiarativo** – risulta confermato e coerente rispetto ai **principi ispiratori della riforma**, nonché applicabile anche **nell'ipotesi di omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette**, disciplinata dall'[articolo 1, commi 1 ed 1-bis, D.Lgs. 471/1997](#). Ricordiamo che la stessa [risposta all'interpello n. 450/2023](#) ha precisato che l'Ufficio, in sede di eventuale controllo, non solo **deve comunque tenere conto delle somme spontaneamente versate a titolo di sanzioni** (versamento che non trova alcun ostacolo normativo) ma potrà fare applicazione **dell'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997](#)** (se concorrono circostanze che rendono **manifesta la sproporzione** tra violazione commessa e



sanzione applicabile) e **dell'[articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#) (concorso di violazioni e continuazione).**



## BILANCIO

# **Il percorso della sostenibilità: una nuova prospettiva di sviluppo aziendale**

di Gian Luca Nieddu, Matteo P. Marabelli

Master di specializzazione

## Bilancio di sostenibilità

Scopri di più

Oggi, l'attenzione agli impatti ambientali, sociali ed etici è diventata un **elemento strategico fondamentale per le imprese**, sia dal punto di vista economico che nella creazione di valore a lungo termine. Integrare politiche sostenibili consente di ridurre rischi operativi e finanziari, **migliorare l'efficienza energetica e ottimizzare la gestione delle risorse**, con un impatto diretto sulla redditività e sulla competitività. Inoltre, **le aziende che adottano pratiche ESG (Environmental, Social, Governance) solide attraggono più facilmente investitori istituzionali**, sempre più orientati verso investimenti sostenibili, e migliorano la propria reputazione presso consumatori e *stakeholder*. Un forte impegno in ambito ESG, non solo tutela l'azienda da sanzioni normative e rischi reputazionali, ma **contribuisce alla fidelizzazione di clienti e talenti**, favorendo un modello di crescita sostenibile e resiliente nel tempo.

Il **bilancio di sostenibilità** (o rendicontazione di sostenibilità) è il documento che **le aziende utilizzano per rendicontare il proprio impatto ambientale**, sociale e di *governance*: si tratta di uno strumento di *disclosure* che, non offre solo un'illustrazione dei risultati raggiunti dall'impresa, ma contiene, altresì, una **visione prospettica** (secondo l'approccio di "forward-looking"), consentendo alle imprese di **stabilire obiettivi di sostenibilità nel breve, medio e lungo termine**, nonché appositi KPI (Key Performance Indicators) per il **monitoraggio e la rendicontazione dello stato di avanzamento**.

L'importanza della tematica ha portato l'Unione Europea a numerosi **interventi di carattere normativo**. Da ultimo, lo scorso 5.1.2023 è entrata ufficialmente in vigore la **direttiva Ue 2022/2464**, chiamata *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD). Questa direttiva si inserisce nel quadro normativo del *Green Deal* Europeo, attraverso cui l'Unione Europea si è impegnata ad **azzerare le emissioni di gas ad effetto serra entro il 2050** e sostituisce l'attuale direttiva sulla *disclosure* di carattere non finanziario NFRD del 2014.

In Italia, il recepimento della direttiva CSRD è avvenuto tramite il D.Lgs. 125/2024.

Ai sensi dell'[articolo 3, D.Lgs. 125/2024](#), oggi sono **obbligate alla rendicontazione di sostenibilità** in un'apposita sezione della relazione sulla gestione:



- **le imprese e i gruppi di grandi dimensioni** ai sensi della definizione contenuta nell'articolo 1 del citato decreto, ovvero coloro che soddisfano almeno due dei seguenti requisiti: **attivo di stato patrimoniale superiore a euro 25.000.000**; ricavi netti superiori a euro 50.000.000; **numero medio di dipendenti** durante l'anno finanziario **superiore a 250**;
- **le piccole e medie imprese quotate**, a condizione che non siano considerate delle "micro-imprese" ai sensi della **definizione contenuta nel decreto**. Sono microimprese le società che alla data di chiusura del bilancio **non abbiano superato**, nel primo esercizio di attività o successivamente **per due esercizi consecutivi**, due dei seguenti limiti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 450.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 900.000;
- **Gruppi con casa-madre extra UE** con fatturato netto di **oltre euro 150.000.000** (generato dalle consociate del gruppo all'interno dell'UE) per **due esercizi successivi**.

Tuttavia, a prescindere dagli **attuali obblighi di legge**, è bene evidenziare come ogni organizzazione operi in un contesto complesso dal punto di vista sociale, istituzionale e ambientale, intrecciando **relazioni con numerosi stakeholder**, prelevando risorse e **generando impatti** che possono essere sia **positivi sia negativi**. In mancanza di un'informativa sulla sostenibilità, la Relazione sulla Gestione o altre forme di **comunicazione obbligatorie** potrebbero non restituire un **quadro completo dell'attività organizzativa e del suo potenziale**. Ne consegue che, aldilà – come anzidetto – degli obblighi normativi, la **rendicontazione di sostenibilità può divenire strumento chiave** per una revisione strategica del modello operativo prima e per una comunicazione efficace poi.

Ma, esattamente, in **cosa consiste la rendicontazione di sostenibilità**? La struttura di questo strumento può essere sintetizzata come segue:

1. **premessa metodologica** (standard di rendicontazione, matrice di doppia materialità, ecc.);
2. **descrizione della società/gruppo** (focus su mission, valori aziendali, modello di business, certificazioni, modelli organizzativi);
3. **mappatura degli stakeholders**;
4. definizione di una **mappa strategica di sostenibilità** e della strategia di sostenibilità predisposta (sia nel breve che nel medio termine);
5. **analisi dettagliata delle singole tematiche individuate** (ambientali, sociali, economiche e di governance).

La rendicontazione è sia relativa alla **singola impresa** (**rendicontazione individuale** di sostenibilità, [articolo 3, D.Lgs. 125/2024](#)) sia **relativa al gruppo** (**rendicontazione consolidata** di sostenibilità, [articolo 4, D.Lgs. 125/2024](#)).

E, dunque, i contenuti minimi che devono emergere dalla **struttura del report sono**:

1. Il **modello aziendale di gestione ed organizzazione delle attività dell'impresa**, ivi



inclusi i modelli di organizzazione e di gestione eventualmente adottati ai sensi dell'[articolo 6, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 231/2001](#), anche con riferimento alla gestione dei suddetti temi.

2. Le **politiche praticate dall'impresa**, comprese quelle di dovuta diligenza, i risultati conseguiti tramite di esse ed i relativi indicatori fondamentali di prestazione di carattere non finanziario.
3. I **principali rischi, generati o subiti**, connessi ai suddetti temi e che derivano dalle attività dell'impresa, dai suoi prodotti, servizi o rapporti commerciali, incluse, ove rilevanti, le catene di fornitura e subappalto.
4. **L'utilizzo di risorse energetiche**, distinguendo fra quelle prodotte da fonti rinnovabili e non rinnovabili, e l'impiego di risorse idriche.
5. Le **emissioni di gas ad effetto serra** e le emissioni inquinanti in atmosfera.
6. Ove possibile sulla base di ipotesi o scenari realistici anche a medio termine, **l'impatto sull'ambiente**, nonché sulla **salute e la sicurezza**, o ad altri rilevanti **fattori di rischio ambientale e sanitario**.
7. **Aspetti sociali e attinenti alla gestione del personale**, incluse le azioni poste in essere per garantire la parità di genere, le misure volte ad attuare le convenzioni di organizzazioni internazionali e sovranazionali in materia, e le modalità con cui è realizzato il dialogo con le parti sociali.
8. **Rispetto dei diritti umani**, le misure adottate per prevenirne le violazioni, nonché le azioni poste in essere per impedire atteggiamenti ed azioni comunque discriminatori.
9. **Lotta contro la corruzione sia attiva sia passiva**, con indicazione degli strumenti a tal fine adottati.

Emerge, quindi, come il bilancio di sostenibilità risulti essere uno strumento chiave per la **trasparenza e la rendicontazione** delle **performance ESG** di un'azienda: questo strumento può proficuamente integrarsi con **altri strumenti di risk management** come il Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001 ("Modello 231"), il Tax Control Framework ("TCF") e la Transfer Pricing Documentation ("TP Documentation") per consentire una **gestione dinamica, trasparente ed anche responsabile dei rischi aziendali**.

Il **Modello 231**, attraverso il sistema di controlli interni e protocolli di prevenzione, riduce i rischi di responsabilità amministrativa, promuovendo una governance etica. Il **TCF**, d'altro canto, assicura un presidio efficace sui rischi fiscali connessi alla operatività aziendale, **consentendo di monitorare e documentare la conformità alle normative tributarie**, in coerenza con i principi di trasparenza del bilancio di sostenibilità. La **TP Documentation**, infine, **tutela l'azienda da contestazioni in materia di prezzi di trasferimento** (consentendo la disapplicazione delle sanzioni amministrative in caso di contestazione da parte della amministrazione finanziaria) e garantendo la **corretta allocazione dei profitti tra giurisdizioni fiscali**. L'integrazione di questi strumenti nel bilancio di sostenibilità rafforza il **controllo dei rischi legali, fiscali e reputazionali**, contribuendo alla creazione di valore per gli *stakeholder* e alla sostenibilità a lungo termine dell'impresa.

Pertanto, una delle maggiori sfide per **imprenditori e top managers** – indipendentemente che si



trovino alla guida di realtà più domestiche piuttosto che di aziende con proiezione sovrnazionale (anche nella forma di gruppi multinazionali) – è quella di **costruire** una **visione integrata** di (almeno) queste **3 dimensioni della attività di business**, al fine di individuarne prontamente non soltanto le **aree di rischio**, bensì anche di liberare il **potenziale di crescita** ancora inespresso in una **arena competitiva globale**.