



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 30 Maggio 2025**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Enti sportivi: i compensi agli amministratori devono essere proporzionati**

di **Gianfranco Antico**

## **GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI**

**Sovvenzioni: come rilevarli contabilmente**

di **Viviana Grippo**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Quasi tutto pronto per il credito formazione dei giovani imprenditori agricoli**

di **Luigi Scappini**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Le tipicità dell'attività di vigilanza e controllo del collegio sindacale negli enti del servizio sanitario nazionale**

di **Giuseppe Rodighiero**

## **BILANCIO**

**Indicazioni da Unioncamere per le società che non adempiono all'obbligo di deposito dei bilanci d'esercizio**

di **Fabio Giommoni**

## ***Enti sportivi: i compensi agli amministratori devono essere proporzionati***

di **Gianfranco Antico**

 EuroconferenceinPratica

Scopri la **soluzione editoriale integrata** con l'**AI indispensabile** per **Professionisti e Aziende >>**



Le Asd e le Ssd destinano eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio. A tali soggetti è vietata tra l'altro, la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali. In ordine all'individuazione di queste fattispecie, l'articolo 8, comma 2, ultimo periodo, D.Lgs. 36/2021, rinvia alla disciplina dell'impresa sociale, e in particolare all'articolo 3, comma 2, ultimo periodo e comma 2-bis, D.Lgs. 112/2017. Verifichiamo, quindi, come la sproporzione dei compensi agli amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali, possa incidere sullo status di ente sportivo dilettantistico, una volta che i verificatori fiscali contestino l'assenza di congruità.

### **Il dettato normativo**

L'articolo 8, D.Lgs. 36/2021, come modificato dall'articolo 3, D.Lgs. 163/2022<sup>[1]</sup>, in vigore dal 17 novembre 2022, prevede che le Asd e le Ssd destinano eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio<sup>[2]</sup>.

Il successivo comma 2, articolo 8, D.Lgs. 36/2021, ai fini di cui sopra, e fatto salvo quanto previsto dai commi 3<sup>[3]</sup> e 4-bis<sup>[4]</sup>, vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. La norma rinvia all'applicazione dell'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, D.Lgs. 112/2017.

In particolare, l'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, D.Lgs. 112/2017, considera in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi

individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;

b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51, D.Lgs. 81/2015, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 112/2017;

c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a 2 punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a), articolo 3, D.Lgs. 112/2017;

d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2, D.Lgs. 112/2017;

f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Mef.

Ai fini di cui ai commi 1 e 2, articolo 3, D.Lgs. 112/2017, non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili e avanzi di gestione la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'articolo 2, D.Lgs. 112/2017, effettuata ai sensi dell'articolo 2545-sexies, cod. civ., e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla Legge o dallo statuto, da imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica.

Come si vede, in via di principio, tutto ciò che è sproporzionato costituisce distribuzione indiretta di utili.

Soffermiamoci, quindi, sulla corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, partendo dai concetti di inerenza e antieconomicità.

### **Il punto sull'inerenza e sull'antieconomicità**

Come è noto, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 450/2018<sup>[5]</sup>, ha riallineato la nozione fiscale di inerenza al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che *"il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale"*, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità *"perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo"*.

Indirizzo riconfermato con l'ordinanza n. 3170/2018<sup>[6]</sup>, che ha precisato che esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un *"apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità"*, parametri che non sono espressione dell'inerenza ma *"costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa"*.

La stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18904/2018, si è soffermata a tutto campo sul principio di inerenza, fornendo una serie di indicazioni utili<sup>[7]</sup>, che ci sembra opportuno evidenziare. Per la Corte, resta fermo che, in tema di imposte dirette, gli uffici, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza o inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, possono:

*"contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali"*.

Mentre:

*"in tema di Iva, l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa"*.

Secondo i giudici di Piazza Cavour, il giudizio quantitativo o di congruità si colloca su un diverso piano logico e strutturale, intrecciandosi con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza del costo:

*“l’inerenza è .... un giudizio; la prova, dunque, deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, “originario”. L’oggetto del giudizio di congruità è, invece, “un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito”[8].*

Tra inerenza e congruità:

*“è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all’attività d’impresa, ossia che l’atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell’inerenza è inesistente”[9].*

Resta fermo che l’antieconomicità o la non congruità non assumono rilevanza ai fini penali[10]. Tant’è che in questi giorni è stato riconfermato[11] quel filone giurisprudenziale[12] che esclude che gli acquisti di beni effettivamente utilizzati per l’attività d’impresa a prezzi incongrui ma veramente corrisposti costituiscano operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte. Invero, gli acquisti effettuati in riferimento a beni utilizzati per l’attività d’impresa non possono ritenersi “operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte” solo perché i prezzi corrisposti sono superiori, “eventualmente anche di moltissimo”, a quelli di mercato. Per i giudici di Piazza Cavour – sentenza n. 26520/2024 – le fatture emesse in relazione a una operazione nella quale i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente corrisposto, non sono in alcun modo riconducibili alle figure della “inesistenza relativa” e della “sovrappatturazione”. Precisamente, l’ipotesi di “inesistenza relativa” si verifica quando l’operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, mentre l’ipotesi di sovrappatturazione, definita anche “sovrappatturazione qualitativa”, si caratterizza per l’indicazione in fattura di un importo superiore a quello effettivamente corrisposto[13]. Per le caratteristiche appena descritte, le fatture emesse nei casi di “inesistenza relativa” dell’operazione e di “sovrappatturazione” danno luogo a una “divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale”, e, proprio per questa ragione, rientrano nell’ambito delle “fatture per operazioni inesistenti”, di cui all’articolo 1, comma 1, lettera a), D.Lgs. 74/2000[14]. Diversamente:

*“le fatture relative ad operazioni nelle quali i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente versato, invece, descrivono in modo corrispondente alla realtà l’operazione eseguita, e, quindi, non implicano alcuna divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale”.*

## La valutazione di congruità dei compensi

Il tema della valutazione di congruità dei compensi agli amministratori in genere non può che prendere le mosse, a livello di prassi, dalla risoluzione n. 113/E/2012, dove è stato affermato

che

*“l'amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi”.*

Il dibattito giurisprudenziale era già vivo da diversi anni e ha visto la Corte di Cassazione chiamata più volte in campo. In sede di legittimità, infatti, numerose sono nel tempo le prese di posizione registrate. Già con la sentenza n. 12813/2000, la Corte di Cassazione ha ritenuto il compenso soggetto alla valutazione di “congruità”, in rapporto alle dimensioni dell'impresa. Per i giudici supremi, la riconosciuta deducibilità fiscale *“non significa che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in deliberazioni sociali o contratti, e ciò a prescindere dall'invalidità di tali atti sotto il profilo civilistico”*, in presenza di elementi certi, precisi e concordanti, e non mere presunzioni semplici, tali da permettere all'ufficio *“un sindacato di legittimità”*.

Successivamente, la stessa Corte di Cassazione – sentenza n. 13478/2001 -, ha riconfermato il proprio pensiero:

*“l'amministrazione finanziaria ben può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere a rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa”.*

Tale principio è stato poi costantemente ribadito nell'ultimo decennio, potendo richiamare tra le altre:

- l'ordinanza n. 3243/2013, con cui la Corte di Cassazione ha ancora una volta affermato che la deducibilità dei compensi degli amministratori *“non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti ... rientrando nei normali poteri dell'ufficio la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione”*[\[15\]](#);
- la sentenza n. 24379/2016, con cui la Suprema Corte ha autorizzato il Fisco a sindacare l'importo dei compensi corrisposti agli amministratori, dando continuità alla prevalente e precedente giurisprudenza;
- l'ordinanza della Cassazione 31607/2018, **confermativa del principio secondo cui rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni dei redditi**, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa.

## Brevi osservazioni finali

In ordine ai limiti entro cui i compensi agli amministratori sono considerati ammessi, in quanto non costituenti una distribuzione indiretta di utili, il Legislatore ha individuato sostanzialmente dei parametri aperti. I compensi devono essere proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni.

Se certamente parametri numerici puntuali, ancorati ai volumi d'affari, per esempio, avrebbero di fatto chiuso la questione, i criteri quadro fissati lasciano aperte le porte alle rettifiche del Fisco, che potranno e saranno diverse caso per caso.

Gli abusi, che continuano a esistere, possono essere contrastati solo con interventi legislativi, evitando, talaltro, il c.d. *"turismo fiscale"*, dal momento che, legittimamente, per alcuni uffici la non congruità potrebbe essere pari a 40, per altri potrebbe essere pari a 70, o per altri il compenso dedotto potrebbe essere congruo.

A nostro parere, la soluzione legislativa potrebbe essere quella di ancorare, *"a priori"*, sulla base di una scala parametrica, i compensi degli amministratori, al volume d'affari dell'associazione. Naturalmente, come tutte le scelte forfetarie, tale soluzione presenta dei limiti, evitando, però, di costringere la Corte di Cassazione *"ad emettere giudizi di equità che non le competono e a riempire vuoti che solo la legge potrebbe riempire in funzione antielusiva"*<sup>[16]</sup>. Ma agli svantaggi del *forfait* fa riscontro, da una parte la semplicità della norma, da tutti auspicata e spesso poi poco attuata, e dall'altra la certezza per il contribuente che tale costo non possa essere sottoposto al *"vaglio di congruità"* di nessun verificatore<sup>[17]</sup>.

Anche perché, eventuali contestazioni fiscali potrebbero determinare il disconoscimento del carattere non lucrativo dell'attività svolta, con perdita dello *status* di ente sportivo dilettantistico e delle relative agevolazioni fiscali.

<sup>[1]</sup> Ulteriori modifiche sono state apportate al D.Lgs. 36/2021 dal D.Lgs. 120/2023.

<sup>[2]</sup> Il comma 4, articolo 8, D.Lgs. 36/2021, dispone che negli enti dilettantistici che assumono le forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, cod. civ., è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3.

<sup>[3]</sup> Principio della c.d. *lucratività attenuata*. Se costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, cod. civ., gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istat per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati



prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2 punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512, cod. civ..

[4] Al fine di incoraggiare l'attività di avviamento e di promozione dello sport e delle attività motorie, la quota del 50% è aumentata fino all'80% per gli enti dilettantistici di cui al comma 3, articolo 8, D.Lgs. 36/2021, diversi dalle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512, cod. civ. che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari. L'efficacia di tale misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, Tfu, all'autorizzazione della Commissione Europea.

[5] Il principio dell'inerenza non discende dal vecchio articolo 75, comma 5, Tuir (oggi, articolo 109, comma 5, Tuir), *“che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili”*.

[6] Resta fermo che *“in tema di determinazione del reddito d'impresa, per la valutazione a fini fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del d.P.R. n. 917 del 1986, che non ha soltanto valore contabile, e che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato (art. 9, terzo comma, cit.) per i corrispettivi, proventi, spese ed oneri in natura presi in considerazione dal contribuente”* (Cassazione n. 10802/2002, n. 869/2009).

[7] La controversia è approdata davanti alla Suprema Corte di Cassazione, per effetto del ricorso proposto dal contribuente avverso la sentenza della CTR, contro il rilievo dell'Amministrazione finanziaria che aveva recuperato a tassazione il premio concesso al cliente in quanto ritenuto sproporzionato (oltre 400.000 euro a fronte di una commessa di poco superiore a 800.000 euro).

[8] Cfr. anche Cassazione, sentenza n. 26185/2018, con la quale i massimi giudici hanno affermato che *“il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito di impresa. Esso infatti esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Cass. 11 gennaio 2018 n.450). Infatti, in tema di IVA, il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (Cass. 17 luglio 2018 n.18904)”*.

[9] E ancora Cassazione ordinanza n. 20113/2018, secondo cui *“può darsi concretamente il caso*



*di un certo costo che – valutato in relazione alle dimensioni dell'impresa – risulti solo in parte inerente e, come tale, deducibile, perché al contempo coerente con l'attività d'impresa ed esorbitante rispetto al suo volume d'affari e all'utilità che essa persegue”.*

[10] Salvo nelle ipotesi di contestazione di dichiarazione infedele, ex articolo 4, D.Lgs. 74/2000, dove il giudice tributario può ritenere presente il reato, nonostante l'assoluzione in sede penale, in quanto i presupposti per la sussistenza di un illecito fiscale sono ben diversi da quelli propri della responsabilità penale. Così, C. Santoriello, *“Rapporti fra processo penale e giudizio tributario; verso un punto di equilibrio?”*, in *Il fisco*, n. 15/2024, pag. 1391.

[11] Cassazione, n. 26520/2024.

[12] Cassazione n. 1998/2019, n. 28352/2013 e n. 1996/2007.

[13] Cfr., Cassazione n. 28352/2013 e n. 1998/2019.

[14] Cfr. per questo rilievo: Cassazione n. 1998/2019, *cit.*, n. 28352/2013 e n. 1996/2007.

[15] E con l'ordinanza n. 9036/2013 la Corte di Cassazione ha confermato l'indeducibilità dei compensi elevati dati agli amministratori. La controversia trae origine dal rilievo operato dall'Amministrazione finanziaria che aveva ritenuto il compenso corrisposto all'amministratore unico sproporzionato, non avendo peraltro la contribuente né dedotto né fornito prova dell'esistenza di ragioni economiche giustificative.

[16] E. De Mita, in *Il Sole 24 ore*, 13 novembre 2001, pag. 25.

[17] In tal senso sembra esprimersi pure la Corte di Cassazione nella sentenza n. 6599/2002, secondo cui *“il costo è inerente se serve a produrre ricavi; una volta accertata questa qualità del costo, è abbastanza difficile potere dire (senza scivolare in una zona grigia, tendenzialmente molto discrezionale) in quale misura esso è deducibile o meno, tranne che non vi sia una indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese”*.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“Associazioni e sport”](#).

**GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI**

---

***Sovvenzioni: come rilevarli contabilmente***

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

**Controlli fiscali in tema di superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

Spesse volte **le aziende ricorrono alle sovvenzioni**, che rappresentano più genericamente **contributi**.

Si tratta, in genere, di **elargizioni in denaro a fondo perduto**, erogate da **enti pubblici o privati**, allo scopo di **sostenere l'economia**, con particolare riguardo ad **alcuni settori economici e alle aree svantaggiate** del nostro Paese.

I contributi ottenuti possono essere **connessi ad oneri specificamente individuati** o possono anche essere erogati al solo scopo di aumentare le risorse dell'impresa, **potremo**, quindi, **distinguere**:

- **contributi in conto esercizio**, se i conferimenti in denaro vengono destinati al **finanziamento di esigenze di gestione**;
- **contributi in conto capitale**, se i conferimenti destinati sono **destinati al potenziamento** o ristrutturazione del **patrimonio aziendale**;
- **contributi in conto impianti**, se gli stessi sono erogati specificamente **per consentire l'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili**.

I contributi in **conto esercizio** andranno **imputati contabilmente per competenza** nel momento in cui **l'impresa acquisisce il diritto all'erogazione del contributo** secondo **ragionevole certezza**, il diritto sorge in base a contratto, ovvero a seguito di **delibera o decreto di liquidazione**.

La **corretta classificazione nelle voci del Conto economico** dipende dalla **natura del contributo**:

- A)5): **se il contributo integra ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie**, ovvero se **riduce i relativi costi**;
- C)16): **se il contributo riduce costi di natura finanziaria di competenza di esercizi precedenti**;
- C)17): **se il contributo riduce costi di natura finanziaria di competenza dell'esercizio**.

Se la certezza di erogazione avviene in un **esercizio successivo a quello in cui si sono verificati**

**i fatti gestionali cui il contributo si riferisce, il ricavo non rispetterà il principio di correlazione con il costo a cui è riferito**, ma andrà iscritta una **soppravvenienza attiva ordinaria**, da imputare alla voce A)5) del Conto economico.

Le **scritture contabili** saranno le seguenti.

All'atto della **liquidazione del contributo** si rileverà l'esistenza del **credito verso l'ente erogatore**:

Credito vs ente XY (Sp) a Contributi conto esercizio (Ce)

All'atto dell'accredito dello stesso **verrà rilevato l'incasso al netto della ritenuta del 4%:**

Diversi a Credito vs ente XY (Sp)

Banca c/c

Erario c/ritenute

**I contributi in conto capitale sono quelli erogati per un generico potenziamento della struttura patrimoniale dell'impresa o per la copertura di perdite, senza che la loro concessione sia subordinata alla realizzazione di uno specifico investimento.**

In questo caso, **l'iscrizione in bilancio deve avvenire in base al criterio di competenza**: fino al 2015 lo stesso andava iscritto in bilancio **quale provento straordinario**, sopravvenienza attiva, **rilevante fiscalmente al momento dell'incasso**, nella voce E)20 di Conto economico, dal 2016 la posta andrà iscritta nelle **altre sezioni del Conto economico** in base alla natura.

Contabilmente, **all'atto dell'ottenimento del contributo e al pagamento dello stesso**, le scritture contabili da rilevare sono le medesime **già esaminate per i contributi in conto esercizio**, diversamente dal primo caso, però, il **contributo in conto capitale deve essere tassato**. Dal punto di vista fiscale, è utile ricordare che, fino al periodo **d'imposta in corso al 31 dicembre 2023**, era possibile diluirne l'inserimento nella base imponibile al **massimo in cinque quote costanti**, a decorrere **dal periodo d'imposta in cui erano percepiti**. L'articolo 9, D.Lgs. 192/2024, ha modificato l'articolo 88, comma 3, lettera b) Tuir, **eliminando la possibilità di tassare i contributi in conto capitale in cinque quote costanti**. A partire dal periodo d'imposta 2024, tali proventi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati**. I contributi in conto capitale incassati **entro il periodo d'imposta 2023** continuano, invece, ad essere **assoggettati al regime previgente**; sicché **sarà necessario far concorrere alla formazione del reddito, in base al piano originario, le eventuali quote residue non ancora tassate**.

L'azienda che, in ossequio alla normativa precedente, ha **rateizzato la tassazione in cinque**

**periodi di imposta**, avrebbe dovuto, quindi, **calcolare le imposte differite Ires relative ai 4/5 rateizzati**; di seguito, la scrittura contabile:

Imposte Ires differite dell'esercizio (Ce)      a      Fondo imposte differite (Sp)

Negli esercizi successivi **dovrà procedere allo storno del fondo imposte differite** per la quota di imposte dovute in ciascuno dei periodi di imposta oggetto della rateazione:

Fondo imposte differite (Sp) a      Imposte Ires differite da esercizi precedenti (Ce)

In ultimo possono essere erogati alle imprese anche **contributi in conto impianti**, sono tali le somme ottenute per **l'acquisto o la costruzione di immobilizzazioni materiali** o immateriali **ammortizzabili**.

In merito alla imputazione di tali contributi **ci sono due metodi alternativi**:

- **metodo indiretto**, il ricavo viene iscritto alla voce A)5) e **rinvio per competenza** agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi;
- **metodo diretto**, il contributo viene portato a **diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferisce**. In tal modo, il contributo non viene iscritto a conto economico ma il risultato d'esercizio è correttamente influenzato dal contributo perché l'ammortamento del bene strumentale viene **calcolato sul valore del bene al netto dell'importo del contributo**. La quota annua di ammortamento è più bassa dell'importo corrispondente alla quota annua di contributo che **sarebbe stata iscritta con il metodo indiretto a conto economico**.

I Principi contabili, Oic 16, non danno preferenza ad alcuna delle **due modalità di contabilizzazione**, ma prevedono **l'obbligo di indicazione in Nota integrativa** del metodo di contabilizzazione prescelto.

Con il metodo indiretto, all'atto del ricevimento della fattura di acquisto del bene **l'azienda rileverà in Stato patrimoniale l'acquisto del bene**, procederà poi alla **rilevazione del contributo** come segue:

Credito verso Erario ex legge .....(Sp)      a      Contributi in conto impianti (Ce)

Quindi, rileverà a **fine anno l'ammortamento del bene**.

Supponendo che il bene **sia stato acquistato in corso d'anno**, occorrerà rilevare il relativo risconto, la scrittura contabile **sarà la seguente**:

Contributi in conto impianti (Ce) a Risconti passivi (Sp)

Con il metodo diretto, iscritto **tra le immobilizzazioni il bene**, la rilevazione del contributo avverrà direttamente a scomputo del suo valore, contabilmente, quindi, **si rileverà tale scrittura**:

Credito verso Erario ex legge .....(Sp) a Impianti e macchinari (Sp)

Si procederà, quindi, alla **rilevazione dell'ammortamento**.

**L'impatto sul Conto economico** con entrambe le metodologie **è il medesimo**, a parere di chi scrive, però, il metodo indiretto resta quello consigliato, in quanto **garantisce una migliore rappresentazione in bilancio**.

## IMPOSTE SUL REDDITO

## Quasi tutto pronto per il credito formazione dei giovani imprenditori agricoli

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

### Azienda vitivinicola: gestione, controllo e fiscalità

Scopri di più

Il **Decreto Masaf** del **1° aprile 2025** recante “*Criteri e modalità per l’attuazione del contributo, sotto forma di credito di imposta, per le spese sostenute per la partecipazione a corsi di formazione attinenti alla gestione dell’azienda agricola*”, è stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale** n. 120 del **26 maggio 2025**.

Il Decreto fa seguito a quanto previsto con la **L. 36/2024**, con cui il Legislatore ha introdotto una serie di **strumenti agevolativi e incentivanti** per supportare l’**inserimento** dei **giovani imprenditori** nel mondo dell’**agricoltura** che, come noto, rappresenta una delle **problematiche ancora non pienamente risolte del settore**.

A questo punto, è stato posto un altro tassello per rendere operativa la previsione contenuta nell’[articolo 6, comma 1, L. 36/2024](#), con cui, **per agevolare l’insediamento di giovani imprenditori**, è stato previsto che, nelle more dell’entrata in vigore del previsto riordino dei crediti d’imposta ai sensi dell’[articolo 5, comma 1, lettera a\), n. 1, L. 111/2023](#), per la **partecipazione a corsi di formazione** attinenti alla gestione dell’azienda agricola, ai giovani imprenditori che hanno **iniziato l’attività a decorrere dal 1° gennaio 2021** è **concesso un contributo**, sotto forma di credito d’imposta, pari all’**80%** delle spese effettivamente **sostenute** nell’anno **2024** e idoneamente **documentate**, fino a un importo **massimo** di **2.500** euro per ciascun **beneficiario**.

Ai fini del credito di imposta, si considerano **giovani imprenditori agricoli** le imprese, in qualsiasi forma costituite, che esercitano **esclusivamente attività agricola**, di cui all’[articolo 2135, cod. civ.](#), se ricorre **una delle seguenti condizioni**:

- il titolare sia un **imprenditore agricolo di età compresa tra i 18 e i 41 anni**;
- nel caso di **società di persone e di società cooperative**, almeno la metà dei soci sia costituita da imprenditori agricoli di **età compresa tra i 18 e i 41 anni**;
- nel caso di **società di capitali**, almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di **età compresa tra i 18 e i 41 anni** e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti.

Il requisito dell'età deve essere rispettato alla **data di sostenimento delle spese** che sono considerate ammissibili.

L'[articolo 3, Decreto Masaf](#), individua quali **spese ammesse** le seguenti:

- spese per l'acquisizione di competenze, come **corsi di formazione, seminari, conferenze e coaching**, attinenti alla **gestione dell'azienda agricola**;
- spese di **viaggio e soggiorno** per la partecipazione alle iniziative di cui sopra, fino a un importo massimo del **50%** dell'ammontare del **tetto massimo di 2.500 euro**.

Le **spese** si considerano effettivamente **sostenute** al momento del loro **pagamento** attraverso **conti correnti** intestati al beneficiario e con **modalità** che consentono la **piena tracciabilità** del pagamento e l'immediata riconducibilità dello stesso alla **relativa fattura o ricevuta**.

Per poter richiedere il **credito di imposta** è necessario attendere ancora l'emanazione di un provvedimento da parte dell'Agenzia delle entrate con il quale sarà **approvato il modello di comunicazione**, nonché la **data a decorrere dalla quale poter comunicare le spese sostenute**.

Il credito può essere **utilizzato** solamente in **compensazione** ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), a decorrere dal **terzo giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento** con cui verranno stabilite le modalità di comunicazione delle spese sostenute e comunque, **non prima della data di conclusione del corso di formazione**.

Il **credito d'imposta**, inoltre, deve essere **indicato** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta in cui viene inviata la comunicazione e **riportato nelle dichiarazioni dei redditi** relative ai periodi di imposta successivi **fino** a quello nel quale se ne **conclude l'utilizzo**; utilizzo che, per effetto di quanto stabilito dall'[articolo 6, comma 1, L. 36/2024](#), può essere utilizzato **entro il secondo periodo** di imposta **successivo** a quello di **sostenimento** della **spesa**.

L'[articolo 7, Decreto Masaf](#), stabilisce che il suddetto credito è **cumulabile** con differenti **aiuti di Stato** a condizione che riguardino **costi diversi**; inoltre, **nel caso** i costi **riguardino** le **medesime spese**, il **credito** è **ammesso** unicamente in **assenza** di **doppio finanziamento** e a condizione che il **cumulo** derivante **non** comporti il **superamento** dell'**intensità di aiuto** o dell'**importo** di aiuto più elevato applicabile.



## ***Le tipicità dell'attività di vigilanza e controllo del collegio sindacale negli enti del servizio sanitario nazionale***

di **Giuseppe Rodighiero**

Master di specializzazione

### **Attività di vigilanza e controllo del Collegio sindacale degli Enti del SSN**

Scopri di più

Il **sistema di controllo sulle attività e sugli atti degli enti del Servizio sanitario nazionale (Ssn)** ha come disposto normativo di riferimento il D.Lgs 502/1992, il quale **opera una distinzione tra i controlli di tipo "esterno"** (Corte dei Conti e Regione) e **quelli "interni" che vedono il collegio sindacale** in prima linea.

Anzitutto **sono oggetto di controllo le aziende sanitarie locali**, ovvero aziende dotata di **personalità giuridica pubblica**, di autonomia **organizzativa, amministrativa, patrimoniale**, le quali, quindi, sono tenute a soggiacere al principio di efficacia, efficienza ed **economicità della gestione**, nonché l'osservanza del principio di **buon andamento ed imparzialità**, assicurando l'equilibrio costi-ricavi (cfr. [articolo 3, D.Lgs. 502/1992](#)).

Fanno parte del Sistema sanitario nazionale anche le aziende ospedaliere, con il ruolo di ospedali di riferimento in programmi integrati di **assistenza su base regionale**, e che devono avere almeno **tre strutture di alta specialità organizzate in aree funzionali omogenee**. Trattasi di aziende dotate di **personalità giuridica pubblica** ed autonomia imprenditoriale, con un sistema di contabilità economico patrimoniale e di una **contabilità per centri di costo** che deve garantire il bilancio in pareggio (cfr. [articolo 4, D.Lgs. 502/1992](#)).

Ma la disciplina del Collegio sindacale degli enti del Servizio sanitario nazionale è regolata anche da altre disposizioni normative oltre che dal D.Lgs. 502/1992. Infatti, le **Aziende ospedaliere universitarie** e gli **Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico** sono disciplinate anche, rispettivamente, dall'[articolo 4, comma 3, D.Lgs. 517/1999](#), e dall'[articolo 4, D.Lgs 288/2003](#).

Mentre le **prime si occupano contemporaneamente di assistenza, ricerca e didattica**, gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico si occupano della **cura di patologie di rilievo nazionale** ad elevato impatto sociale e beneficiano di un finanziamento statale aggiuntivo per l'attività di ricerca.

## Dal Collegio dei revisori al Collegio sindacale: composizione, durata e requisiti

A seguito del completamento nel 1999 del c.d. “*processo di aziendalizzazione*” delle Aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere, le **aziende sanitarie locali sono state dotate di autonomia gestionale e amministrativa** similmente a quello che accade per le aziende pubbliche. Si è assistito, quindi, alla **separazione tra la pianificazione sanitaria regionale e la gestione diretta** delle strutture sanitarie.

Di questo cambiamento, anche l'Organo di controllo degli enti del Ssn (che da Collegio dei revisori viene ridenominato Collegio sindacale) ne è stato interessato, a seguito dell'introduzione al D.Lgs. 502/1992 dell'[articolo 3-ter](#) che, ad oggi, risulta la **norma principale alla quale fare riferimento**.

In particolare, tra le altre cose, il Legislatore era intervenuto apportando **alcune modifiche afferenti alla composizione del Collegio sindacale**, alla sua durata ed ai requisiti.

Il Collegio, infatti, risulta ora composto **da tre membri** (precedentemente alla Legge di Stabilità 2015 era di 5 membri): **uno designato dal Ministro dell'economia e delle finanze** (per assicurare ancor più il controllo ed il monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica), **uno designato dal Ministro della salute** (che, come per l'altra componente che rappresenta lo Stato, assicura adeguata informazione alla Pubblica Amministrazione di riferimento sull'andamento della gestione dell'ente del Ssn) , e **l'altro componente designato dalla Regione** (in ragione dei loro compiti di programmazione, indirizzo, controllo e coordinamento dei predetti enti).

Oltre alla composizione dell'Organo di controllo, l'[articolo 3-ter](#) stabilisce la **durata triennale dell'incarico**, conteggiata dalla **data del provvedimento di nomina**, oppure dalla **data di insediamento del Collegio** se questo è espressamente previsto nel provvedimento di nomina.

Mentre **tra i requisiti per la nomina i componenti di designazione regionale e del Ministero della Salute** devono avere **l'iscrizione al Registro dei Revisori legali** (quindi, con successiva cancellazione o sospensione vi è decadenza dall'ufficio), **quelli di nomina del Mef**, se non iscritti possono essere, comunque, designati a componenti del Collegio sindacale in enti del Ssn **se scelti funzionari del Mef che abbiano esercitato per almeno 3 anni le funzioni di revisore dei conti o di componenti del Collegio sindacale**, iscritti in elenco istituito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 20 febbraio 2012.

Altresì, **anche i Sindaci degli enti del Ssn devono assicurare l'esercizio delle funzioni** loro attribuite in modo indipendente ex [articolo 21, D.Lgs. 123/2011](#), applicandosi quindi i **requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza** ex [articolo 2387, cod. civ.](#).

Come pure, sono da **intendersi applicabili anche per gli Organi di controllo** dei predetti enti le **fattispecie di incompatibilità** espressamente previste dall'[articolo 2399, cod. civ.](#), preesistenti alla nomina o sopraggiunte durante il mandato. È importante segnalare che, in tema di

incompatibilità, ad integrazione del dispositivo civilistico vi **sono talune disposizioni regionali**.

Dunque, al sopraggiungere di **specifiche cause di incompatibilità** (come ovviamente nei casi di decesso oppure alla scadenza dell'incarico) il **Sindaco cessa dalla carica**.

Ma la c.d. “**decadenza sanzionatoria**” ex [articoli 2404, comma 2](#), e [2405, comma 2, cod. civ.](#), non **trova applicazione nei confronti dei componenti del collegio sindacale degli enti del Ssn**, salvo diverse previsioni regionali, che potrebbe richiedere, al verificarsi di determinati comportamenti del sindaco (tipicamente l'assenza ingiustificata ai collegi), una delibera del direttore generale su richiesta motivata degli altri componenti.

Infine, oltre in occasione delle dimissioni (da formalizzare per iscritto indirizzandole al direttore generale ed al presidente del collegio ed efficaci dalla sostituzione del sindaco dimissionario), **l'Amministrazione** che ha effettuato la designazione, in presenza di particolari circostanze che rendono impossibile la prosecuzione dell'incarico, **può revocare** quest'ultimo. Chiaramente, la stessa Amministrazione dovrà contestualmente provvedere alla **sostituzione del sindaco revocato**.

## Compiti

Sempre con l'entrata in vigore dell'[articolo 3-ter, D.Lgs. 502/1992](#), si è sancito il passaggio da una gestione amministrativa che operava secondo le sole regole del diritto amministrativo, ad una **gestione amministrativa che opera con una logica aziendalistica**; quindi, tipicamente **economica, finanziaria e gestionale**. Al collegio, infatti, oltre alle **tipiche funzioni di vigila** sull'osservanza della legge, dello statuto e dei regolamenti e sulla regolarità amministrativo-contabile degli “atti” pubblici all'Organo di controllo degli enti del Ssn, **è stato attribuito il compito di verificare l'amministrazione dell'Azienda** sanitaria sotto il profilo economico. Ciò è da intendersi, quindi, nel senso che il Collegio in questione non ha soltanto un ruolo di verifica di legittimità degli atti, bensì ha anche la **funzione di valutazione dell'efficienza e dell'economicità della gestione**. Tutto ciò, peraltro, ha indotto il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato a predisporre, d'intesa con il Ministero della salute, apposita [circolare vademecum n. 35/2018](#), per definire, in via generale, **l'ambito di operatività del Collegio sindacale**.

Dunque, il sindaco ha il compito di **valutare la complessiva efficienza ed economicità** dell'andamento della gestione, che si esplica nei seguenti ambiti, elencati senza pretesa alcuna di esaustività (cfr. [circolare vademecum n. 35/2018](#), § 4.2.7):

- riscontro della **correlazione tra i fattori di produzione impiegati ed i servizi prodotti**, tra gli obiettivi programmati quelli raggiunti, tra i livelli di spesa previsti e quelli sostenuti;
- esame, nel corso dell'esercizio, dei **risultati di gestione rispetto ai dati del bilancio**

**preventivo** economico;

- **valutazione degli scostamenti**, in caso di loro significatività, tra gli obiettivi programmati e gli obiettivi raggiunti e tra i livelli di spesa previsti e i livelli di spesa sostenuti;
- **accertamento del corretto utilizzo dei beni strumentali**, delle attrezzature mediche e dei farmaci;
- evidenziazione di **eventuali squilibri patrimoniali, economici e finanziari**.

Tra i compiti del Collegio sindacale è da aggiungersi quello di **vigilanza sulla regolarità amministrativo-contabile** che vede l'Organo in commento, a cadenza infrannuale, verificare la **regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri contabili** e degli altri registri (Il modo in cui sono tenuti in ordine, aggiornati e opportunamente vidimati), accertare la **regolare tenuta della contabilità** e l'idoneità della stessa a rappresentare in maniera veritiera e **corretta la gestione**, accertare la corretta liquidazione delle retribuzioni al personale ed il regolare **versamento dei contributi previdenziali**, assistenziali ed erariali, verificare le giacenze di magazzino poste a confronto con la contabilità che ne rileva i movimenti, verificare la cassa economale, la cassa *ticket*, esaminare le reversali ed i mandati (sia sotto l'aspetto formale che dei documenti giustificativi), esaminare e **valutare il bilancio preventivo e consuntivo**.

**Maggiori approfondimenti** sulla composizione, sul funzionamento, sui compiti del Collegio sindacale, nonché sulle peculiari modalità di verbalizzazione e trasmissione delle risultanze delle attività del collegio e sulle tematiche della responsabilità e del bilancio, verranno trattati in occasione del **Master** "[Attività di vigilanza e controllo del collegio sindacale degli enti del servizio sanitario nazionale](#)".

## ***Indicazioni da Unioncamere per le società che non adempiono all'obbligo di deposito dei bilanci d'esercizio***

di **Fabio Giommoni**

Seminario di specializzazione

### **“Adeguati” assetti organizzativi, amministrativi e contabili**

Scopri di più

Il “**Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle Imprese – Campagna bilanci 2025**” pubblicato da **Unioncamere** il 5 maggio 2025 contiene **importanti riferimenti per le società che**, anche a causa della situazione di crisi in cui versano, hanno **omesso di depositare i bilanci**, pure per **diversi esercizi consecutivi**.

Generalmente **tale omissione** può derivare sia dal fatto che **i bilanci non sono stati predisposti a causa delle problematiche amministrative che sovente emergono nei contesti di crisi aziendale** (principalmente per le dimissioni del personale amministrativo), sia dalla **mancata approvazione da parte dell'assemblea del bilancio**, pur regolarmente predisposto dall'organo amministrativo, **per via dei dissidi sorti tra i soci**.

Il **mancato deposito del bilancio** può avere **conseguenze particolarmente negative**, in quanto può **condurre allo scioglimento e cancellazione della società stessa dal Registro Imprese**.

A tale riguardo, il manuale di Unioncamere evidenzia, a livello di premesse, come il deposito del bilancio costituisca un **obbligo da parte di tutte le società di capitali** che deve essere **adempiuto per ciascun esercizio**.

La **giurisprudenza**, da tempo, è giunta alla conclusione che **il mancato deposito del bilancio costituisce un'evidenza della causa di scioglimento della società** ai sensi dell'[articolo 2484, n. 3, cod. civ.](#) “*per l'impossibilità di funzionamento o la continuata inattività dell'assemblea*”.

In particolare, è stata ravvisata la fattispecie dell'**impossibilità di funzionamento dell'assemblea**, rilevante come causa di scioglimento della società, nei seguenti casi:

1. a fronte della **mancata approvazione del bilancio per due esercizi** (Corte d'Appello Bologna 18.5.1999; Tribunale di Brescia 24.6.2011; Tribunale di Bologna 28.12.1998);
2. anche per la **mancata approvazione del bilancio di un solo esercizio** (Tribunale di Prato 17.12.2009), benché in un contesto generale di blocco dell'attività decisionale da parte dell'assemblea.

Al di là di quanto evidenziato dal Manuale di Unioncamere, circa la posizione assunta dalla giurisprudenza, occorre ricordare che il codice civile prevede una **specificata disciplina di cancellazione d'ufficio da parte delle società in liquidazione che non hanno depositato i bilanci d'esercizio**.

L'[articolo 2490, ultimo comma, cod. civ.](#), dispone, infatti, che *“qualora per **oltre tre anni consecutivi** non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal Registro Imprese con gli effetti previsti dall'articolo 2495”*.

Pertanto, **qualora i liquidatori omettano di depositare i bilanci intermedi (annuali) di liquidazione per più di 3 anni consecutivi** la società in liquidazione può essere **cancellata d'ufficio dal Registro Imprese**, con la conseguente **estinzione del soggetto giuridico**.

Fino a qualche anno fa questo rappresentava l'unico caso in cui per le società di capitali (in liquidazione) era prevista la **cancellazione d'ufficio**, ma con l'[articolo 40, comma 2, D.L. 76/2020](#), sono state introdotte **ulteriori casistiche di cancellazione d'ufficio delle società di capitali**, anche non in stato di liquidazione, purché ricorrano le seguenti condizioni:

- **omesso deposito dei bilanci di esercizio per 5 anni consecutivi**; oppure
- **mancato compimento di atti di gestione**.

L'**inattività e l'omissione del deposito** devono però verificarsi in concorrenza con **almeno una delle seguenti circostanze**:

- **il permanere dell'iscrizione nel Registro Imprese del capitale sociale in lire**;
- **l'omessa presentazione all'ufficio del Registro Imprese dell'apposita dichiarazione per integrare le risultanze del Registro Imprese a quelle del libro soci**, limitatamente alle società a responsabilità limitata e alle società consortili a responsabilità limitata.

Le società in crisi devono, quindi, **tenere in considerazione i rischi derivanti dal mancato deposito del bilancio d'esercizio**, in quanto ciò **potrebbe comportare la cancellazione d'ufficio dell'ente** e dunque **compromettere il percorso di superamento della crisi intrapreso**, anche se, ovviamente, è prevista la possibilità di **opporsi alla procedura di cancellazione** (presentando i bilanci omessi).

Altro caso riguarda **le società in crisi** che **consapevolmente hanno deciso di rinviare l'approvazione del bilancio** in attesa degli sviluppi della **procedura di composizione della crisi** che hanno avviato.

Ciò in quanto, prima di verificare i progressi della procedura intrapresa (ad esempio l'ammissione della proposta di concordato preventivo presentata o la sottoscrizione degli accordi di ristrutturazione dei debiti) **non è possibile verificare il fondamentale postulato di bilancio afferente alla continuità aziendale**, con tutte le conseguenze che ciò può comportare sulla **corretta redazione del bilancio**.



Ad esempio, **se il tribunale dichiarerà ammissibile la domanda di concordato preventivo in continuità** presentata dalla società, allora potrà considerarsi rispettato detto postulato e dunque **il bilancio potrà essere redatto sulla base del principio della continuità aziendale** (ancorché in presenza di incertezze sul suo mantenimento, legate all'effettiva approvazione della proposta concordataria da **parte dei creditori e alla sua omologa**).

Invece, se il tribunale dovesse dichiarare **inammissibile la domanda di concordato** si aprirebbe certamente la liquidazione giudiziale, per cui **verrebbe meno la continuità aziendale** e, di conseguenza, il bilancio dell'esercizio dovrà essere redatto **senza tener conto di detto principio**.

Per evitare di approvare il bilancio in **tale contesto di incertezza** e, nello stesso, tempo rispettare gli obblighi di deposito al Registro imprese, il Manuale di Unioncamere ammette la possibilità che sia **depositato un bilancio non approvato** (ovvero il "mero" progetto di bilancio).

Tale deposito "atipico" può essere utile anche alla luce della previsione contenuta nell'[articolo 39, Codice](#), in relazione alla **domanda di accesso**, anche con riserva, ad uno strumento "giudiziale" di regolazione della crisi, in base alla quale **a detta domanda devono essere allegati i bilanci degli ultimi 3 esercizi** (da intendersi **quelli approvati dall'assemblea dei soci e depositati al Registro Imprese**, anche se taluna giurisprudenza ha ammesso la **possibilità di allegare il progetto del bilancio non ancora approvato dall'assemblea dei soci**).

In particolare, il punto 4.21 del Manuale di Unioncamere conferma che **alcuni uffici del Registro Imprese**, su espressa indicazione del competente Giudice del Registro, **considerano accettabile il deposito di un bilancio non approvato**.

Qualora sia **previsto dal singolo ufficio del Registro Imprese**, il **deposito del bilancio non approvato** va effettuato, tramite pratica di Comunicazione Unica, con il modulo S2 (codice atto A99) e l'**indicazione nel modulo Note/XX che trattasi di deposito di bilancio non approvato** (così come precisato dalla [circolare MISE n. 3689/C del 06/05/2016](#)) allegando, oltre al bilancio non approvato, 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**.

Il deposito del bilancio non approvato è soggetto al pagamento dei **diritti di segreteria di euro 90,00** e dell'**imposta di bollo pari a euro 65,00**.