

Fondazione Luca Pacioli



LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO SUL BILANCIO D'ESERCIZIO

APPROVAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO
*Termini per la convocazione dell'assemblea
e modalità di deposito presso il registro delle imprese*

Documento n. 17 del 9 maggio 2005

CIRCOLARE

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. I nuovi termini di approvazione del bilancio	“	2
2. La convocazione dell’assemblea entro centottanta giorni	“	4
2.1 <i>La disciplina previgente</i>	“	4
2.2 <i>La nuova disciplina</i>	“	5
3. Il mancato rispetto dei termini	“	8
4. Le modalità di deposito del bilancio d’esercizio	“	9
4.1 <i>L’imposta di bollo</i>	“	11
4.2 <i>I diritti di segreteria</i>	“	12
4.3 <i>Le modalità di pagamento</i>	“	12
4.4 <i>La pratica digitale</i>	“	12
<i>Allegato</i> Estremi di Autorizzazione per l'assolvimento del bollo virtuale	“	15

Premessa

La riforma del diritto societario, entrata in vigore dopo l'approvazione del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ha modificato anche la disciplina per la redazione e l'approvazione del bilancio delle società di capitali.

Secondo le disposizioni previgenti, l'approvazione del bilancio spettava all'assemblea ordinaria (art. 2364, comma 1, n.1, cod. civ.) che doveva essere convocata almeno una volta l'anno, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale. L'atto costitutivo poteva prevedere, quando particolari esigenze lo richiedevano, un termine maggiore, che però non poteva mai essere superiore a sei mesi (art. 2364, comma 2, cod. civ.).

Il nuovo art. 2364 cod. civ., applicabile nei confronti delle S.p.a., contiene alcune novità, a partire dai termini entro i quali deve essere convocata l'assemblea ordinaria (prima i termini dovevano essere computati secondo i mesi, ora sono calcolati secondo i giorni). La stessa novità riguarda anche le società a responsabilità limitata, secondo quanto previsto dal nuovo testo dell'art. 2478-bis, comma 1, cod. civ.

Con il presente documento si illustra la portata delle modifiche introdotte dalla riforma per quanto concerne i termini per l'approvazione del bilancio, e quindi della convocazione dell'assemblea.

Saranno poi prese in esame le modalità di deposito del bilancio presso l'ufficio del registro delle imprese, da effettuarsi esclusivamente su supporto informatico o per via telematica. Da questo punto di vista non devono essere segnalate particolari modifiche normative. L'unica variazione riguarda la misura dell'imposta di bollo dovuta, unitamente ai diritti di segreteria.

1. I nuovi termini di approvazione del bilancio

Il nuovo testo dell'art. 2364, comma 2, cod. civ. ha modificato i termini entro i quali deve essere convocata l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio e decorrenti dalla chiusura dell'esercizio sociale. Si è passati da un criterio di calcolo fondato sui mesi ad uno basato sul computo dei giorni. In particolare, i nuovi termini di riferimento sono di centoventi giorni, prorogabili a centottanta nelle ipotesi che vedremo meglio a breve.

La modifica ha effetto a decorrere dal bilancio relativo all'esercizio 2004¹.

Codice civile	Normativa civilistica
Art. 2364, c. 2	«L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione» .

Dalla lettura della nuova disposizione è possibile formulare alcune riflessioni.

Secondo il criterio di calcolo applicabile prima dell'intervento del legislatore, quindi per il computo dei termini a mesi, doveva essere osservato il calendario comune. Gli amministratori potevano fruire di un maggior o minor numero di giorni per la convocazione dell'assemblea se i quattro mesi successivi alla chiusura dell'esercizio avevano durata di trentuno giorni. Ad esempio per le società il cui esercizio termina il 30 giugno, l'assemblea poteva essere convocata entro il 31 ottobre. I giorni a disposizione erano dunque centoventitre. Diversamente, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, la convocazione doveva essere effettuata non oltre il 30 aprile. In questo caso i giorni a disposizione erano centoventi, o centoventuno negli anni bisestili.

La nuova disposizione, che indica la data di scadenza per la convocazione dell'assemblea facendo esclusivo riferimento al numero di giorni (centoventi) realizza la eguaglianza dei termini. Il criterio scelto dal legislatore rende ininfluenza, ai fini del computo, che i mesi successivi alla chiusura dell'esercizio abbiano una minore o maggiore durata. Il computo dei termini deve essere effettuato secondo il calendario comune³. In particolare secondo quanto indicato

¹ L'art. 223-undecies del D.Lgs. n. 6 del 2003 prevede che *“i bilanci relativi agli esercizi chiusi prima del 1° gennaio 2004 sono redatti secondo le leggi anteriormente vigenti. I bilanci relativi agli esercizi chiusi fra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 possono essere redatti secondo le leggi anteriormente vigenti o secondo le nuove disposizioni. I bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 sono redatti secondo le nuove disposizioni”*.

² Il testo tiene conto delle modifiche che sono state apportate al D. Lgs. n. 6/2003 (Riforma diritto societario) dal D. Lgs. n. 310/2004 pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 305 del 30 dicembre 2004.

³ Occorre infine ricordare che, secondo l'art. 155 c.p.c, i giorni festivi vanno computati nel termine. Inoltre se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.

dall'art. 2963 cod. civ.⁴, si esclude dal calcolo il giorno iniziale.

Un'ulteriore novità prevista dalla nuova versione dell'art. 2364, comma 2, riguarda la rilevanza dello statuto nella fissazione del termine entro il quale deve essere convocata l'assemblea. La disposizione previgente si limitava ad affermare che la convocazione doveva essere effettuata entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. L'eventuale scelta di anticipare l'adunanza era di esclusiva competenza degli amministratori. Non era invece possibile prevedere, direttamente nel corpo dello statuto, un termine più breve rispetto ai quattro mesi.

La norma ora vigente attribuisce proprio allo statuto l'indicazione del termine di convocazione, limitandosi ad individuare successivamente, nella seconda parte della disposizione, un termine non superiore a centoventi (o in alcuni casi a centottanta) giorni.

E' dunque possibile che lo statuto preveda, ad esempio, un termine di 90 giorni che ovviamente gli amministratori saranno tenuti a rispettare.

Resta fermo che il termine indicato è quello entro il quale deve essere fissata la riunione dell'assemblea: non sarebbe tempestiva una convocazione diramata entro 120 giorni per una riunione da tenersi 140 giorni dopo la chiusura dell'esercizio. Il rispetto del termine, d'altra parte, si riferisce all'obbligo di convocazione dell'assemblea e non alla sua effettiva tenuta: pertanto si potrà verificare, ad esempio, che l'assemblea, convocata anteriormente allo scadere dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, per la mancanza del *quorum* deliberativo richiesto o in conseguenza di rinvii, approvi il bilancio in un momento successivo alla scadenza di tale termine.

⁴ Cfr. anche art. 155, comma 1, c.p.c.

2. La convocazione dell'assemblea entro centottanta giorni

Un altro profilo da approfondire riguarda la possibilità di derogare al termine di centoventi giorni convocando l'assemblea entro i centottanta giorni successivi alla chiusura dell'esercizio.

2.1 *La disciplina previgente*

Tale possibilità era già ammessa nella previgente disciplina: il secondo comma del vecchio articolo 2364 consentiva ai soci, previa apposita clausola statutaria, di convocare l'assemblea ordinaria entro un termine maggiore di quello ordinario di quattro mesi – ma non superiore, in ogni caso, a sei mesi - qualora particolari esigenze lo richiedessero.

Per “*particolari esigenze*” si intendeva, innanzitutto, l'ipotesi in cui la società fosse obbligata a redigere il bilancio consolidato⁵: in tal caso, infatti, il termine più lungo trovava giustificazione nella circostanza che la capogruppo doveva attendere i bilanci delle controllate per redigere il proprio.

Con tale locuzione si era fatto, inoltre, riferimento anche ad esigenze “contingenti”, non necessariamente ricorrenti in tutti gli esercizi sociali, ma verificabili anche solo in uno ovvero in alcuni di questi (si pensi, ad esempio, alla sostituzione degli amministratori in prossimità della fine dell'esercizio sociale e alla conseguente necessità, per il nuovo *management*, di un adeguato periodo di tempo per il (ri)esame della contabilità).

In tale prospettiva la giurisprudenza e la dottrina si erano interrogate sul contenuto della clausola statutaria. Ci si era chiesti, infatti, se le “*particolari esigenze*”, sulla cui base l'assemblea per l'approvazione del bilancio poteva essere convocata oltre il termine ordinario di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, dovessero essere predeterminate nell'atto costitutivo, oppure se la loro individuazione potesse essere rimessa all'apprezzamento discrezionale degli amministratori.

La tesi che in giurisprudenza si era rivelata prevalente ha considerato le “*particolari esigenze*” quali specifiche e concrete vicende dell'impresa sociale: tali esigenze, proprio in quanto imprevedibili, non richiedevano di essere prefigurate nello statuto. In tale prospettiva si era ritenuto, pertanto, sufficiente un generico richiamo statutario alle particolari esigenze. Tuttavia si era considerato illegittima l'attribuzione statutaria agli amministratori della facoltà discrezionale di avvalersi del maggior termine senza l'indicazione delle motivazioni. Nel caso di deroga al termine ordinario sulla base di una generica indicazione statutaria alle “*particolari esigenze*”, pertanto, la giurisprudenza prevalente aveva ritenuto comunque necessaria, da parte degli amministratori, la motivazione delle circostanze che avevano indotto all'utilizzo del termine più lungo.

⁵ L'ipotesi è espressamente richiamata nella relazione al Codice Civile (n. 966).

2.2 La nuova disciplina

A seguito della riforma si è confermata la possibilità per gli amministratori, in presenza di un'espressa previsione statutaria, di derogare al termine ordinario (computato ora in giorni) e di convocare l'assemblea entro il maggior termine di centottanta giorni. Il legislatore della riforma ha però individuato più analiticamente le ipotesi in cui si consente alla società di avvalersi del termine più lungo: secondo la nuova formulazione dell'art. 2364, infatti, lo statuto può prevedere un maggior termine solo:

- a) *se la società è tenuta a redigere il bilancio consolidato* (si è, in tal modo, recepita l'indicazione già formulato in dottrina);
- b) ovvero quando lo richiedono *particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società*; la formulazione, più rigorosa, precisa l'ambito in cui possono verificarsi le particolari esigenze per avvalersi del maggior termine.

Sul punto il legislatore della riforma è intervenuto con il Decreto Legislativo n. 310 del 28 dicembre 2004 precisando⁶ che le due condizioni per consentire il differimento del termine di convocazione dell'assemblea ordinaria non devono necessariamente essere compresenti, ma possono essere alternative tra loro.

L'intervento correttivo ha dunque chiarito che per procedere legittimamente all'approvazione del bilancio di esercizio ricorrendo al maggior termine, la sussistenza di particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società costituisce ipotesi alternativa all'obbligo di redazione del bilancio consolidato, potendosi ben verificare situazioni, diverse da quella del gruppo societario, in cui la complessità della struttura o dell'oggetto della società rende comunque necessaria una dilatazione dei tempi per l'approvazione del bilancio.

Peraltro le "particolari esigenze" possono attenersi alla struttura ovvero all'oggetto della società, dovendosi ritenere, nonostante la non chiara formulazione della norma, l'un caso alternativo all'altro.

Esempi

Si ponga il caso di una società che, pur non essendo tenuta alla redazione del bilancio consolidato, debba procedere alla valutazione delle partecipazioni detenute nelle sue controllate o collegate (abbia o meno optato per il regime di consolidato fiscale). Questa è una circostanza idonea ad integrare una **particolare esigenza relativa all'oggetto** della società.

Si configura una circostanza idonea ad integrare una particolare esigenza relativa alla struttura l'esistenza di un'organizzazione produttiva e contabile decentrata in più sedi periferiche, ciascuna con contabilità autonoma e separata. Si tratta evidentemente di una situazione assai simile a quella che interessa i soggetti obbligati alla redazione del bilancio consolidato.

⁶ L'art. 9 del D.Lgs. n. 310/04 ha modificato l'art. 2364, c. 2, cod. civ. come segue:
"Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato **ovvero** (in luogo di "e") quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società".

Nel caso *a)*, pertanto si potrà prevedere, con l'introduzione di un'apposita clausola statutaria, il rinvio sistematico dell'approvazione del bilancio, entro il termine di centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio, nei casi in cui la società sia tenuta a redigere il bilancio consolidato.

In riferimento all'ipotesi *b)* si rende, inoltre, possibile inserire una seconda clausola, contenuta nella medesima disposizione, che consente il rinvio del medesimo termine, sia pure occasionalmente, in presenza di particolari circostanze relative alla struttura ed all'oggetto della società.

Come già osservato, la nuova formulazione dell'art. 2364 ha precisato i limiti entro i quali i soci possono consentire agli amministratori di procrastinare il termine previsto per la convocazione dell'assemblea. Non è più consentito derogare al termine ordinario, qualora la particolare esigenza non sia riferibile all'oggetto ovvero alla struttura sociale.

Esempi

Si pensi alla possibilità di avvalersi del termine di 180 giorni per usufruire degli effetti di sanatorie fiscali: tale ipotesi che, prima della riforma poteva ben rappresentare le "particolari esigenze" indicate dal previgente art. 2364 cod. civ., attualmente, non rientrerebbe più tra quelle indicate dalla legge.

Lo stesso vale per l'incertezza sull'applicazione dell'Irap, determinata dal recente contenzioso presso la Corte di Giustizia Europea circa la compatibilità del tributo con le direttive in materia di IVA.

Deve inoltre escludersi che, fatta salva la specifica previsione riguardante i soggetti tenuti alla redazione del bilancio consolidato, il rinvio dell'approvazione del bilancio possa costituire il comportamento assunto costantemente dagli amministratori.

In caso di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio oltre il termine di centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, gli amministratori sono, infatti, tenuti ad illustrare le ragioni che giustificano la proroga del suddetto termine nella relazione che accompagna il bilancio.

La nuova disposizione consente, pertanto, occasionalmente il rinvio del termine in presenza di particolari circostanze ed il differimento deve, comunque, essere motivato nella relazione sulla gestione che correda il bilancio d'esercizio o il bilancio consolidato.

Nell'ipotesi in cui lo statuto preveda una proroga sistematica dell'approvazione del bilancio ogniqualvolta la società sia tenuta a redigere il bilancio consolidato, basterà richiamare la suddetta circostanza nella relazione ex art. 2428 cod. civ..

Nell'ipotesi in cui lo statuto consenta occasionalmente il rinvio dell'approvazione del bilancio in presenza di particolari circostanze inerenti l'oggetto o la struttura della società, gli amministratori sono tenuti ad indicare la specifica motivazione che ha giustificato la proroga del termine. La previsione dell'obbligo di fornire tali motivazioni conferma il principio per cui la clausola statutaria non deve necessariamente individuare analiticamente le specifiche ipotesi in presenza delle

quali si consente alla società di avvalersi del termine più lungo⁷, essendo le particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società individuate di volta in volta dagli amministratori.

La mancata motivazione del rinvio della convocazione oltre il termine di centoventi giorni, non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma determina, come già anticipato, la responsabilità degli amministratori ai sensi dell' art. 2392 cod. civ.

Si deve, infine, osservare che le novità sopraindicate riguardano anche le società a responsabilità limitata (art. 2478-*bis*, comma 1, cod. civ.).

Occorre tuttavia tenere presente, per quanto riguarda tale forma societaria, che la riforma ha introdotto due nuove tecniche decisionali, la "consultazione scritta" ed il "consenso espresso per iscritto", utilizzabili in alternativa al metodo collegiale. E' quindi normale, che con riferimento alle S.r.l., nel fissare il termine di centoventi giorni, il legislatore non abbia fatto riferimento alla convocazione dell'assemblea, ma semplicemente alla presentazione ai soci. In mancanza di una diversa previsione statutaria (art. 2479, comma 3, cod. civ.) il metodo decisionale applicabile rimane quello tradizionale della collegialità assembleare; tuttavia lo statuto può disporre, fatte salve alcune specifiche materie, diversamente.

⁷ In tal senso vd. Doc. approvato dal Consiglio Notarile di Milano il 22 gennaio 2004 "Principi uniformi in tema di società", pubblicato in *Rivista del Notariato* n. 3/04, pagg. 797 e segg..

3. Il mancato rispetto dei termini

Il mancato rispetto dei termini, sia quello ordinario, che quello più ampio eventualmente consentito dallo statuto, non determina l'invalidità della deliberazione assembleare di approvazione del bilancio, ma soltanto una responsabilità dell'organo amministrativo, per essere venuto meno ai suoi doveri. Peraltro in tal caso il collegio sindacale sarà tenuto a convocare l'assemblea, supplendo all'inadempienza degli amministratori. La doverosa convocazione da parte dei sindaci tende a scongiurare l'eventualità che la società sia danneggiata dall'omissione degli amministratori, sicché difficilmente si prospetterebbe una responsabilità dagli amministratori ai sensi dell'art. 2393, se non quando anche il collegio sindacale si renda contestualmente inadempiente dell'obbligo di convocazione.

Ancora meno probabile è che la mancata convocazione da parte degli amministratori possa prospettarsi come grave irregolarità ai fini dell'applicazione dell'art. 2409: certamente la denuncia al tribunale per il solo fatto dell'omessa convocazione assembleare non potrebbe essere proposta dal collegio sindacale, al quale compete un autonomo potere di convocazione dell'assemblea. Al più si potrebbe prospettare una grave irregolarità quando neppure i sindaci provvedano alla convocazione, e il ritardo assuma una estensione tale da implicare un effettivo pregiudizio alla società, con conseguente denuncia al tribunale ex art. 2409 da parte dei soci.

Quanto alla s.r.l., nella quale non fosse stato nominato il collegio sindacale, l'ipotesi di una responsabilità degli amministratori per danno da mancata convocazione potrebbe avere una maggiore consistenza, anche attraverso l'esercizio individuale dell'azione sociale di responsabilità e la domanda di revoca giudiziale degli amministratori.

In ogni caso si può osservare che l'omessa convocazione o anche la mera convocazione tardiva possono essere considerate quale giusta causa di revoca degli amministratori ed eventualmente dei sindaci.

Come già osservato il rispetto del termine di 120 giorni (ovvero del termine maggiore) concerne l'obbligo di convocazione dell'assemblea: pertanto non saranno responsabili gli amministratori che abbiano validamente effettuato la convocazione dell'assemblea per una data anteriore allo scadere dei 120 giorni (ovvero del termine maggiore) dalla chiusura dell'esercizio, potendosi poi verificare, per la mancanza dei *quorum* richiesti o a causa di rinvii, che l'assemblea approvi il bilancio successivamente alla scadenza di tale termine.

4. Le modalità di deposito del bilancio d'esercizio

Il deposito del bilancio d'esercizio presso il registro delle imprese riguarda ogni anno i seguenti soggetti:

- 1) società a responsabilità limitata;
- 2) società per azioni;
- 3) società in accomandita per azioni;
- 4) società cooperative;
- 5) società consortili;
- 6) società estere con sede in Italia;
- 7) società di persone (solo il bilancio consolidato);
- 8) gruppo europeo di interesse economico (G.e.i.e);
- 9) consorzi con qualifica di confidi⁸.

Gli stessi soggetti, con la sola esclusione delle cooperative, sono tenuti anche al deposito dell'elenco soci e dei titolari di diritti e altri vincoli sulle azioni e sulle quote sociali. I consorzi che non hanno la qualifica di confidi sono tenuti a depositare unicamente la situazione patrimoniale.

Dopo una fase transitoria, avviata per introdurre in modo graduale la nuova procedura di deposito, dal 3 novembre 2003, per effetto dell'articolo 31, comma 2, della Legge 340/2000 e successive modifiche, non è più possibile depositare presso il Registro delle imprese i bilanci in formato cartaceo. L'adempimento deve essere eseguito esclusivamente utilizzando supporti di tipo informatico o per via telematica. In entrambi i casi occorre utilizzare il *software* Fedra, compilando il modello B e l'intercalare S (quest'ultimo solo in caso di variazione dei soci rispetto all'anno precedente).

Il bilancio, trasmesso per via telematica o presentato su supporto informatico, deve essere sottoscritto con firma digitale del soggetto obbligato (amministratore, sindaco), mediante *smart card*. Occorre a tal fine ricordare che la *smart card* è personale, pertanto un soggetto può essere amministratore di diverse società e possedere una sola *smart card*.

La modalità di presentazione ordinaria - preferibile per la rapidità dell'istruttoria e per i minori costi dell'adempimento gravanti sull'utente, che non deve recarsi presso gli uffici camerali - è la trasmissione telematica. L'operazione può essere effettuata direttamente dal PC del proprio ufficio o studio. In alternativa, è consentita la presentazione utilizzando un apposito supporto informatico che va spedito con raccomandata alla Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura (CCIAA) di riferimento, oppure consegnato direttamente presso gli sportelli dei medesimi uffici. L'utilizzazione del supporto informatico determina,

⁸ Le imprese individuali e le società di persone non sono invece tenute al deposito del bilancio d'esercizio.

per motivi tecnici, tempi più lunghi di istruttoria e non consente comunque il rilascio allo sportello di copia della documentazione presentata.

Il termine per effettuare il deposito presso il Registro delle imprese è di trenta giorni dalla data del verbale di approvazione (art. 2435 cod. civ.). Per la presentazione delle situazioni patrimoniali dei consorzi (senza la qualifica di "confidi") il termine è di due mesi dalla chiusura dell'esercizio (art. 2615 cod. civ.). Se i termini scadono di sabato o in giorni festivi, sono di diritto prorogati al primo giorno lavorativo successivo.

L'omessa presentazione del bilancio e dell'elenco soci nei termini è punita con l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria (art. 2630 cod. civ.).

La domanda è protocollata se sussistono i seguenti requisiti di ricevibilità:

- sottoscrizione mediante apposizione di firma digitale;
- validità della firma digitale;
- istanza compilata con il *software* Fedra o con altro programma informatico compatibile e conforme alle specifiche tecniche indicate sul sito <http://web.telemaco.infocamere.it>;
- copia del bilancio di esercizio e dei documenti da allegare;
- codice fiscale;
- numero Rea⁹ correttamente collegato al codice fiscale dell'impresa già iscritta;
- competenza territoriale della CCIAA.

La ricevuta del deposito, contenente il numero e la data del protocollo, viene trasmessa telematicamente all'indirizzo di posta elettronica dell'utente che ha inviato la pratica.

I bilanci di esercizio e gli elenchi soci predisposti in formato digitale devono essere inviati per via telematica attraverso il *software* Telemaco. Per essere abilitati alla trasmissione è necessario avere preventivamente sottoscritto una convenzione Telemaco Pay con la CCIAA di riferimento oppure aver aderito ad una convenzione nazionale stipulata da un ordine professionale o da un'Associazione di categoria.

I bilanci di esercizio e gli elenchi soci predisposti in formato elettronico e sottoscritti con firma digitale, possono essere memorizzati su supporto informatico. Questi ultimi possono essere inviati per posta, con plico raccomandato, all'Ufficio Registro Imprese competente.

9 Il Repertorio Economico e Amministrativo (REA), gestito dall'ufficio del registro delle imprese, è un'archivio delle attività economiche imprenditoriali. Le informazioni richieste, per la costituzione di questo archivio, sono di carattere economico-amministrativo, ad es. attività economica esercitata, apertura / modifica / chiusura di unità locali, variazioni di residenza soci, ecc.... L'iscrizione al REA in alcuni casi (ad es. per le imprese individuali) avviene contemporaneamente, ed utilizzando lo stesso modello, all'iscrizione al Registro delle Imprese. In altri casi (ad es. per l'inizio di attività delle società) l'iscrizione al REA viene fatta a parte e con un modello apposito.

4.1 La disciplina previgente

L'imposta di bollo per le pratiche digitali è stabilita nella misura di 59,00 euro per le società di persone, che però non sono tenute al deposito del bilancio, e di 65,00 euro per le società di capitali¹⁰. Il tributo viene versato alla Camera di Commercio competente dai soggetti obbligati, sulla base dell'autorizzazione rilasciata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento delle Entrate).

Gli estremi dell'autorizzazione all'assolvimento del bollo virtuale da indicare nella pratica sono quelli relativi alla Camera di commercio di competenza che introita l'imposta. Tali estremi sono rinvenibili sul sito <http://web.telemaco.infocamere.it> e direttamente nel programma Fedra¹¹.

Gli estremi di tale autorizzazione devono essere indicati sia sull'atto che negli appositi riquadri previsti dal programma Fedra (bollo assolto all'entrata).

Esempi

"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di Commercio di Roma autorizzata con prov. Prot. n. 204354/01 del 06.12.2001 del Ministero delle Economia e delle Finanze – Dip. Delle Entrate – Ufficio delle Entrate di Roma".

Qualora il soggetto che presenta la pratica sia in possesso di un'autorizzazione specifica del Ministero dell'Economia e delle Finanze per il pagamento virtuale dell'imposta di bollo, gli estremi di tale autorizzazione devono essere indicati nell'atto e nella medesima modulistica.

Esempi

"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite l'autorizzazione n. ... del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Entrate di ...".

Inoltre, ai sensi dell'articolo 2 del D.M. 127/2002, il tributo può essere assolto previa presentazione, al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di una dichiarazione con l'indicazione del numero presunto degli atti da depositare durante l'anno. Gli estremi di tale dichiarazione devono essere indicati nell'atto e nella modulistica di riferimento.

Esempi

"Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite presentazione della dichiarazione di cui all'art. 2 del D.M. 127/2002 inviata in data ... Prot. n. all'Agenzia delle Entrate di ...".

Se l'istanza e gli atti ad essa allegati sono esenti da bollo, l'esenzione con la disposizione di legge va indicata nell'atto e nel quadro note del modello Fedra.

¹⁰ Gli importi sono stati ridefiniti con il D.L. 31 gennaio 2005 n. 7 convertito, con modificazioni, nella L. 31 marzo 2005, n. 43.

¹¹ Vd. *Allegato*.

4.2 *I diritti di segreteria*

Per quanto riguarda, poi, i diritti di segreteria dovuti per il deposito del bilancio d'esercizio e dell'elenco soci, gli importi sono stati differenziati in relazione ai soggetti e alla modalità di deposito prescelte. Si è cercato di incentivare, determinando diritti di segreteria di minor entità, il canale telematico. In particolare, gli importi dovuti sono:

- 60,00 euro per il deposito del bilancio d'esercizio e dell'elenco soci (modalità telematica);
- 90,00 euro per il deposito del bilancio d'esercizio e dell'elenco soci (con supporto informatico digitale);
- 30,00 euro per il deposito del bilancio d'esercizio delle cooperative sociali (modalità telematica);
- 45,00 euro per il deposito del bilancio d'esercizio delle cooperative sociali (con supporto informatico digitale)
- 60,00 euro per il deposito del solo elenco soci (modalità telematica)
- 90,00 euro per il deposito del solo elenco soci (con supporto informatico digitale).

4.3 *Le modalità di pagamento*

Le modalità di pagamento dei diritti di segreteria e dell'imposta di bollo per le pratiche trasmesse telematicamente sono stabilite, a seconda dei casi, nelle convenzioni Telemaco Pay e nelle convenzioni nazionali stipulate direttamente con gli ordini professionali o con le Associazioni di categoria.

Il pagamento dei diritti di segreteria e dell'imposta di bollo dovuti dall'utente per la presentazione della pratica su supporto informatico deve essere effettuato sul conto corrente della CCIAA di riferimento. E' inoltre consentito, nel giorno di presentazione della pratica, il pagamento presso la cassa disponibile nei diversi uffici. La ricevuta del pagamento effettuato alla cassa o l'attestazione del versamento sul c/c postale devono essere allegate in originale al supporto informatico. Non sono accettati pagamenti cumulativi relativi alla presentazione di più pratiche.

4.4 *La pratica digitale*

L'esame delle modalità di deposito del bilancio d'esercizio deve essere concluso con riferimento ai soggetti legittimati alla presentazione della pratica digitale. Si tratta, nello specifico, dell'amministratore, del liquidatore per le società in liquidazione, del professionista (Dottore Commercialista o Ragioniere o Perito Commerciale) ed altro intermediario abilitato.

La pratica digitale presentata da un amministratore o da un liquidatore deve essere predisposta con:

- a) la Distinta Fedra sottoscritta con firma digitale e contenente la visura a quadri compilata nei modelli B ed Intercalare S;
- b) la copia informatica del bilancio di esercizio (Conto Economico, Stato Patrimoniale e Nota Integrativa) sottoscritta con firma digitale e,
- c) la copia informatica di ogni documento allegato sottoscritta sempre con firma digitale¹².

La copia informatica di ogni documento può essere redatta nei modi seguenti:

- ▶ il documento (bilancio, verbale, relazione) viene prodotto informaticamente tramite programmi di video scrittura e trasformato in formato .pdf con l'indicazione nel testo dei nominativi dei firmatari del documento originale (amministratore o liquidatore nel bilancio di esercizio, presidente e segretario nel verbale di approvazione, sindaci effettivi nella relazione del collegio sindacale, ecc.) Il file deve essere, inoltre, firmato digitalmente;
- ▶ acquisizione da scanner e trasformazione in formato .pdf o .tif del documento originale. Anche questo file deve essere firmato digitalmente.

Questa procedura si ripropone pressoché in modo simile nei casi in cui il soggetto legittimato alla presentazione della pratica digitale sia un professionista o un altro intermediario abilitato.

Merita un'adeguata attenzione l'aspetto relativo all'attestazione dei documenti presentati. Al riguardo, nel caso di pratica digitale presentata da un amministratore o da un liquidatore, in ogni copia informatica deve essere presente una dichiarazione resa dal firmatario nella quale si dichiara che il documento informatico è corrispondente all'originale depositato presso la società. Nel caso di presentazione da parte di un professionista, sarà quest'ultimo a porre le firme digitali. Inoltre, nel riquadro note della visura a quadri il professionista ha l'obbligo di effettuare una dichiarazione in cui presenta la pratica digitale, da lui sottoscritta, con inserimento dei dati personali e attestazione della non sussistenza nei suoi confronti di provvedimenti disciplinari che impediscano l'esercizio della professione. In questo caso, inoltre, sarà lo stesso professionista ad attestare la conformità del documento informatico rispetto all'originale depositato presso la società.

Qualora la pratica sia presentata da un intermediario abilitato, occorre distinguere due casi:

- a) l'amministratore o il liquidatore sono in possesso di firma digitale;

¹² Si tratta, in sostanza, del verbale di approvazione del bilancio, della relazione sulla gestione dell'organo amministrativo, della relazione del collegio sindacale e di quella del soggetto incaricato del controllo contabile.

b) l'amministratore o il liquidatore non sono in possesso di firma digitale.

Nel primo caso, la distinta, la copia informatica del bilancio e di ogni documento allegato saranno sottoscritte con firma digitale dell'amministratore o del liquidatore. Spetta, peraltro, all'amministratore o al liquidatore, attestare la corrispondenza del documento informatico con l'originale depositato presso la società. E' chiaro, pertanto, che l'intermediario ha, in questo caso, solo la funzione di soggetto che provvede all'invio della pratica.

Gli adempimenti sono parzialmente diversi, con riferimento alla fattispecie di cui alla lett. b), e cioè laddove l'amministratore non sia in possesso della firma digitale. Nel caso specifico l'intermediario firmerà la distinta, la copia informatica del bilancio di esercizio e di ogni altro documento allegato. E' necessario allegare, però, un ulteriore modello: "Procura Speciale, domiciliazione e dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà", sottoscritto in originale dall'amministratore o dal liquidatore e firmato digitalmente dall'intermediario. Al modello deve inoltre essere allegata copia informatica di un documento di identità in corso di validità dell'amministratore o del liquidatore sottoscritta digitalmente dall'intermediario.

Sarà, in ogni modo, sempre l'amministratore o il liquidatore ad attestare la conformità del documento informatico con l'originale depositato presso la società. Tale informazione è desumibile direttamente dalla "Guida al deposito digitale dei bilanci di esercizio e degli elenchi soci" redatta dall'Ufficio Registro Imprese di Roma, e relativa al mese di dicembre 2004.

Allegato

Estremi di Autorizzazione per l'assolvimento del bollo virtuale

Agrigento	n. 45731 del 21.08.2002
Alessandria	n. 11140 del 02.02.2001
Ancona	n. 2/9805 del 23.03.1993
Aosta	n. 3338 del 19.03.1998 e 789/10.02.1999, 16844/13.12.1999, 11702/07.08.2000
Arezzo	n. 25667 del 04.05.01
Ascoli Piceno	n. 12519 del 11.12.1978
Asti	n. 2001005894 del 02.04.2001
Avellino	n. 97330/01 del 7.12.2001
Bari	n. 576/83 - 2T del 10.01.83 estesa con nota n. 01/93542 del 24.10.01
Belluno	n. 487/95 del 23.01.1995
Benevento	n. 20627 del 29.11.1986 estesa con n. 110029 del 20.09.2001
Bergamo	n. 4334 del 25.2.1989 estesa con n. 2436/2001 del 23.3.2001
Biella	n. 5576/94 del 6.4.1994 estesa con n. 8651 del 7.3.2001
Bologna	n. 39353 del 14.09.2000
Bolzano	n. 1423/2000/2/SS, Rep. 2 del 19.09.2000
Brescia	n. 10055/80/111 del 6.5.1980 estesa con nota 38598/98 del 24.02.99
Brindisi	n. 15937/92 del 17.10.1992
Cagliari	n. 10369/92/2T del 17.06.1992 - Intendenza di Finanza di Cagliari
Caltanissetta	n. 41756 del 12.11.2001
Campobasso	n. 8857/92 del 14.08.1992 estesa con nota n.2001/46265 del 07.12.2001
Caserta	n. 76374 del 3.11.2000
Catania	Agenzia delle Entrate Direzione regionale della Sicilia n. 106430 del 21.12.2001
Catanzaro	n. 16887 del 15.05.01
Chieti	n. 5160 rep. 2° del 05.12.2001
Como	n. 2181/2000/2 del 14.06.2000
Cosenza	n. 58574 del 14.07.2003 - Agenzia delle Entrate Ufficio di Cosenza
Cremona	n. 2/99009060 del 06/09/1999
Crotone	n. 7793 del 10.05.2001 - Ufficio delle Entrate di Crotone
Cuneo	n. 11981/2000/2 del 29.12.2000
Enna	n. 2621 del 1.7.2002 - Dir. Reg. della Sicilia -Sezione staccata di ENNA
Ferrara	n. 6519/00/II del 21.07.2000
Firenze	n. 10882/2001/T2 del 13 Marzo 2001 A.E. Dir. Reg. Toscana
Foggia	n. 9138/98/2T del 21.05.1998 int. con nota n.9973/575/2001 del 7.12.2001
Forlì-Cesena	n. 8231/2000/II del 14.06.2000
Frosinone	n. 4358/95 del 08.03.1995
Genova	n. 17119 del 16.05.2002 - Aut. del Direttore Regionale
Gorizia	n. 2001/10224 del 28.03.2001
Grosseto	n. 1395/93/8 del 08.02.1993 e successive integrazioni
Imperia	n. 14627/96 in data 22.01.1997
Isernia	n. 6242/95 rep.2/T in data 28.11.1995
La Spezia	n. 2/15059/92 del 15.09.92
Latina	n. 49261/01
L'Aquila	n. 15443 del 10.04.2002 Agenzia delle entrate -Direzione Regionale dell'Abruzzo
Lecce	n. 5384 del 21.04.1978 estesa con n.5901 del 19.05.2001
Lecco	n. 116292/2000 del 27.12.2000
Livorno	n. 11333/2000 Rep. II del 22.01.2001
Lodi	n. 3/15195/93 del 24.12.1993
Lucca	n. 9449 Rep.2° del 11/06/1990, n. 6846 Rep.3° del 21/05/2001
Macerata	n. 12495 del 24.05.1989 e successive modificazioni e integrazioni
Mantova	n. 22998/91 del 20.09.2000 Ufficio delle Entrate di Mantova
Massa Carrara	n. 47775 del 10.11.2001

Matera	n. 23650/S.C. del 4.12.2001
Messina	n. 16031 del 17.07.97 integrazione n. 4623/01 del 16.05.2001
Milano	n. 3/4774/2000 del 19/07/2000 Ag. Entrate D.R.E. Lombardia - S.S. Milano
Modena	n. 25047 del 26.10.1989 estesa con n. 15614 del 08.02.2001
Napoli	n. 38220/80BIS del 22.10.2001
Novara	n. 7108/2 del 18.10.2000
Nuoro	n. 6655 del 27.12.2001
Oristano	n. 7470 del 14.03.2002 - Agenzia delle Entrate Ufficio di Oristano
Padova	n. 58253/00/2T del 30.11.2000
Palermo	n. 128690/02 del 5.12.2002 - Agenzia delle Entrate Ufficio di Palermo 2
Parma	n. 28063/89 esteso con nota 6616/2000 del 12.07.2000
Pavia	AUT. 2/3973/01 DEL 27.4.01 AG. ENTRATE D.R.E. LOMBARDIA - S.S. PAVIA
Perugia	n. 159194/01 del 22.11.2001 - Agenzia delle Entrate di Perugia
Pesaro-Urbino	n. 5501 del 16.10.1982 - Agenzia delle Entrate di Pesaro
Pescara	n. 218 del 03.01.2002
Piacenza	n. 7539 del 14.02.2001
Pisa	n. 6187 del 26.01.2001
Pistoia	n. 7562/00 del 04.10.2000
Pordenone	n. 5458/2000 del 24.06.2000
Potenza	n. 23031/S.C. del 4.12.2001
Prato	n. 17/2001 del 2.1.2001
Ragusa	n. 32564/8 del 02.04.2003
Ravenna	n. 1506/2001 Rep.3 del 27.03.2001
Reggio Calabria	n. 39014/01
Reggio Emilia	n. 10/E del 15.02.2001
Rieti	n. 31730 del 01.07.2001 - Agenzia delle Entrate Ufficio di Rieti
Rimini	n. 10294 del 27.03.2001
Roma	n. 204354/01 del 6/12/2001
Rovigo	n. 7838 del 21.05.2001
Savona	n. 21848 del 23.03.2001
Salerno	n. 14811 del 5.11.2001
Sassari	n. 4157 del 26.05.1977 - Intendenza di Finanza di Sassari
Siena	n. 3230 del 19.10.2001 - Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana
Siracusa	n. 3899 del 15.05.2002 - Ag. Entrate - Dir. Reg. Sicilia - Sez. Stacc. Siracusa
Sondrio	n. 14806/89 del 05.01.1990 estesa con nota 3989/01 del 2.02.2001
Taranto	n. 4570/87 del 21.02.1987
Teramo	n. 7860/94 del 08.06.1994
Terni	n. 9425/2002 del 10.04.2002
Torino	n. 9/2000 del 26.09.2000
Trapani	n. 12893/97 del 26.6.1997
Trento	n. 2390 del 25.01.1978
Treviso	n. 18132 del 7.9.1973
Trieste	n. 10943/598-II del 09.06.1988
Udine	n. 3826/87 del 21.03.1987
Varese	n. 23058 del 27.03.2001
Venezia	n. 18676/2000/A.S. del 24.08.2000
Verbano-Cusio-Ossola	n. 25896 del 25.08.2000
Vercelli	n. 1538/2001 Rep. II del 18.04.2001
Verona	43890/01 del 17.08.2001 - Agenzia delle Entrate di Verona
Vibo Valentia	n. 16451 del 24.04.2001 - Agenzia delle Entrate di Vibo Valentia
Vicenza	n. 11895 del 19.07.2000 - Ufficio Entrate di Vicenza
Viterbo	n. 1161 del 14.2.1995