

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE  
PROFONDO FISCO

## Società a responsabilità limitata: il mancato deposito del bilancio- conseguenze civili e tributarie

### *Le conclusioni dell'indagine:*

Dopo aver raccolto il materiale che i lettori hanno gentilmente inviato e sviluppato ulteriori ricerche in proposito, possiamo chiudere la sedicesima indagine, aperta il 29 dicembre scorso su questo sito.

Il caso che vogliamo approfondire in questo lavoro è quello di una s.r.l. **che non forma e non deposita, per alcuni esercizi, il bilancio presso il Registro Imprese né presenta la dichiarazione dei redditi;** il tutto senza alcuna attività da parte assembleare né da parte né dell'organo amministrativo o dei singoli soci.

### *Inquadramento generale*

Prima di affrontare le conclusioni, giova inquadrare brevemente l'argomento in generale. Le norme che presiedono al bilancio della s.r.l. sono molteplici, sia da un punto di vista civilistico che da quello tributario.

**Per quanto riguarda il primo**, vanno ricordati gli articoli 2478-bis, 2479, 2479-bis, 2479-ter, 2630 e 2631 c.c., oltre ovviamente a tutte le disposizioni penali contenute nel codice civile e nelle leggi speciali.

Va anche ricordato che il d.lgs 11 aprile 2002 n.61 (disciplina degli illeciti penali e amministrativi delle società commerciali) è intervenuto sugli articoli 2630 e 2631 c.c., con effetto dal 16 aprile 2002.

**Per quanto riguarda l'aspetto tributario**, basti ricordare gli articoli da 81 a 116 del D.P.R. 22.12.1986 N.917, nonché le norme contenute nel d.p.r. 600/73 in materia di accertamento.

Il caso che vogliamo approfondire in questo lavoro è quello di una s.r.l. (non unipersonale) che **non forma e non deposita per alcuni esercizi** –poniamo il 2003 o il 2004 o entrambi, per semplicità, come vedremo- il bilancio presso il Registro Imprese né presenta la dichiarazione dei redditi; il tutto **senza alcuna attività da parte assembleare né da parte né dell'organo amministrativo o dei singoli soci**, per rimediare a tutto ciò.

Trattiamo perciò non tanto di un bilancio approvato ma non depositato, ma, peggio ancora, di un bilancio che non viene formato dall'organo amministrativo (progetto di bilancio), non viene sottoposto all'assemblea dei soci, che quindi non viene convocata, e non viene perciò né approvato né depositato al Registro Imprese competente.

**Un bilancio che potremmo ben definire "inesistente".**

Corollario peggiorativo a questo quadro civilistico, quello dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi della società, sempre per le annualità 2003 e 2004, e del mancato pagamento delle imposte.

Da questo contesto, vogliamo ricavare le conseguenze civili e tributarie che possono derivare in capo alla società, all'organo amministrativo ed ai soci.

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

PROFONDO FISCO

## **Il quadro civilistico**

Dal punto di vista civilistico, dobbiamo distinguere due momenti:

quello che riguarda la formazione e l'approvazione del bilancio e quello inerente il deposito dello stesso al Registro Imprese competente.

Per semplicità, possiamo iniziare la nostra analisi dal secondo momento.

La norma di base è l'art.2630 del Codice Civile, il quale punisce **“chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società ....., omette di eseguire, nei termini prescritti, ..... depositi presso il registro delle imprese, .....con la sanzione amministrativa pecuniaria da 206 euro a 2.065 euro. Se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo.”**

La constatazione della violazione di omesso deposito del bilancio e l'applicazione della sanzione è affidata direttamente al Registro Imprese competente. La sanzione è dunque applicabile ogni qualvolta non venga depositato il bilancio d'esercizio.

## **I soggetti attivi nella violazione**

Sul punto, fino al 15 aprile 2002, disponeva l'art.2626, punendo gli amministratori, i sindaci ed i liquidatori (ed in certi casi perfino i Notai).

Dal 16 aprile 2002 il nuovo art.2630, invece, punisce **qualsiasi soggetto che a causa delle funzioni rivestite nella società sia ritenuto obbligato per legge a compiere questa operazione.**

La prima conseguenza di questa novità è stata individuata da molti specialisti nella riduzione della cerchia dei soggetti potenzialmente colpevoli; un rischio ritenuto ammissibile solo per quelli “formalmente” investiti di funzioni gestionali all'interno della società.

**Cadrebbe, in sostanza, la possibilità di colpire “l'amministratore di fatto”.**

Resta invece un problema aperto quello relativo alla validità della delega di funzioni, che sotto la previgente normativa vedeva schierate su posizioni opposte la giurisprudenza, che la riteneva non scriminante, e la dottrina, che al contrario la riteneva validamente esimente da ogni responsabilità a carico dei deleganti.

A mio avviso, questo problema dovrebbe in realtà esser stato definitivamente risolto in senso positivo, per i deleganti, in quanto la nuova norma sposta l'accento sulle “funzioni rivestite nella società”, le quali –se delegate in modo corretto- obbligano “per legge” il soggetto delegato al deposito la cui omissione è punibile.

Viceversa, il vecchio art.2626 puniva gli amministratori in senso lato, senza nemmeno citare le loro funzioni, con ciò implicitamente ammettendo che si volevano colpire tutti i soggetti facenti parte dell'organo amministrativo, senza distinzioni.

Le condizioni che la delega deve rispettare per essere validamente conferita sono le seguenti:

- ★ che esista una prova certa della sua esistenza;
- ★ che sia effettiva, nel senso che ve ne sia effettivamente necessità, in base alle dimensioni aziendali, e che il delegato sia effettivamente in grado di esercitare le funzioni che gli vengono attribuite.

Sono perciò astrattamente punibili gli amministratori – in particolare quelli delegati- ed i sindaci, se ed in quanto presenti nell'organigramma della società in questione.

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

PROFONDO FISCO

Questi ultimi sono colpevoli se non provvedono al deposito del bilancio al posto degli amministratori inadempienti (art.2406 – 2478-bis c.c.).

Va infine ricordato, che **la società non è di per sé punibile** per l'omesso deposito del bilancio, salvo che quest'omissione non faccia parte di un più vasto disegno criminoso di altra natura, che rientri nelle ipotesi previste dal decreto legislativo 231/2001 (sanzioni amministrative a carico della società per reati commessi dai suoi rappresentanti).

## ***Il momento consumativo dell'illecito***

Il deposito del bilancio d'esercizio può considerarsi omesso a partire dal giorno successivo al termine entro cui andava effettuato.

Il termine per depositare il bilancio è "mobile", in quanto è sempre collegato al giorno in cui è stato approvato; fatto da cui decorrono trenta giorni per depositarlo al Registro Imprese.

**Non esiste nessuna distinzione tra tardività ed omissione**, nel senso che a partire dal giorno successivo a quello di scadenza dell'adempimento, il deposito è omesso.

Va però tenuto conto che **nel caso in cui siano i Sindaci a provvedere in luogo degli amministratori inadempienti, essi hanno 30 giorni in più rispetto ai termini normali**, perché non possono intervenire se non quando questi sono inutilmente spirati senza alcuna attività positiva degli amministratori.

Ad esempio: se il bilancio viene approvato il 30 aprile di un dato anno, gli amministratori devono depositarlo entro il 30 maggio successivo. Se non lo fanno, i Sindaci entrano in scena a partire dal 31 maggio ed hanno tempo fino al 29 giugno.

## ***La formazione e l'approvazione del bilancio – mancata convocazione dell'assemblea***

Nel caso specifico oggetto di questo lavoro, ci troviamo di fronte ad un bilancio che non viene approvato a causa di una mancata convocazione dell'assemblea.

**Secondo una condivisibile posizione della dottrina il bilancio non può essere depositato se prima non viene approvato dall'organo assembleare.**

Anzi, senza la sua approvazione non si può nemmeno parlare dell'esistenza di un bilancio, nel senso che solo quando questo è approvato esiste un documento da depositare al Registro Imprese; in precedenza, più propriamente, ci si deve riferire al documento contabile come ad un "progetto di bilancio".

Quindi, nel caso in cui l'assemblea non venisse convocata, andrebbe applicato solo l'art.2631 del codice, il quale prevede una sanzione ben più grave della precedente (sanzione pecuniaria da 1.032 a 6.197 euro).

Sotto il vecchio art.2626 c.c., la giurisprudenza non faceva distinzioni di sorta, considerando sempre punibili gli amministratori per l'omesso deposito, anche in presenza di omessa convocazione d'assemblea. Al contrario, la dottrina dominante ha sempre sostenuto l'opposto.

A mio parere, occorre applicare l'art.8 della legge 24.11.1981 n.689 (depenalizzazione e modifiche al sistema penale) che prevede il cumulo giuridico con applicazione della sanzione più grave aumentabile fino al triplo, quando si violano più disposizioni con una sola azione od omissione.

In effetti l'omesso deposito del bilancio –in questo caso- dipende da una colpa più grave, che consiste nel non aver nemmeno attivato il procedimento necessario per arrivare ad avere un bilancio da depositare (mancato progetto di bilancio, mancata convocazione

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

PROFONDO FISCO

dell'assemblea e, infine mancato deposito del bilancio); il che assorbe in sé anche il fatto dell'omesso deposito.

In altre parole, dovremmo più propriamente parlare di “mancata formazione del bilancio” e sanzionare questa condotta ma questo non è possibile per mancanza di una normativa adeguata.

Giova infine sottolineare come non esista alcuna possibilità di “ravvedimento” per questo tipo di violazioni, per cui le sanzioni saranno applicabili dalla Camera di Commercio anche se –in ipotesi- i bilanci fossero depositati ora per allora.

## **Scioglimento della società**

L'art.2484 del codice civile (così come quello previgente in materia, l'art.2448) prevede che tra le cause di scioglimento vi sia anche quella della protratta inattività dell'assemblea.

Nel caso che stiamo trattando è di tutta evidenza come si potrebbe teoricamente ricadere in tale situazione in quanto:

- ★ l'organo amministrativo sia per il bilancio al 31.12.2003 che per quello successivo non ha provveduto a convocare l'assemblea;
- ★ quest'ultima, di conseguenza, avrebbe dovuto revocarlo e sostituirlo ma non l'ha fatto;
- ★ nessun socio ha presentato reclamo in tal senso al Tribunale competente.

**La giurisprudenza però ha ritenuto che la causa di scioglimento consistente nella mancata attività dell'assemblea si realizzi solo se la situazione sia definitiva o non superabile attraverso i normali strumenti di gestione della società.**

Si tratta perciò di un'altra omissione che potrebbe far carico all'organo amministrativo della società, quanto meno per quanto riguarda l'annualità 2004, in quanto a seguito dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario dal 1.1.2004 sono gli amministratori a dover accertare e pubblicizzare questa causa di scioglimento sociale.

Ma in effetti essi potrebbero fare ben di più di quanto sopra ed evitare addirittura di far ricadere la società in un'eventuale ipotesi di scioglimento, ben potendo convocare l'assemblea sia pure in ritardo e predisporre quanto omesso.

Sempre grazie al nuovo diritto societario, anche i soci potrebbero teoricamente essere chiamati a rispondere di tutto questo ai sensi del penultimo comma dell'art.2476.

## **Il quadro tributario**

Il quadro delle conseguenze tributarie di quanto illustrato fin qui è, paradossalmente, più semplice.

Per quanto riguarda l'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione annuale, si perfeziona quando sono trascorsi 90 giorni dal termine ultimo per la sua presentazione. Se la dichiarazione fosse presentata in ritardo, ma entro quel lasso temporale, sarebbe sanzionabile perché tardiva ma allo stesso tempo sarebbe comunque una dichiarazione valida.

In primo luogo, la società rischia l'accertamento induttivo in quanto non sono state presentate le dichiarazioni annuali.

Sono applicabili – inoltre- le sanzioni per le violazioni sostanziali eventualmente collegate (omesso versamento delle imposte dovute).

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

PROFONDO FISCO

E' di tutta evidenza che nel caso specifico saranno applicabili (in sintesi):

- a) le sanzioni amministrative per omessa presentazione della dichiarazione unificata annuale dei redditi, dell'Irap e dell'Iva;
- b) le sanzioni amministrative relative alla mancata corresponsione delle imposte dovute;
- c) le sanzioni penali (da 1 a 3 anni di reclusione) se dalle omissioni precedenti risultano imposte evase (ciascuna) superiori ad € 77.468,53.

## ***Il soggetto attivo delle omissioni fiscali***

Per quanto riguarda le sanzioni tributarie amministrative, l'unico soggetto che ne risponde è la società in quanto tale (art.7 decreto legge 269/2003).

Secondo la circolare 5 del 27.01.06 la norma si applica anche per il passato (ante 02.10.2003) se alla data suddetta le sanzioni non sono ancora state irrogate.

Nel nostro caso le violazioni sono state commesse nel 2004 (per il 2003) e nel 2005 (per il 2004).

Per quanto invece riguarda le sanzioni tributarie penali eventualmente irrogabili, esse incideranno esclusivamente sulle persone facenti parte dell'organo amministrativo al momento della consumazione dei reati, salvo l'ipotesi di concorso di altre persone nei fatti, secondo i principi propri del diritto penale.

---

## ***Conclusioni***

E' chiaro che una società che si venisse a trovare nella condizione appena descritta deve prendere una **delicata decisione circa il proprio futuro**.

Molto dipenderà dalla situazione economica complessiva (ci sono state perdite in passato oppure no?), dai rapporti tra i soci e tra questi e gli amministratori, dalla situazione complessiva dell'amministrazione e così via.

A mio parere potrebbe essere il caso di:

- a) aggiornare la contabilità e predisporre i progetti di bilancio 2003 e 2004;
- b) convocare immediatamente l'assemblea per l'approvazione dei bilanci 2003 e 2004;
- c) provvedere al deposito degli stessi, prendendo accordi con il locale Registro delle Imprese per il pagamento delle sanzioni, per evitare un inutile aggravio di interessi maturati e maturandi e prima che vengano irrogate dalla Camera di Commercio (tener presente che le sanzioni colpiscono gli amministratori e non la società);
- d) anche se i termini sono ampiamente scaduti, presentare le dichiarazioni fiscali omesse e versare le imposte relative. Non sarà possibile alcun ravvedimento per l'omessa presentazione del modello Unico 2004 e dell'Unico 2005 in quanto il tempo disponibile (90 giorni) è già scaduto;
- e) procedere con il ravvedimento operoso per gli omessi versamenti delle varie imposte (secondo le varie modalità fissate per ciascuna di esse) relative all'Unico 2005, per cui si è ancora in termini entro il 20 giugno (o il 20 luglio) 2006 e versando comunque le imposte relative all'Unico 2004, senza maggiorarle di interessi e sanzioni in quanto il ravvedimento non è più applicabile.

In questo modo, anche se subire l'accertamento induttivo resta sempre possibile, si

# Il commercialista telematico

A CURA RAG. ROBERTO MAZZANTI –  
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

PROFONDO FISCO

crystalizzano i bilanci relativi alle due annualità e ci si può meglio difendere dalle presunzioni tributarie che gli accertatori hanno a disposizione, visto che le dichiarazioni restano legalmente “omesse”.

Inoltre, la presentazione sia pure tardiva dei bilanci civilistici può evitare eventuali procedimenti disciplinari a carico della società (o degli amministratori), ove questa fosse iscritta in Albi, Elenchi o Ruoli.

Altri importantissimi vantaggi acquisibili mediante la complessiva regolarizzazione della posizione civilistica e tributaria:

- a) poter “dribblare” la causa di scioglimento legata all’inerzia assembleare,
- b) evitare l’imputazione per i reati di bancarotta documentale in caso di fallimento della società,
- c) oltre che poter partecipare a procedure concorsuali concordatarie, per le quali tra i requisiti necessari occorre la regolarità amministrativa della società.

In alternativa a questa impostazione si potrebbe sciogliere anticipatamente la società e porla in stato di liquidazione.

Questo, se da un lato ha il vantaggio di delimitare il rischio ad un periodo circoscritto, dall’altro lato non evita di dover riflettere comunque sulla sistemazione del passato (a mio avviso sempre da effettuare).

Resta in ogni caso da valutare la responsabilità degli amministratori nei confronti della società, soprattutto in caso di accertamento fiscale induttivo, il quale potrebbe sottoporre la società ad un onere tributario non indifferente, con i conseguenti possibili oneri professionali per l’eventuale contenzioso.

Fine.

*Rag Roberto Mazzanti*  
*Commercialista*  
*Studio.rmazzanti@libero.it*  
*gennaio 2007*