

---

Monografie on line / BILANCIO D'ESERCIZIO

# DEPOSITO DEL BILANCIO IN FORMATO XBRL

---

## INDICE DELLA SCHEDA

---

### 1 PREMESSA

---

### 2 DISPOSIZIONI NORMATIVE

---

#### 2.1 AMBITO SOGGETTIVO

#### 2.2 DEPOSITO DEI BILANCI

#### 2.3 DEPOSITO DEGLI ATTI DIVERSI DAL BILANCIO

#### 2.4 CONTROLLI

---

### 3 TASSONOMIA RELATIVA AI PRINCIPI CONTABILI ITALIANI

---

#### 3.1 ULTIMA VERSIONE DELLA TASSONOMIA

#### 3.2 DECORRENZA DELLA NUOVA TASSONOMIA

#### 3.3 BILANCIO ABBREVIATO

#### 3.4 BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE

##### 3.4.1 *Start up* e PMI innovative

##### 3.4.2 Società cooperative

---

### 4 COMPOSIZIONE DELLA PRATICA DI DEPOSITO

---

#### 4.1 BILANCIO D'ESERCIZIO

##### 4.1.1 Doppio deposito

##### 4.1.2 Dichiarazione di conformità dei documenti che compongono la pratica di bilancio

#### 4.2 BILANCIO CONSOLIDATO

#### 4.3 STRUMENTI DISPONIBILI PER LA PREDISPOSIZIONE DELL'ISTANZA XBRL

---

a cura di SILVIA LATORRACA

La presente analisi riepiloga le modalità di deposito del bilancio mediante il formato XBRL.

*(Documento aggiornato al 14.3.2019)*

## 1 PREMESSA

Il formato XBRL (o formato elettronico elaborabile) è un linguaggio informatico che è stato progettato per predisporre, analizzare e trasmettere elettronicamente le informazioni economico-finanziarie.

Nel nostro ordinamento, il legislatore ha previsto l'utilizzo del formato XBRL per la presentazione dei bilanci al Registro delle imprese a decorrere dagli esercizi chiusi successivamente al 16.2.2009.

Così come avvenuto nelle precedenti campagne bilanci, quindi, i bilanci relativi all'esercizio 2018 devono essere depositati attraverso il formato elettronico elaborabile.

A tal fine, è stata rilasciata una nuova versione della tassonomia XBRL, che costituisce l'evoluzione della precedente.

La presente analisi fornisce un riepilogo della relativa disciplina.

#### Sviluppo dello standard XBRL

XBRL è l'acronimo di *eXtensible Business Reporting Language*.

Lo *standard* si basa su una serie di tecnologie preesistenti, tra cui, in particolare, la tecnologia XML (*eXtensible Markup Language*), ed è stato sviluppato da un consorzio internazionale, partecipato da enti istituzionali e imprese, denominato XBRL *International*.

L'attività del consorzio, che ha avuto inizio nel 1998, consiste nell'emanare le specifiche tecniche XBRL e promuoverne l'utilizzo attraverso singole "giurisdizioni" nazionali.

Nel nostro Paese, è stata costituita l'Associazione XBRL Italia ("Associazione italiana per lo sviluppo e la diffusione di tassonomie e di *standard* tecnologici in campo economico-finanziario"), che è stata riconosciuta come giurisdizione italiana nel 2007 ed è partecipata da istituzioni, Ordini professionali e associazioni imprenditoriali, tra cui si segnalano, in particolare, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), l'Organismo Italiano Contabilità (OIC) e Unioncamere.

L'Associazione si propone di favorire il processo di standardizzazione e ammodernamento della comunicazione finanziaria. Nell'ambito della sua attività, è stata sviluppata la tassonomia relativa ai principi contabili italiani (PCI), che definisce le voci di bilancio in base agli schemi previsti dal codice civile.

#### Finalità dello standard XBRL

Lo *standard* XBRL è stato creato appositamente per il *reporting* dei dati economico-finanziari, con l'intento di favorire gli scambi e la comunicazione trasparente delle informazioni.

Mediante l'utilizzo del formato XBRL, viene definita una struttura flessibile e condivisa di codifica e presentazione dei dati contabili, che consente di superare le problematiche connesse alla eterogeneità dei formati e degli schemi contabili adottati nei diversi *report* e facilita lo scambio e la corretta interpretazione delle informazioni finanziarie anche in ambito internazionale.

Mentre un documento di bilancio in formato elettronico contiene un unico blocco di informazioni, che può essere visualizzato, stampato e modificato soltanto manualmente, i *file* XBRL possono essere analizzati, elaborati e trasformati automaticamente, favorendo così la comunicazione tra chi produce informazioni finanziarie (imprese) e chi, a vario titolo, le analizza (capogruppo, *auditor*, investitori, banche, media, autorità pubbliche, agenzie di *rating*)<sup>(1)</sup>.

## 2 DISPOSIZIONI NORMATIVE

L'obbligo di presentare i bilanci e gli altri atti al Registro delle imprese in formato elettronico elaborabile è stato introdotto dall'art. 37 co. 21-*bis* del DL 4.7.2006 n. 223 (conv. L. 4.8.2006 n. 248) e ha trovato applicazione per la prima volta con riferimento ai bilanci relativi agli esercizi chiusi dopo il 16.2.2009.

Con il DPCM 10.12.2008 sono state dettate le relative disposizioni attuative, di seguito analizzate.

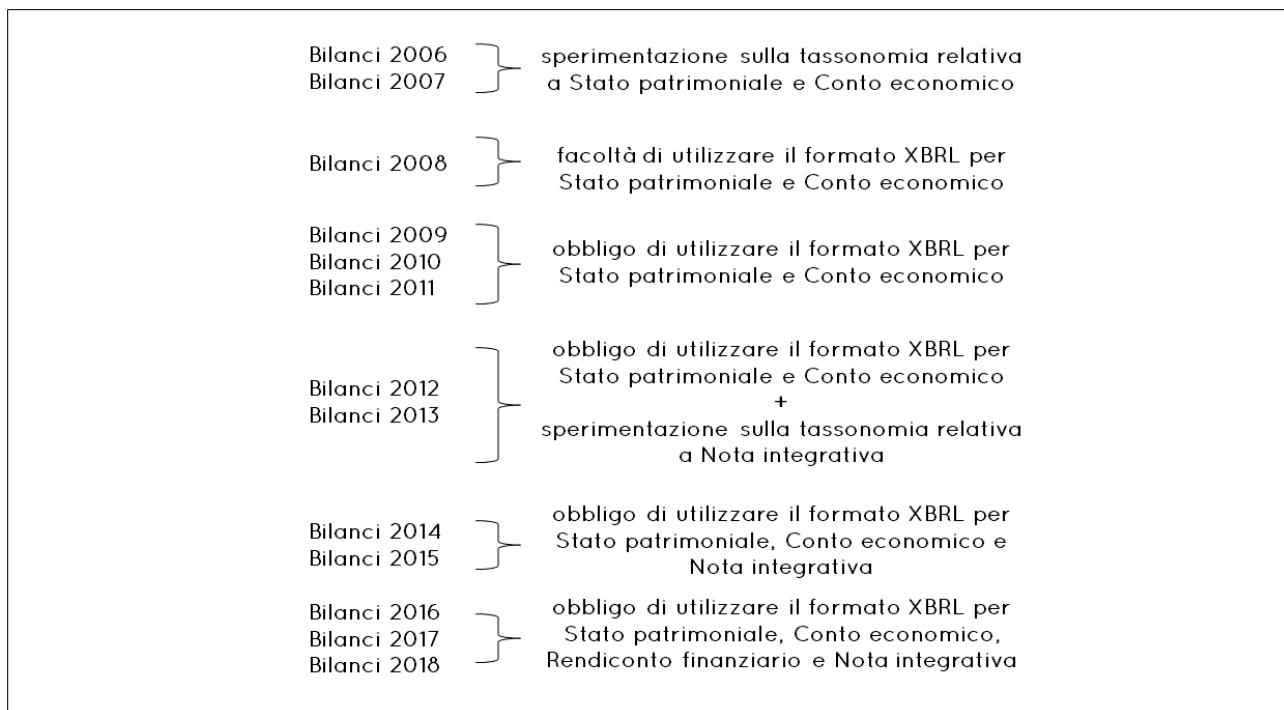


Fig. 1 - Decorrenza

## 2.1 AMBITO SOGGETTIVO

Il DPCM 10.12.2008 non ha individuato in modo puntuale i soggetti obbligati ad utilizzare il formato elettronico elaborabile, ma si è limitato ad escludere dall'obbligo, limitatamente alla fase di prima applicazione, le società che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

L'evoluzione della tassonomia non incide, peraltro, sul perimetro dei soggetti obbligati ad utilizzare il formato XBRL, in relazione al quale, quindi, non si riscontrano differenze rispetto allo scorso esercizio ("Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019).

Per quanto detto, l'obbligo di adottare le modalità di presentazione in esame si applica a tutti i soggetti tenuti al deposito del bilancio (d'esercizio e consolidato) presso il Registro delle imprese.

Per contro, per espressa disposizione normativa (art. 3 co. 2 del DPCM 10.12.2008) sono esclusi dall'obbligo di utilizzare il formato elettronico elaborabile, in fase di prima applicazione:

- ◆ le società di capitali quotate in mercati regolamentati;
- ◆ le società (anche non quotate) che redigono il bilancio d'esercizio o consolidato in conformità ai principi contabili internazionali IAS/IFRS;
- ◆ le società esercenti attività di assicurazione e riassicurazione;

- ◆ le banche e gli altri istituti finanziari;
- ◆ le società controllate e le società incluse nel bilancio consolidato redatto dalle società precedentemente indicate.

Nel seguente schema si riporta un riepilogo dei soggetti obbligati ad adottare le modalità di presentazione in esame e dei soggetti che ne sono, invece, esclusi, sulla base delle norme di legge, delle istruzioni fornite da Unioncamere e dei chiarimenti delle associazioni di categoria.

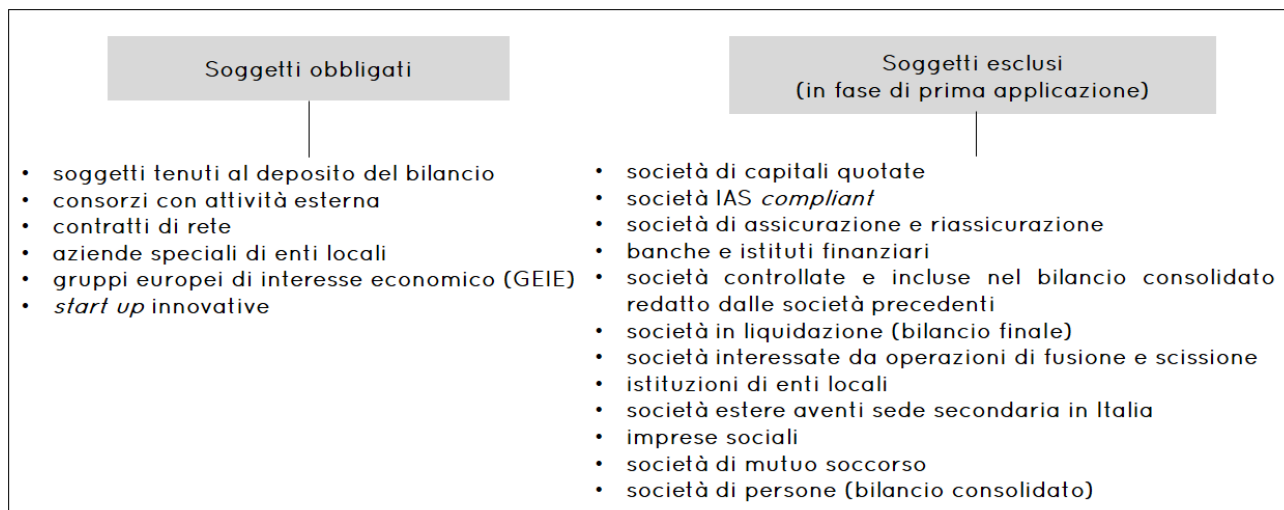


Fig. 2 - Ambito soggettivo

## Tassonomia IFRS

L'esclusione per i soggetti che applicano i principi IAS/IFRS è soltanto temporanea e permarrà fino alla disponibilità della relativa tassonomia.

Lo IASB, infatti, in virtù del comune intento dei principi contabili internazionali e del formato elaborabile (standardizzare il *reporting* finanziario in modo tale da promuovere la trasparenza e migliorare la qualità e la comparabilità delle informazioni) e del potenziale impatto di XBRL sul *reporting* finanziario, ha costituito, nel 2001, un gruppo di lavoro (dal 2014, l'*IFRS Taxonomy Consultative Group* ITCG), che è responsabile dello sviluppo e dell'implementazione della *IFRS Taxonomy*, che consente di codificare in linguaggio XBRL i bilanci dei soggetti IAS *compliant*.

La tassonomia viene aggiornata annualmente e tradotta nelle lingue dei diversi Paesi interessati.

L'ultimo aggiornamento della tassonomia è stato pubblicato a marzo 2018 (<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-taxonomy-2018/>).

Nel corso del 2012 e del 2013, l'Associazione XBRL Italia ha sottoposto la tassonomia ad una sperimentazione, finalizzata ad identificare le peculiarità che contraddistinguono i bilanci nel nostro Paese.

Sulla base delle indicazioni fornite sul sito Internet di XBRL Italia, è in fase di valutazione l'opportunità di procedere con una nuova traduzione della tassonomia, così da pianificare una nuova sperimentazione con gli IAS *adopter* che si renderanno disponibili.

In futuro, lo *standard* XBRL potrà essere adottato, in via obbligatoria, anche per i bilanci IAS.

## Società quotate - Redazione delle relazioni finanziarie annuali - Utilizzo del formato elettronico unico europeo (ESEF)

Il regolamento delegato UE 17.12.2018 prevede che:

- ◆ le società quotate europee dovranno redigere le relazioni finanziarie annuali mediante lo *European Single Electronic Format* (ESEF), ossia mediante il linguaggio XHTML;
- ◆ le società quotate europee che depositano bilanci consolidati IFRS dovranno marcarli utilizzando il linguaggio XBRL.

Il regolamento si applica alle relazioni finanziarie annuali contenenti bilanci per gli esercizi finanziari aventi inizio dall'1.1.2020 o in data successiva.

L'utilizzo del nuovo formato XHTML determina la trasformazione delle relazioni finanziarie in pagine *web* visualizzabili attraverso un comune *browser* e su qualsiasi *device*. Il *layout*, nei limiti delle specifiche, è completamente personalizzabile<sup>(2)</sup>.

### 2.2 DEPOSITO DEI BILANCI

Per effetto del combinato disposto degli artt. 4 e 5 co. 1 e 2 del DPCM 10.12.2008, per adempiere a quanto previsto dal DL 223/2006 (adozione del formato elettronico elaborabile) in relazione al bilancio, l'interessato deve presentare all'ufficio del Registro delle imprese un'istanza telematica o su supporto informatico, sottoscritta con firma digitale, secondo le modalità previste dal decreto ministeriale sulla modulistica del Registro delle imprese, allegando il bilancio in formato elaborabile, cioè un documento informatico, contenente le informazioni richieste dalla normativa vigente, redatto secondo le specifiche tecniche XBRL italiane.

Il procedimento di adozione prevede che le date a partire dalle quali sono disponibili le tassonomie sono comunicate dall'Agenzia per l'Italia Digitale<sup>(3)</sup> al Ministero dello Sviluppo economico, il quale le rende pubbliche mediante apposito avviso da inserire nella *G.U.* (art. 5 co. 6 del DPCM 10.12.2008).

Pertanto, nell'attuale fase di adozione (fase a regime), il formato elaborabile del bilancio costituisce il solo documento destinato alla pubblicazione presso il Registro delle imprese ai sensi del DPR 581/95 (art. 5 co. 4 del DPCM 10.12.2008).

#### Indisponibilità o inadeguatezza delle specifiche tecniche

Qualora le specifiche tecniche non siano disponibili oppure sufficienti a rappresentare il bilancio approvato dalla società secondo i principi di chiarezza, veridicità e correttezza, ai fini della pubblicazione nel Registro delle imprese, occorre allegare al bilancio in formato elaborabile un ulteriore documento informatico, contenente il bilancio approvato in formato pdf/a (art. 5 co. 5 del DPCM 10.12.2008).

### 2.3 DEPOSITO DEGLI ATTI DIVERSI DAL BILANCIO

Per effetto del combinato disposto degli artt. 4 e 6 co. 1 e 2 del DPCM 10.12.2008, per adempiere a quanto previsto dal DL 223/2006 (adozione del formato elettronico elaborabile) in relazione agli atti diversi dal bilancio per i quali sussiste l'obbligo di deposito presso il Registro delle imprese (es. atti costitutivi, verbali assembleari, ecc.), l'interessato deve presentare all'ufficio del Registro delle imprese un'istanza telematica o su supporto informatico, sottoscritta con firma digitale, secondo le modalità previste dal decreto ministeriale sulla modulistica del Registro delle imprese, allegando gli atti in esame in formato elaborabile, cioè nella forma di documenti informatici redatti secondo le specifiche tecniche XML (*eXtensible Markup Language*).

Le specifiche tecniche del formato XML per tali documenti saranno definite dall'Agenzia per l'Italia Digitale, sentiti il Ministero dello Sviluppo economico, l'Agenzia delle Entrate, i competenti Ordini professionali, Unioncamere e l'Associazione XBRL Italia (art. 6 co. 1 del DPCM 10.12.2008).

Il procedimento di adozione prevede che le date a partire dalle quali saranno rese disponibili le specifiche XML saranno comunicate dall'Agenzia per l'Italia Digitale al Ministero dello Sviluppo economico, il quale le renderà pubbliche mediante apposito avviso da inserire nella *G.U.* (art. 6 co. 4 del DPCM 10.12.2008).

A regime, gli atti elaborabili costituiranno i soli documenti destinati alla pubblicazione nell'archivio degli atti del Registro delle imprese ai sensi del DPR 581/95 (art. 6 co. 2 del DPCM 10.12.2008)<sup>(4)</sup>.

Fino alla definizione delle specifiche tecniche, invece, occorre allegare all'istanza un documento informatico in formato pdf/a, con il contenuto dell'atto (art. 6 co. 3 del DPCM 10.12.2008)<sup>(5)</sup>.

#### 2.4 CONTROLLI

I controlli relativi alla conformità dei documenti elettronici alle regole tecniche previste dal DPCM 10.12.2008 spettano all'ufficio del Registro delle imprese (art. 7 del DPCM 10.12.2008).

La verifica viene effettuata al momento dell'assegnazione del numero di protocollo.

Qualora le istanze non siano conformi, l'ufficio richiede all'interessato (o al professionista incaricato) la regolarizzazione, assegnando un congruo termine per l'adempimento.

Ove il termine non sia rispettato, l'ufficio respinge l'istanza.

### 3 TASSONOMIA RELATIVA AI PRINCIPI CONTABILI ITALIANI

In ossequio al DPCM 10.12.2008, le regole tecniche del formato XBRL nella versione italiana sono pubblicate dall'Associazione XBRL Italia, sentito il parere dell'Organismo italiano di contabilità (OIC).

Nel dettaglio, la tassonomia relativa ai principi contabili italiani (PCI), che definisce le voci di bilancio in base agli schemi previsti dal codice civile, è stata sviluppata da un gruppo di lavoro interno all'Associazione, coordinato da Unioncamere e composto da rappresentanti del CNDCEC, di InfoCamere e del Dipartimento di Informatica e Studi Aziendali dell'Università di Trento.

Nella seguente tabella è riportata l'evoluzione della tassonomia.

Tassonomia	Data rilascio	Utilizzo	Funzionalità
Versione 2009-02-16 n. 1.00	Febbraio 2009	Dismessa	Stato patrimoniale Conto economico
Versione 2011-01-04 n. 1.10	Gennaio 2011	Dismessa	
Versione sperimentale 2013-04-02	Aprile 2013	-	Stato patrimoniale Conto economico

Versione sperimentale 2014-01-10	Aprile 2014	-	Nota integrativa
Versione integrata 2014-11-17	Novembre 2014	Dismessa	
Versione integrata 2015-12-14	Novembre 2015	Attiva	
Versione integrata PCI 2016-11-14	Novembre 2016	Dismessa	Stato patrimoniale Conto economico Rendiconto finanziario Nota integrativa
Versione integrata PCI 2017-07-06	Dicembre 2017	Attiva	
Versione integrata PCI 2018-11-04	Novembre 2018	Attiva	

### 3.1 ULTIMA VERSIONE DELLA TASSONOMIA

L'ultima versione della tassonomia XBRL (denominata PCI 2018-11-04) è stata pubblicata sul sito Internet dell'Associazione XBRL Italia ([www.xbrlitalia.it](http://www.xbrlitalia.it)) in data 6.11.2018 e resa disponibile sul sito Internet dell'Agenzia per l'Italia digitale ([www.agid.gov.it](http://www.agid.gov.it)) dal 23.11.2018.

L'iter di approvazione si è concluso con la pubblicazione sulla *G.U.* 8.1.2019 n. 6 dell'apposito comunicato del MISE.

Rispetto alla tassonomia previgente (PCI 2017-07-06, che ha recepito gli emendamenti apportati ai documenti OIC 12 e OIC 25 in data 29.12.2017, prevedendo la distinzione, nello Stato patrimoniale relativo al bilancio abbreviato e nello Stato patrimoniale delle micro imprese, della voce "C.II - Crediti" nelle tre componenti dei crediti entro e oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate) di cui costituisce l'evoluzione, è stata modificata soltanto la codifica della Nota integrativa.

Le modifiche sono riportate nella seguente tabella.

Parte modificata	Modifiche apportate rispetto alla tassonomia PCI 2017-07-06
Parte iniziale della Nota integrativa	<p>Inserimento di specifici campi testuali denominati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ "Principi di redazione";</li> <li>◆ "Casi eccezionali ex art. 2423, quinto comma, del Codice Civile";</li> <li>◆ "Cambiamenti di principi contabili" e "Correzione di errori rilevanti";</li> <li>◆ "Problematiche di comparabilità e di adattamento";</li> <li>◆ "Criteri di valutazione applicati";</li> <li>◆ "Altre informazioni".</li> </ul>
Informazioni relative alle cooperative	<p>Inserimento di una sottosezione denominata "Informazioni relative alle cooperative", con esplicitazione dei campi testuali:</p> <p>"Informazioni ex art. 2513 del Codice Civile";</p>

	<p>✦ "Informazioni ex art. 2545-sexies del Codice Civile".</p> <p>In relazione al bilancio abbreviato e al bilancio delle micro imprese, inserimento dei campi testuali:</p> <p>✦ "Informazioni ex art. 2528 del Codice Civile";</p> <p>✦ "Informazioni ex art. 2545 del Codice Civile".</p>
Informativa su <i>start up</i> e PMI innovative	Ridenominazione del campo testuale per chiarire che vi si comprendono anche le <i>start up</i> a vocazione sociale ("Informazioni relative a start up, anche a vocazione sociale, e PMI innovative").
Informativa sulle sovvenzioni, sui contributi, sugli incarichi retribuiti e sui vantaggi economici ricevuti dalle Amministrazioni Pubbliche ex L. 124/2017	Inserimento di un campo testuale denominato "Informazioni ex art. 1, comma 125, della legge 4 agosto 2017 n. 124".

Oltre a quanto evidenziato, la nuova tassonomia non prevede modifiche rispetto alla precedente versione e, quindi, avuto riguardo al contenuto, codifica in formato elaborabile gli schemi quantitativi (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario) del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato. Le tabelle relative alla Nota integrativa sono disponibili, invece, soltanto con riferimento al bilancio d'esercizio<sup>(6)</sup>.

Lo *standard* fa riferimento, evidentemente, ai bilanci redatti secondo le disposizioni civilistiche e il DLgs. 127/91.

In linea generale, la tassonomia non pone alcun vincolo sui valori da inserire, dovendo essere rispettati i soli vincoli dettati dal codice civile ("Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019).

### 3.2 DECORRENZA DELLA NUOVA TASSONOMIA

Il comunicato del MISE con cui è stata ufficializzata la nuova tassonomia non contiene indicazioni specifiche in merito alla decorrenza.

A tal fine, occorre, quindi, fare riferimento a quanto riportato sui siti Internet di XBRL Italia e Agid, secondo cui la nuova versione della tassonomia:

- ✦ si applica obbligatoriamente a partire dall'1.3.2019 (intendendosi per tale la data di deposito; "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019 per i bilanci riferiti ad esercizi chiusi il 31.12.2018 o in data successiva;
- ✦ può essere applicata anticipatamente, ossia a qualsiasi bilancio con inizio dell'esercizio in data 1.1.2016 o successiva.

La previgente versione PCI 2017-07-06 poteva essere utilizzata fino al 28.2.2019 per esercizi chiusi in data 31.12.2018 o in data successiva, mentre, dopo il 28.2.2019 (ma non oltre il 31.12.2019), può essere utilizzata solo per bilanci riferiti ad esercizi chiusi prima del 31.12.2018.

In sostanza, in relazione ai bilanci 2018 (per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare):

- ✦ poteva essere utilizzata la tassonomia 2017-07-06, se il bilancio era depositato fino al 28.2.2019;



- ◆ deve essere utilizzata la tassonomia 2018-11-04, se il bilancio è depositato dall'1.3.2019.

### Dismissione delle precedenti tassonomie

Le tassonomie PCI 2017-07-06 e PCI 2018-11-04 sono coerenti con la disciplina introdotta dal DLgs. 139/2015.

Pertanto, i bilanci d'esercizio e consolidati relativi a periodi amministrativi iniziati prima dell'1.1.2016 possono essere codificati soltanto mediante la tassonomia PCI 2015-12-14.

Tutte le altre tassonomie diverse da quelle sopra indicate (tra cui la tassonomia PCI 2016-11-14) sono, invece, dismesse e, quindi, non più utilizzabili.

### Consorzi con attività esterna

Dalla indicazione di decorrenza sopra riportata si desume che i consorzi con attività esterna (che, entro 2 mesi dalla chiusura del periodo amministrativo, devono redigere la situazione patrimoniale e depositarla presso il Registro delle imprese ex art. 2615-*bis* co. 1 c.c.), in relazione agli esercizi chiusi il 31.12.2018, hanno potuto utilizzare, per i depositi effettuati fino al 28.2.2018, la nuova tassonomia 2018-11-04 oppure la precedente versione 2017-07-06.

Per i depositi effettuati dall'1.3.2018, invece, risulta obbligatorio utilizzare la nuova tassonomia 2018-11-04.

### 3.3 BILANCIO ABBREVIATO

Con specifico riferimento al bilancio d'esercizio in forma abbreviata, viene confermata la possibilità:

- ◆ di compilare volontariamente il Rendiconto finanziario, utilizzando i (2) prospetti previsti per la forma ordinaria;
- ◆ di utilizzare, in via facoltativa, le tabelle previste per la Nota integrativa ordinaria, in modo da consentire l'ampliamento dell'informativa rispetto a quella espressamente richiesta dalla norma di legge<sup>(7)</sup>.

### 3.4 BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE

La nuova tassonomia prevede, così come la previgente, appositi schemi di bilancio, mutuati dalla forma abbreviata, dedicati alle micro imprese.

In tale ambito, non sono previste le voci inerenti alla valutazione degli strumenti finanziari derivati, come previsto dal documento OIC 12.

In calce allo Stato patrimoniale, sono poi previsti alcuni campi testuali e le tabelle contenenti l'informativa su:

- ◆ impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 9 c.c.);
- ◆ compensi, anticipazioni e crediti concessi ad amministratori e sindaci (art. 2427 co. 1 n. 16 c.c.)<sup>(8)</sup>;
- ◆ azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute, acquistate o alienate nel corso dell'esercizio (art. 2428 co. 3 n. 3 e 4 c.c.)<sup>(9)</sup>.

Sempre in calce allo Stato patrimoniale sono previsti specifici campi testuali, destinati ad accogliere informazioni ulteriori rispetto a quelle espressamente richieste dall'art. 2435-ter c.c., quali:

- ◆ in riferimento alle società cooperative, le informazioni di cui all'art. 2513 c.c. (condizione di prevalenza) e all'art. 2545-sexies c.c. (attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche);
- ◆ le informazioni richieste dalla legge in merito a *start up* e PMI innovative.

In relazione alle micro imprese non è prevista la possibilità di utilizzare, in via facoltativa, le tabelle previste per la Nota integrativa ordinaria.

Più in particolare, considerata la *ratio* del loro bilancio, le micro imprese non possono inserire, neanche facoltativamente, la Nota integrativa oppure compilare il Rendiconto finanziario attraverso lo *standard* XBRL.

Le micro imprese che volessero fornire maggiori informazioni rispetto a quelle minimali di cui all'art. 2435-ter c.c. possono redigere il bilancio in forma abbreviata oppure in forma ordinaria.

### 3.4.1 *Start up* e PMI innovative

Il "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019, precisa (analogamente a quanto avvenuto in relazione alla precedente campagna bilanci) che, laddove *start up* innovative e PMI innovative rientranti nella definizione di micro impresa volessero presentare il bilancio nel relativo formato, al fine di documentare il requisito delle spese di ricerca e sviluppo ed altri eventualmente richiesti (art. 25 co. 2 lett. h) n. 1 del DL 179/2012, conv. L. 221/2012), occorre utilizzare il campo di testo libero denominato "Informazioni relative a start up, anche a vocazione sociale, e PMI innovative", presente nella sezione "Bilancio micro, altre informazioni" della nuova tassonomia.

Peraltro, le spese di ricerca e sviluppo devono essere dettagliate, nel campo testuale sopracitato o eventualmente in Nota integrativa, dando evidenza degli importi, delle voci di bilancio in cui esse sono contenute e del calcolo richiesto per il raggiungimento della percentuale prevista dalla normativa.

Nello stesso senso si veda la nota Min. Sviluppo economico 14.2.2017 n. 50195.

Non risulta, quindi, obbligatorio, per avvalersi del requisito in esame, redigere il bilancio con allegata la Nota integrativa, così come era stato inizialmente prospettato dal parere Min. Sviluppo economico 17.11.2016 n. 361851.

### 3.4.2 Società cooperative

In riferimento alle società cooperative, il parere Min. Sviluppo economico aprile 2017 ha precisato che dall'interpretazione testuale delle norme del codice civile in materia (in specie, gli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545-sexies c.c.) sembra doversi desumere l'inapplicabilità di quanto disposto dall'art. 2435-ter c.c.

Nelle more di una auspicata modifica legislativa (che estenda anche alle società cooperative le semplificazioni previste dal DLgs. 139/2015 per le società di minori dimensioni) i revisori incaricati dal Ministero delle Attività produttive, che riscontrino nel corso delle verifiche ex art. 4 del DLgs. 2.8.2002 n. 220 che la cooperativa, rientrante nella fattispecie delle micro imprese, si sia avvalsa impropriamente della semplificazioni previste dall'art. 2435-ter c.c., devono verificare se:

- ◆ l'omissione della Nota integrativa non abbia consentito l'indicazione delle notizie di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545-sexies c.c.;

- ◆ al di là del semplice rispetto della tassonomia del bilancio, gli obblighi di informazione di cui sopra siano comunque stati assolti, attraverso l'inserimento in calce ai prospetti di bilancio delle relative notizie.

Nel primo caso, non essendo stato rispettato l'obbligo informativo, la cooperativa deve essere diffidata a riapprovare nuovamente il bilancio nel formato previsto, inserendo le notizie richieste, e a depositarlo presso il Registro delle imprese.

Nel secondo caso, trattandosi di irregolarità meramente formale, che non inficia, sul piano dei contenuti, l'adempimento dell'obbligo di informativa, i revisori segnalano l'irritualità nella redazione del bilancio (al punto 56) del verbale, voce "Eventuali suggerimenti e consigli per migliorare la gestione, il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale"), prescrivendo, per il futuro ed in assenza di novelle normative, un più rigido rispetto delle previsioni codicistiche e concludendo le verifiche, ove non emergano ulteriori irregolarità, con la proposta di rilascio del certificato.

Il documento CNDCEC maggio 2017 ha suggerito, in relazione ai bilanci relativi agli esercizi 2016, di seguire la formulazione del Min. Sviluppo economico. Tuttavia, ha auspicato una riconsiderazione dell'interpretazione del dettato codicistico, stante che il rinvio operato dall'art. 2519 co. 1 c.c. alle disposizioni delle società per azioni e la finalità (riduzione degli oneri amministrativi) dell'introduzione della categoria delle micro imprese.

In particolare, secondo il CNDCEC, i bilanci delle micro cooperative privi di Nota integrativa potrebbero essere ritenuti in linea con il dettato normativo (evitando, in futuro, l'evidenziazione di irregolarità ancorché formali), qualora le informazioni sopra citate e quelle previste dall'art. 2427 co. 1 n. 13 c.c. (importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali) fossero riportate in calce ai prospetti di bilancio<sup>(10)</sup>.

Il "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019, riporta l'orientamento del Ministero dello Sviluppo economico, che invita le cooperative a redigere il bilancio nel formato ordinario o abbreviato, in quanto la predisposizione della Nota integrativa (richiesta per queste tipologie di bilancio) permette di documentare in maniera appropriata i citati obblighi informativi previsti a carico delle cooperative.

Tuttavia, viene precisato (così come nei Manuali rilasciati nel 2017 e nel 2018) che, qualora le cooperative che rientrano nella classe delle micro imprese volessero presentare il bilancio nel relativo formato, al fine di assolvere ai citati obblighi informativi di legge, potrebbero inserire le notizie richieste negli specifici campi di testo libero presenti (sezione "Bilancio micro, altre informazioni", sottosezione "Informazioni relative alle cooperative") nella nuova tassonomia.

#### **4 COMPOSIZIONE DELLA PRATICA DI DEPOSITO**

Di seguito si riepilogano le modalità di composizione della pratica di deposito in relazione alla campagna bilanci in atto, distinguendo tra bilanci d'esercizio e bilanci consolidati.

Le domande di deposito devono, in ogni caso, essere contenute nell'apposita modulistica. In particolare, deve essere utilizzato il tradizionale modulo B.

Alla pratica può essere allegato anche il modulo NOTE/XX, per inserire, ad esempio, la dichiarazione da parte del professionista incaricato, in caso di presentazione ai sensi dell'art. 31 co. 2-*quater* e 2-*quinquies* della L. 340/2000.

Le istruzioni da utilizzare per la composizione della pratica di deposito sono rinvenibili nel "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", messo a disposizione annualmente da Unioncamere.

#### Soggetti esclusi dall'obbligo di utilizzare il formato XBRL

Quanto riportato nei seguenti paragrafi non trova applicazione con riferimento ai soggetti esclusi dall'obbligo di utilizzare il formato XBRL, per i quali la pratica di deposito del bilancio deve contenere:

- ◆ il prospetto contabile (inserito necessariamente per primo) e la Nota integrativa, prodotti in formato pdf/a;
- ◆ gli altri documenti che accompagnano il bilancio (es. Relazione sulla gestione, Relazione dei sindaci, Relazione di revisione, verbale assembleare), allegati in formato pdf/a.

Tutti i *file* che compongono la pratica devono essere firmati digitalmente. Il *file* contenente il prospetto contabile e la Nota integrativa, a seguito dell'apposizione della firma digitale, assume l'estensione pdf.p7m.

#### 4.1 BILANCIO D'ESERCIZIO

La pratica di deposito del bilancio deve contenere:

- ◆ un *file* in formato XBRL, con il prospetto contabile (Stato patrimoniale, Conto economico e, per i bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016 delle imprese di maggiori dimensioni, Rendiconto finanziario<sup>(11)</sup>) e la Nota integrativa (salvo per le micro imprese);
- ◆ un *file* in formato pdf/a per ciascun altro documento (obbligatorio o facoltativo) che accompagna il bilancio (es. Relazione sulla gestione, Relazione dei sindaci, Relazione di revisione, verbale assembleare)<sup>(12)</sup>.

Tutti i *file* che compongono la pratica (compresa l'istanza XBRL) devono essere firmati digitalmente. Il *file* contenente il prospetto contabile e la Nota integrativa, caratterizzato dall'estensione xbrl, a seguito dell'apposizione della firma digitale assume l'estensione xbrl.p7m.

I documenti che compongono la pratica di bilancio devono contenere le eventuali dichiarazioni di conformità richieste in relazione al tipo di documento presentato e al soggetto che provvede alla firma, come di seguito specificato.

Nella seguente tabella si riepilogano le modalità di composizione della pratica di bilancio, in funzione del soggetto tenuto al deposito, nonché della data di inizio e chiusura dell'esercizio.

Tipologia di soggetto		Prospetto contabile	Nota integrativa	Allegati al bilancio
Soggetti esclusi dall'obbligo di utilizzare il formato XBRL		Formato pdf/a		Formato pdf/a
Soggetti obbligati a utilizzare il formato XBRL	Bilanci relativi ad esercizi aventi inizio prima dell'1.1.2016	Formato XBRL tassonomia 2015-12-14		
	Bilanci relativi ad esercizi aventi inizio dall'1.1.2016 e chiusi prima del 31.12.2018	Formato XBRL tassonomia 2017-07-06 (fino al 31.12.2019) tassonomia PCI 2018-11-04 (facoltativamente)		
	Bilanci relativi ad esercizi chiusi dal 31.12.2018	Formato XBRL tassonomia 2017-07-06 (se depositati fino al 28.2.2019) tassonomia PCI 2018-11-04 (se depositati dall'1.3.2019)		

#### 4.1.1 Doppio deposito

Come in precedenza evidenziato, l'art. 5 co. 5 del DPCM 10.12.2008 stabilisce che, qualora le specifiche tecniche non siano disponibili oppure sufficienti a rappresentare il bilancio approvato dalla società secondo i principi di chiarezza, veridicità e correttezza, ai fini della pubblicazione nel Registro delle imprese, occorre allegare al bilancio in formato elaborabile un ulteriore documento informatico, contenente il bilancio approvato in formato pdf/a.

Tale ipotesi viene solitamente soprannominata doppio deposito.

Al riguardo, il "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019, ha precisato che il prospetto contabile (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario) e/o la Nota integrativa devono essere depositati in formato pdf/a, in aggiunta al *file* in formato XBRL, soltanto nell'ipotesi in cui la tassonomia non consenta, per la particolare situazione aziendale, di rappresentare il bilancio della società secondo i principi di chiarezza, veridicità e correttezza di cui all'art. 2423 c.c. e, quindi, il bilancio approvato in assemblea differisca in modo sostanziale e non meramente formale dal *file* informatico in formato XBRL.

Il Manuale ha precisato, inoltre, che il doppio deposito non è necessario in caso di differenze esclusivamente formali e non sostanziali tra il documento approvato in assemblea e il bilancio in formato XBRL, poiché in tal caso non si incorre nel rischio di nullità della deliberazione assembleare ai sensi dell'art. 2434-*bis* c.c., in analogia a quanto stabilito dalla sentenza della Corte d'Appello di Torino 24.8.2000, secondo cui *"non si ha nullità se la violazione è sostanzialmente irrilevante, in quanto priva di consistenza, pertanto meramente formale, di immediata percezione o di agevole correzione a seguito delle informazioni rese in assemblea"*.

La valutazione, che spetta all'organo amministrativo, in merito alla conformità sostanziale e non meramente formale del *file* in formato XBRL rispetto al bilancio approvato in assemblea, ha carattere certamente soggettivo e dipende dalla specifica realtà aziendale<sup>(13)</sup>.

Si evidenzia, peraltro, che il doppio deposito può riguardare il prospetto contabile "e/o" la Nota integrativa, con la conseguenza che il redattore del bilancio ha la possibilità di scegliere di depositare anche in formato pdf/a:

- ◆ il solo prospetto contabile;
- ◆ la sola Nota integrativa<sup>(14)</sup>;
- ◆ entrambi i documenti.

In questo caso, è necessario indicare le motivazioni del doppio deposito, inserendo apposita dichiarazione in calce alla Nota integrativa.

Il *file* XBRL non può, comunque, mai essere omesso, tranne nei casi di esonero espressamente previsti dalla normativa, su cui si veda il precedente § 2<sup>(15)</sup>.

#### 4.1.2 Dichiarazione di conformità dei documenti che compongono la pratica di bilancio

Le modalità per dichiarare la conformità dei documenti che compongono la pratica di bilancio si differenziano a seconda del tipo di documento presentato, nonché a seconda del soggetto che provvede alla firma.

In via preliminare, si ricorda che la domanda di deposito può essere firmata:

- ◆ da un amministratore (o dal liquidatore) della società;
- ◆ dal professionista incaricato ai sensi dell'art. 31 co. 2-*quater* e 2-*quinqües* della L. 340/2000;
- ◆ da un rappresentante dell'amministratore (o del liquidatore) della società, cui sia stato conferito incarico ai sensi dell'art. 38 co. 3-*bis* del DPR 445/2000 (se accettato dalla Camera di Commercio destinataria del deposito).

#### Prospetto contabile e Nota integrativa

In relazione al *file* in formato XBRL, contenente il prospetto contabile e la Nota integrativa, Unioncamere ("Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", febbraio 2019) ha precisato che, qualora lo stesso sia sottoscritto digitalmente dal legale rappresentante della società, non è necessario inserire alcuna dichiarazione di conformità.

Qualora, invece, il bilancio in formato XBRL sia presentato da un professionista incaricato, il firmatario deve apporre nell'apposito campo di testo previsto in calce alla Nota integrativa in formato XBRL, denominato "Dichiarazione di conformità" e contenuto nella sezione "Nota integrativa parte finale", la seguente dichiarazione: *"Il/la sottoscritto/a, ai sensi dell'art. 31 co. 2-quinquies della L. 340/2000, dichiara che il presente documento è conforme all'originale depositato presso la società"*.

#### Allegati al bilancio

Discorso diverso deve essere fatto in relazione ai documenti allegati al bilancio.

In caso di presentazione da parte del professionista incaricato, il firmatario deve apporre su ciascun documento la seguente dichiarazione: *"Il/la sottoscritto/a, ai sensi dell'art. 31 co. 2-quinquies della L. 340/2000, dichiara che il presente documento è conforme all'originale depositato presso la società"*.

Quanto detto vale soltanto nei casi in cui l'allegato costituisce una copia di un documento originale informatico ovvero una copia informatica o una copia per immagine, in formato pdf/a, di un documento originale analogico, secondo le disposizioni contenute nel DLgs. 82/2005 (codice dell'amministrazione digitale o CAD) e nel DPCM 13.11.2014.

Se, invece, il documento viene prodotto in duplicato informatico e reca le firme digitali degli originali sottoscrittori, non occorre alcuna dichiarazione di conformità.

In caso di presentazione da parte di soggetti diversi dal professionista incaricato:

- ◆ qualora i documenti in questione siano originariamente analogici, il firmatario deve allegare la copia per immagine (tramite scansione ottica) apponendo su ciascun documento la seguente dicitura: *"Il/La sottoscritto/a dichiara (...) che il presente documento è stato prodotto mediante scansione ottica dell'originale analogico e che ha effettuato con esito positivo il raffronto tra lo stesso e il documento originale ai sensi delle disposizioni vigenti"*;
- ◆ se, invece, il documento viene prodotto in duplicato informatico e reca le firme digitali di tutti gli originali sottoscrittori, non occorre alcuna dichiarazione di conformità.

#### Doppio deposito

Qualora il prospetto contabile e/o la Nota integrativa siano depositati al Registro delle imprese, oltre che in formato XBRL, anche in formato pdf/a (c.d. "doppio deposito"), tali documenti (in pdf/a) devono essere sottoscritti digitalmente dal firmatario e dichiarati conformi secondo le indicazioni sopra riportate in relazione agli allegati al bilancio.

In questo caso, il bilancio in formato XBRL non sarà, naturalmente, conforme al bilancio approvato dalla società. Colui che firma digitalmente il documento dovrà, quindi, inserire, nell'apposito campo di testo previsto in calce alla Nota integrativa in formato XBRL, la seguente dichiarazione: *"Si dichiara che lo Stato patrimoniale, il Conto economico, il Rendiconto finanziario e/o la Nota integrativa sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all'art. 2423 c.c."*.

Ai fini in esame, si consiglia comunque di consultare le istruzioni eventualmente messe a disposizione dalla Camera di Commercio destinataria del deposito.

#### 4.2 BILANCIO CONSOLIDATO

Come anticipato, la tassonomia XBRL non è ancora in grado di codificare la Nota integrativa relativa al bilancio consolidato.

In questa ipotesi, dunque, il formato XBRL viene utilizzato soltanto per il deposito del prospetto contabile, mentre la Nota integrativa viene depositata nel tradizionale formato pdf/a.

Per quanto detto, la pratica di deposito del bilancio consolidato contiene:

- ◆ un *file* in formato XBRL, con Stato patrimoniale, Conto economico e, ove richiesto dalla normativa, Rendiconto finanziario;
- ◆ un *file* in formato pdf/a per la Nota integrativa;
- ◆ un *file* in formato pdf/a per gli altri documenti che accompagnano il bilancio (Relazione sulla gestione e Relazione dell'organo di controllo).

Nella seguente tabella si riepilogano le modalità di composizione della pratica di bilancio, in funzione del soggetto tenuto al deposito, nonché della data di inizio e chiusura dell'esercizio.

Tipologia di soggetto		Prospetto contabile	Nota integrativa	Allegati al bilancio
Soggetti esclusi dall'obbligo di utilizzare il formato XBRL		Formato pdf/a		Formato pdf/a
Soggetti obbligati a utilizzare il formato XBRL	Bilanci relativi ad esercizi aventi inizio prima dell'1.1.2016	Formato XBRL Tassonomia 2015-12-14	Formato pdf/a	
	Bilanci relativi ad esercizi aventi inizio dall'1.1.2016 e chiusi prima del 31.12.2018	Formato XBRL Tassonomia 2017-07-06 (fino al 31.12.2019) Tassonomia PCI 2018-11-04 (facoltativamente)	Formato pdf/a	
	Bilanci relativi ad esercizi chiusi dal 31.12.2018	Formato XBRL Tassonomia 2017-07-06 (se depositati fino al 28.2.2019) Tassonomia PCI 2018-11-04 (se depositati dall'1.3.2019)	Formato pdf/a	

#### 4.3 STRUMENTI DISPONIBILI PER LA PREDISPOSIZIONE DELL'ISTANZA XBRL

Per la predisposizione dell'istanza XBRL, si possono utilizzare i diversi *software* messi a disposizione, a pagamento, dalle aziende specializzate. In questo caso, è consigliabile verificare che la versione della tassonomia impiegata sia quella corretta.

In alternativa, è possibile utilizzare gli strumenti gratuiti messi a disposizione da InfoCamere sul sito Internet [www.registroimprese.it/deposito-bilanci](http://www.registroimprese.it/deposito-bilanci), indicati nella seguente tabella.

Strumenti messi a disposizione da InfoCamere	Funzionalità	Note
Foglio di calcolo (a compilazione manuale)	Produzione dell'istanza XBRL, secondo la tassonomia di riferimento.	



TEBENI (servizio <i>on line</i> )	<p>Verifica della correttezza formale (rispetto della tassonomia, quadratura delle voci di bilancio, ecc.) dell'istanza</p> <p>XBRL (validazione), prima del deposito presso il Registro delle imprese, e individuazione di eventuali difformità o anomalie.</p> <p>Conversione dell'istanza XBRL in formato html o pdf (renderizzazione), in modo da ottenere un formato leggibile del bilancio, nonché trasformazione dell'istanza (soli prospetti contabili) in formato csv (utile per la rielaborazione dei dati tramite fogli di calcolo)(16).</p>	La visualizzazione può essere richiesta in italiano, inglese, francese e tedesco.
-----------------------------------	---	---

## NOTE AL TESTO

- 
- 1 Per approfondimenti sulle modalità attraverso le quali i documenti vengono rappresentati in formato XBRL, si consenta il rinvio a Latorraca S. "Deposito dei bilanci in formato elettronico elaborabile (XBRL)", Schede di Aggiornamento on line, 5, 2013, p. 11 ss.
  - 2 Cfr. Fradeani A. "Il futuro dei bilanci si chiama ESEF", Il Quotidiano del Commercialista, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 18.2.2019.
  - 3 Le funzioni del CNIPA sono state trasferite a DigitPA (Ente nazionale per la digitalizzazione della Pubblica Amministrazione) in attuazione di quanto disposto dal DLgs. 1.12.2009 n. 177. Successivamente, le funzioni di coordinamento, indirizzo e regolazione affidate a DigitPA sono state attribuite all'Agenzia per l'Italia Digitale dall'art. 20 co. 2 del DL 22.6.2012 n. 83 (conv. L. 7.8.2012 n. 134).
  - 4 Il documento IRDCEC 1.11.2009 n. 4 (§ 3) ha precisato, in merito, che, per i documenti aventi una composizione testuale con aggiunta di tabelle, si utilizzerà lo standard XML per i testi e lo standard XBRL per le informazioni strutturate in tabelle.
  - 5 La nota 20.2.2009 (apparsa sul sito Internet delle Camere di Commercio d'Italia [www.camcom.gov.it](http://www.camcom.gov.it)) ha precisato che, a decorrere dal 15.1.2009 (data di entrata in vigore del DPCM 10.12.2008), non è più ammesso l'utilizzo dei formati pdf o tif. Inoltre, secondo la circ. Unioncamere 24.2.2009 n. 2991, il formato pdf/a può essere richiesto soltanto per gli atti notarili e per gli altri documenti che possono essere considerati come atti, mentre non è necessario per gli allegati, per i documenti giustificativi o a comprova presentati in copia, né per i documenti relativi al Repertorio Economico Amministrativo (REA).
  - 6 Il 23.1.2019, l'Associazione XBRL Italia ha messo a disposizione degli operatori un documento che illustra gli schemi quantitativi del bilancio d'esercizio e consolidato e il contenuto tabellare della Nota integrativa al bilancio d'esercizio, in formato pdf.
  - 7 A tale scopo, i prospetti facoltativi sono evidenziati nel documento recante il contenuto tabellare della tassonomia con un asterisco posto a fianco del numero di pagina.
  - 8 Laddove tale informativa risulti in calce allo Stato patrimoniale, le micro imprese sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa.
  - 9 Laddove tale informativa risulti in calce allo Stato patrimoniale, le micro imprese sono esonerate dalla redazione della Relazione sulla gestione.
  - 10 In questo senso, si vedano anche Tosoni G.P. "Micro-coop, bilanci con la «nota»", Il Sole - 24 Ore, 4.5.2017, p. 40; Dili A. "Nodo bilancio semplificato per le società cooperative", Il Sole - 24 Ore, 18.7.2017, p. 30.
  - 11 Restano escluse naturalmente le micro imprese e le imprese che redigono il bilancio abbreviato, salvo che queste ultime redigano il Rendiconto finanziario in via facoltativa.
  - 12 In relazione ai bilanci d'esercizio relativi ad esercizi chiusi prima del 31.12.2014, non era disponibile la tassonomia c.d. "integrata". Pertanto, la pratica di deposito del bilancio conteneva:
    - ◆ il prospetto contabile (costituito da Stato patrimoniale e Conto economico) codificato esclusivamente in formato XBRL;
    - ◆ la Nota integrativa, prodotta in formato pdf/a;

- ◆ gli altri documenti che accompagnano il bilancio, allegati in formato pdf/a.

- 13** Seppur in riferimento alle prime versioni della tassonomia (in grado di codificare esclusivamente lo Stato patrimoniale e il Conto economico), i documenti congiunti Unioncamere-CNDCEC 12.4.2011 e 5.4.2012 hanno evidenziato che il doppio deposito costituisce una casistica ristretta, confinata alle realtà aziendali che, utilizzando definizioni delle informazioni e raggruppamenti differenti da quelli evidenziati negli artt. 2424 e 2425 c.c., hanno la necessità di esporre informazioni di dettaglio non previste dal codice civile, al fine di rappresentare meglio la realtà aziendale.
- Peraltro, secondo Fradeani A. "I «falsi» miti da sfatare sul bilancio in XBRL", Il Quotidiano del Commercialista, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 11.4.2017, "contrariamente a quanto da taluni creduto, la rigidità (della tassonomia, n.d.r.) è solo sugli schemi quantitativi, nel senso che, attualmente, non possono essere aggiunte o modificate le voci presenti nei prospetti di Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario. I professionisti sanno però bene come è davvero rara la necessità di modificare quanto dettato dagli artt. 2424 e 2425 c.c. o, nel caso del Rendiconto finanziario, dal principio contabile OIC 10: sono casi sporadici - spesso rinvenibili in soggetti esclusi dall'obbligo del formato elaborabile - legati a particolari tipi di attività, a realtà di grandi dimensioni o a certi momenti della vita aziendale (ad esempio, lo stato di liquidazione)". Per contro, il tracciato della Nota integrativa prevede "una serie più o meno ampia (a seconda della forma di bilancio adottata) di tabelle. Tuttavia, nessuna di queste è vincolante: il redattore può, infatti, in funzione delle sue specifiche esigenze, eliminare e sostituire ciascun prospetto «di serie», che non sarà visualizzato se privo di valori, con disclosure testuale o tabelle personalizzati". In sostanza, "i limiti della tassonomia" sono "essenzialmente relativi ... alla personalizzazione degli schemi quantitativi o all'inserimento di immagini o grafica".
- Lo stesso Autore ha affermato che la corrispondenza tra il bilancio approvato dai soci e quanto reso attraverso il formato elaborabile ai fini del deposito presso il Registro delle imprese deve essere valutata "secondo sostanza piuttosto che forma". Inoltre, la conformità non può essere negata "per questioni, ad esempio, di layout quali la presenza di logo o diversità nei colori e nei caratteri". Cfr. Fradeani A. "Nuovi principi contabili e tassonomia integrata: struttura e contenuto dei prossimi bilanci", Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Eutekne, 12, 2014, p. 80.
- Infine, il documento di accompagnamento alla versione 2014-11-17 della tassonomia ha evidenziato che "la «comunità bilancistica» nazionale, in particolare aziende e commercialisti, sarà ... chiamata a valutare ... la compatibilità della struttura e del contenuto offerto dalla tassonomia legale rispetto alla singola realtà aziendale da rappresentare. Da tale giudizio deriverà la scelta, di esclusiva competenza e responsabilità dell'organo amministrativo, di dichiarare la conformità fra quanto approvato dai soci e quanto è stato codificato in formato elaborabile oppure, in via del tutto eccezionale e comunque senza venir meno all'obbligo dell'uso di XBRL, allegare alla pratica di deposito un ulteriore documento, in formato PDF/A senza immagini ottenute da scansione, contenente il bilancio d'esercizio approvato".
- Il medesimo documento ha consigliato ai redattori, al fine di eliminare le problematiche di conformità in sede di deposito presso il Registro delle imprese, di utilizzare la tassonomia fin dall'inizio del processo di redazione del bilancio. In sostanza, il rendiconto dovrebbe essere espresso in formato XBRL già in sede di approvazione da parte dell'organo amministrativo, così da essere inviato agli organi di controllo, depositato presso la sede sociale ed approvato dai soci secondo il layout derivante dall'utilizzo della tassonomia. Per contro, è stato sconsigliato di impiegare la tassonomia solo in sede di deposito presso il Registro delle imprese. Cfr. Fradeani A., Sostero U., Panizzolo D. "Documento di accompagnamento alla Tassonomia integrata del bilancio d'esercizio Versione 2014-11-17", 31.10.2014, [www.xbrl.org/it](http://www.xbrl.org/it).
- Per completezza di argomento, si richiamano all'attenzione anche le problematiche di carattere giuridico sollevate da Assonime (circ. 20.4.2015 n. 12, § 3), dovute al fatto che il doppio deposito determina la pubblicazione presso il Registro delle imprese di due documenti. Cfr. Latorraca S. "«Improprie» le limitazioni apportate da XBRL al contenuto del bilancio", Il Quotidiano del Commercialista, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 21.4.2015.
- In tal caso, secondo Fradeani A., Campanari F. "La validazione, il deposito e la conformità", in "Guida al nuovo bilancio XBRL", a cura di Fradeani A., Panizzolo D., Eutekne, 2017, p. 219, deve essere presa a riferimento dagli utilizzatori del bilancio la versione pdf approvata dai soci.
- Analogamente Fradeani A. "I «falsi» miti da sfatare sul bilancio in XBRL", Il Quotidiano del Commercialista, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 11.4.2017, ha affermato che il doppio deposito "è la garanzia ultima proprio del rispetto delle disposizioni di legge sul bilancio, visto che, laddove il redattore ritenga che i limiti della tassonomia ... siano inaccettabili, può tranquillamente relegare il file xbrl a sorta di adempimento meramente formale, dando valore giuridico/sostanziale al pdf/a depositato".
- 14** Il "Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese", Unioncamere, febbraio 2019, precisa che la Nota integrativa, qualora redatta in migliaia di euro, deve essere presentata separatamente in forma di doppio deposito.
- 15** Occorre, in particolare, allegare l'istanza XBRL dell'intero rendiconto, compresa, quindi, la Nota integrativa. Cfr. Fradeani A. "Nuovi principi contabili e tassonomia integrata: struttura e contenuto dei prossimi bilanci", Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Eutekne, 12, 2014, p. 80.
- 16** La conversione si rende necessaria in quanto l'istanza XBRL, per sua natura, non risulta leggibile e interpretabile direttamente.