



Lunedì 24/03/2014

Proroga a 180 giorni del termine di approvazione del bilancio al 31.12.2013

A cura di: Dott. Attilio Romano

Entro fine marzo gli obblighi di informativa per gli amministratori.

Con la riforma del diritto societario di cui al D.lgs. 17.1.2003, n. 6, l'attuale struttura normativa ha reso più rigorosa la procedura di approvazione del bilancio, richiedendo che la proroga da 120 a 180 giorni per l'assemblea ordinaria di discussione dello stesso sia motivata da situazioni legate alla struttura e all'oggetto della società, ovvero al consolidamento del bilancio. Se gli amministratori non motivano nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non verrà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la responsabilità degli amministratori verso la società, ovvero o la loro revoca per giusta causa ai sensi dell'art. 2383 comma 3, cod. civile, nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società.

Termini di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

Con riferimento alle società a responsabilità limitata, l'art. 2478 bis, comma 1, cod. civ. stabilisce che : "Il bilancio è presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti e alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364 cod. civile?".

E' quindi previsto un rinvio alle norme dettate per le società per azioni. Relativamente alle S.p.A. l'art. 2364 comma 2, cod. civ. (rubricato "Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza") prevede che " ? 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 maggiore termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero¹ quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione ?".

Le 'particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società'

A livello statutario, l'attuale assetto normativo consente una proroga permanente (tutti gli anni) del termine dell'assemblea nel caso di redazione del bilancio consolidato; ovvero un rinvio del termine, di natura occasionale², qualora vi siano esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società³.

Pur non sussistendo uno specifico obbligo normativo⁴ di motivazione riferito al differimento del termine per l'approvazione del bilancio, la dottrina ha enucleato diverse ipotesi di 'rinvio' del termine tenuto conto che gli amministratori devono illustrare le ragioni della dilazione nel corpo della relazione sulla gestione o della nota integrativa).

Si tratta, ad esempio, di:

- ristrutturazione del reparto amministrativo con molteplicità di sedi e contabilità separate;



- società holding non tenute al consolidamento del bilancio ma che possiedono numerose partecipazioni e necessitano dei dati delle controllate;
- società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione che attendono l'approvazione del rendiconto del consorzio per l'attribuzione della quota reddituale di pertinenza;
- slittamento per cause di forza maggiore, per esempio furti, incendi, alluvioni, terremoti;
- dimissioni, decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio;
- dimissioni, licenziamento, gravidanze o malattie prolungate dei 'responsabili amministrativi', ed, in generale, tutto ciò che determina rilevanti ripercussioni in ordine al funzionamento della struttura interna;
- variazione del sistema informatico (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
- esigenze anche di tipo contabile e/o amministrativo legate alla particolare struttura commerciale, promozionale e delle reti di vendita;
- partecipazione della società a operazioni straordinarie o di ristrutturazione aziendale;
- necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori da parte del committente (più cantieri aperti al 31 dicembre);
- adozione degli IAS, prima applicazione dei principi contabili internazionali.

E' dubbia, invero la proroga del termine 'ordinario' dalla data di chiusura del bilancio d'esercizio in caso di sanatorie fiscali o rilevanti modificazioni delle norme tributarie, ovvero incertezze normative quali quelle per esempio riferite a:

- acquisizione di dati utili per effettuare il cosiddetto disinquinamento del bilancio;
- predisposizione dei prospetti del leasing richiesti dall'articolo 2427, n. 22;
- adempimenti riferiti a normative quali i provvedimenti di condono o sanatoria,

considerato che la causa sarebbe basata su ragioni esterne alla vita sociale, e non interne (oggetto sociale) e strutturali alla stessa come richiede, oggi, il Codice civile anche se, a nostro avviso, per esempio, l'esistenza o meno dei requisiti per essere considerati operativi, ai fini della società di comodo (art. 30, l. n.724/1994) potrebbe ben costituire una delle particolari esigenze, legate all'oggetto della società, che consentono il differimento dell'approvazione del bilancio⁶.

A tal proposito Autorevole dottrina⁵ ha ritenuto corretta la proroga dell'approvazione del bilancio chiuso al



31 dicembre 2008, alla fine del mese di giugno dell'anno 2009, perché giustificata dalla rivalutazione degli immobili d'impresa e dalla circostanza che la particolare struttura del patrimonio aveva comportato la predisposizione di laboriose perizie ed elaborazioni contabili che avevano richiesto tempi di esecuzione non compatibili con l'ordinario termine di approvazione del bilancio.

Anche la giurisprudenza è stata sollecitata a fornire le proprie interpretazioni sulle cause che potrebbero legittimare il rinvio dell'approvazione del bilancio.

Il Supremo Collegio si è occupato della questione statuendo come l'approvazione del bilancio di esercizio delle società di capitali oltre il termine di quattro mesi (ma entro i sei) dalla chiusura dell'esercizio sociale (in base all'articolo 2364 del Codice civile), prima della riforma del diritto societario, escludeva la tardività della dichiarazione fiscale solo se, nel relativo verbale di assemblea, il ritardo della convocazione era giustificato con il richiamo della previsione dell'atto costitutivo. Con il decreto legislativo 6/03 (con efficacia dal 1° gennaio 2004), a questi adempimenti necessari si è aggiunta l'indicazione nella relazione sulla gestione delle ragioni della dilazione.

Sono questi i principi che si ricavano, infatti, dalla sentenza 23983 depositata il 24.09.2008, della Corte di Cassazione, utili non solo per definire la previgente disciplina in tema di presentazione del modello dichiarativo, ma anche per individuare, nell'ambito delle disposizioni vigenti, il termine corretto per il versamento tempestivo delle imposte sui redditi e dell'Irap. Interessante appare anche la massima offerta dal Tribunale di Isernia, 19.04.2006, n. 247, secondo cui è legittima la clausola statutaria che consente l'approvazione del bilancio nel maggior termine previsto dall'art. 2364, ultimo comma, cod. civ. e ciò anche se la clausola non contenga l'esplicita enunciazione delle particolari esigenze che giustificano la proroga. Occorre tuttavia che le particolari esigenze cui la legge fa riferimento siano dovute a circostanze obiettive e precisamente determinate, facilmente riscontrabili dall'esame del bilancio da approvare e che esse siano indicate nella relazione sulla gestione.

Adempimenti dell'organo amministrativo: C.d.A. o Amministratore unico

Si noti che il riconoscimento delle particolari esigenze che richiedono il differimento nell'approvazione del bilancio, avviene da parte del Consiglio di amministrazione, con una formale delibera che preceda la scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio⁷. Nell'ipotesi in cui l'organo amministrativo è composto dall'Amministratore unico, non sembrerebbe necessaria una formale delibera per il rinvio considerato che l'Amministratore (come anche il C.d.A.) provvede a fornire le motivazioni del differimento nell'ambito della relazione sulla gestione ovvero in nota integrativa⁸; tuttavia se è stato istituito il "libro delle determinazioni dell'Amministratore unico" è stato suggerito⁹ di riportare, comunque, la decisione di rinviare la convocazione dell'assemblea.

Il differimento a 180 giorni va poi menzionato nel verbale di assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio.

Omissione degli amministratori: conseguenze

Abbiamo già osservato che le ragioni della proroga vanno accertate dagli amministratori e segnalati nella relazione sulla gestione, oppure, nel caso di redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata, nella nota integrativa.



Beneficiare del differimento dei termini per l'approvazione del bilancio senza titolo, ovvero senza motivare la ragione nel corpo della relazione sulla gestione (o in nota integrativa) non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma determina una responsabilità degli amministratori (ed eventualmente anche del collegio sindacale) verso la società, ovvero o la loro revoca per giusta causa ai sensi dell'art. 2383 comma 3, cod. civile, nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società.

Inoltre, in caso di convocazione dell'assemblea a seguito di espressa legittima richiesta dei soci, potrebbe essere richiesta, in via giudiziale, l'applicazione a carico degli amministratori (es sindaci) di una sanzione pecuniaria da € 1.032,00 ad € 6.197,00, aumentata di un terzo.

Note:

1. D.lgs. 25.12.2006, n. 310, ha inserito il termine 'ovvero' in luogo del precedente 'e', così da eliminare dubbi circa all'alternatività, e non cumulabilità delle condizioni.
2. In tali termini si esprime la Circolare 9.5.2005, n. 17 redatta dalla Fondazione Luca Pacioli.
3. La norma non chiarisce se sia necessario individuare specificatamente nello statuto le particolari esigenze o se sia sufficiente ripetere la formulazione di legge. Al riguardo il Consiglio notarile di Milano ha ritenuto che la clausola statutaria non deve necessariamente contenere l'indicazione analitica e specifica delle fattispecie che consentono il prolungamento del termine delle società di capitali (Orientamento 26.03.2004, massima n. 15) osservando altresì che le particolari esigenze possono configurare situazioni sia ordinarie, con riguardo alla struttura, che ripetitive e fisiologiche con riferimento all'oggetto. Cfr. anche circolare ASSONIME n. 37/2004.
4. R. DE PIRRO - L. BRAMBILLA, Approvazione del bilancio d'esercizio : cause del differimento del termine ordinario, Pratica Fiscale e professionale, n. 41 del 22.02.2010.
5. Circolare ASSONIME, 14.07.2009, n. 30
6. L. DE STEFANI, Si al bilancio a fine giugno per le rivalutazioni complesse, Il Sole 24 Ore, 16.7.2009.
7. R.M. 13.03.1976, n. 10/503. A margine dell'articolo si riporta una traccia per la stesura di un verbale consiliare per il differimento dei termini per l'approvazione assembleare del bilancio relativo all'esercizio 2013, utilizzabile per le società cui risulta applicabile la disciplina di cui all'art. 2364 c.c.
8. Cfr. 'Motivazioni del ricorso al maggior termine di 180 giorni' in allegato al presente articolo.
9. SEAC, Settimana professionale, n. 22 - giugno 2008.

Dott. Attilio Romano