I TERMINI DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO NELLE S.R.L. ED S.P.A.

L'approvazione del bilancio di esercizio è l'atto di ordinaria amministrazione più rilevante nella vita societaria. Basti pensare che per le società di minore dimensione, rappresentanti la maggior parte di quelle registrate in Italia, l'approvazione del bilancio lo si identifica addirittura spesso come l'unico evento "solenne" e rituale nella vita dell'impresa, scaturente da un complesso di atti che vede coinvolti gli amministratori e, ove previsti, i sindaci ed il revisore.

I termini di approvazione del bilancio hanno subito una modifica rispetto alla previgente disciplina societaria, che prevedeva i termini espressi in mesi di calendario, quattro mesi o sei mesi a particolari condizioni dalla data di chiusura dell'esercizio, visto che la disciplina attuale richiede il rispetto di termini misurati in giorni. Avremo pertanto i seguenti termini per una società che chiude l'esercizio con l'anno solare, ovvero al 31 dicembre di ogni anno: centoventi giorni o centottanta giorni a particolari condizioni. La decisione del legislatore di esprimere i termini in giorni e non in mesi crea così scadenze differenti a seconda che l'anno sia ordinario o bisestile. Questo non avveniva nel vecchio sistema, dove l'ultimo giorno utile per l'assemblea era il 30 aprile o, in caso di proroga, il 30 giugno.

La proroga del termine per l'assemblea a 180 giorni, in passato molto utilizzata, a volte con leggerezza, presenta oggi un campo di applicazione più preciso, richiedendo il verificarsi di situazioni specifiche, oltre che una esplicita menzione delle motivazioni, sottostanti la dilazione, da parte dell'organo amministrativo della società. Occorre inoltre precisare che i maggiori termini

in commento sono quelli per la convocazione dell'assemblea ordinaria: nelle s.p.a., art. 2364 Codice Civile e per la presentazione ai soci nella s.r.l., art. 2478 bis Codice Civile.

In merito alla richiamata differenza di terminologia adottata nelle s.p.a. rispetto alle s.r.l., giova rammentare che in queste ultime, ai sensi del citato art. 2479 Codice Civile, l'approvazione del bilancio di esercizio è tra le materie sulle quali i soci possono decidere a mezzo di consultazione o consenso, in alternativa alla "classica" assemblea ordinaria, qualora lo statuto sociale preveda tali metodi decisionali. È questo il motivo tale per cui il legislatore ha genericamente fatto riferimento alla presentazione ai soci del bilancio da parte degli amministratori. Tali metodologie decisionali risultano ancor oggi una novità per molte società e richiedono, al pari della convocazione assembleare, un'accorta pianificazione da parte degli amministratori i quali dovranno inviare ai soci le bozze complete dei bilanci unitamente ad una chiara esposizione degli argomenti trattati e alle decisioni sottoposte alla loro competenza. L'art. 2479 comma 3 del Codice Civile impone, infatti: "dai documenti sottoscritti dai soci devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto della decisione e il consenso alla stessa.

Nella disciplina previgente alla riforma del diritto societario, ai fini di poter effettuare la relativa convocazione nel termine di sei mesi, oggi centottanta giorni, dalla data di chiusura dell'esercizio sociale, occorre che vi fossero particolari esigenze e/o condizioni giustificative di tale termine più lungo. La giurisprudenza di merito aveva interpretato tale norma in modo flessibile, ritenendo che lo statuto della società avrebbe dovuto contenere la previsione della proroga di approvazione, lasciando tuttavia la determinazione delle particolari esigenze e/o condizioni agli amministratori, i quali, però, erano comunque tenuti a motivare la proroga. Nel nuovo testo dell'art. 2364 del Codice Civile l'ipotesi di proroga è prevista in via ordinaria per la redazione del bilancio consolidato ed in via straordinaria quando sussistono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società, come ad esempio quelle con strutture amministrative di particolare complessità, con molteplicità di sedi e contabilità separate, oppure quelle che

detengano partecipazioni di complessa valutazione, le quali, pur non essendo tenute alla redazione di un bilancio consolidato, richiedano comunque la conoscenza dei dati delle controllate per procedere alla redazione del bilancio della capogruppo. Anche la ristrutturazione del comparto aziendale amministrativo potrebbe rientrare nella seconda fattispecie anzidetta, in quanto coinvolge la struttura amministrativa della società e pertanto è coerente con il dettato normativo. Però in tale caso, sarà compito degli amministratori, in sede di motivazione della proroga, dimostrare che essa si è resa necessaria per motivi che traggono la loro origine dalla struttura o dall'oggetto della società, pertanto motivi che saranno frequentemente legati ad una fase transitoria della vita sociale. Si precisa però che la particolarità dell'oggetto sociale o della struttura sociale potrà comunque dare luogo al rinvio del termine di approvazione del bilancio per più esercizi consecutivi, costituendo un caso di rinvio ricorrente, ogni qualvolta gli amministratori dovessero riscontrare il permanere delle condizioni particolari che rendono necessario tale rinvio. Oltre ai casi citati di società aventi una rilevante complessità nella struttura amministrativa con molteplicità di sedi e contabilità separate, così come società non tenute al consolidamento del bilancio ma che possiedono numerose partecipazioni e necessitano dei dati delle controllate, si annoverano tra le cause di rinvio legate all'oggetto sociale quelle riguardanti le società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione: per queste, infatti, i dati reddituali definitivi saranno conosciuti solo dopo che i citati consorzi avranno approvato il bilancio e ripartito per consorzio le poste rilevanti. Come anche corre l'obbligo di annoverare tra le fattispecie legate all'oggetto sociale quelle relative alle società che operano nell'edilizia, che hanno la necessità di aver approvato gli stati di avanzamento lavori da parte del committente: atto necessario ai fini della corretta redazione del progetto di bilancio di esercizio da presentare per l'approvazione ai soci nelle s.r.l. o all'assemblea nelle s.p.a.

In tutti i casi suddetti sarà possibile rinviare l'approvazione giustificando la proroga con il permanere della situazione di oggettiva difficoltà. Tali situazioni necessiteranno di una verifica annuale da parte dell'organo amministrativo circa il permanere delle condizioni che legittimano il maggior termine di approvazione.

Fattispecie, invece, come la proroga adottata in passato in occasione di sanatorie fiscali o rilevanti modificazioni delle norme tributarie non potranno più avere luogo, in quanto basata su cause palesemente esterne alla vita sociale, e non interne (oggetto sociale) e strutturali alla stessa come richiede, oggi, il Codice civile.

La giurisprudenza di merito si è espressa in maniera positiva sul ritenere legittima la clausola statutaria che consente l'approvazione del bilancio nel maggior termine previsto dall'art. 2364, ultimo comma, Codice Civile 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 (Trib. Isernia 19 aprile 2006, n. 247). Riguardo a detta sentenza, va attentamente considerato e ponderato l'inciso ove si riferisce in merito al fatto che le giustificazioni sottese al maggior termine debbano essere facilmente riscontrabili dall'esame del bilancio da approvare, requisito questo che potrebbe risultare critico nei casi in cui la causa sottostante la proroga non emerga dai numeri del bilancio stesso. In tal caso, volendo aderire a questo recente orientamento giurisprudenziale, risulterà utile commentare nella nota integrativa, ove possibile, le poste che hanno avuto una stretta relazione con la proroga dei termini.

Ricordiamo infine che, laddove la società rediga il bilancio in forma abbreviata, le indicazioni circa i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella relazione sulla gestione, dovranno essere inserite nella nota

integrativa. Le conseguenze dettate dalla mancanza di informativa prevista dal Codice civile, qualora gli amministratori omettano le indicazioni previste dalla legge e non motivino nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non inficia la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 Codice Civile.

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, oltre che al consolidamento del bilancio.

L'espressione delle scadenze in giorni al posto della precedente indicazione in mesi deve essere tenuta in debito conto poiché può ingenerare errori nella fissazione dei termini delle adunanze, soprattutto per le società da tempo esistenti che hanno sviluppato le proprie procedure ancora in vigenza del regime preriforma.

La visione del bilancio come di un complesso processo di atti è necessaria al fine di rispettare i termini e programmare con la dovuta attenzione l'attività amministrativa volta alla redazione della bozza di bilancio.

Appare opportuno, soprattutto laddove la compagine sociale sia variegata e portatrice di interessi contrastanti, che tale programmazione tenga conto di eventuali imprevisti o difficoltà di redazione che richiedono agli amministratori di lasciare un margine temporale sufficiente e rendono opportuno prevedere la fissazione delle adunanze del consiglio in prossimità, ma non troppo a ridosso del termine ultimo disponibile.