

Approvazione del bilancio d'esercizio di srl e spa

Fonte: www.ilsole240re.com

L'approvazione del bilancio di esercizio rappresenta il momento di sintesi più rilevante nella vita societaria. Le modifiche introdotte con la riforma del diritto societario hanno reso più rigorose le scadenze per l'approvazione. Quali sono i termini di legge e le situazioni che possono dare luogo ad approvazione in termini prolungati?

Il momento di sintesi economica più importante nella vita della s.r.l. o s.p.a. è certamente rappresentato dall'approvazione del bilancio di esercizio. Per le società di minore dimensione, che rappresentano la maggior parte di quelle registrate in Italia, l'approvazione del bilancio è spesso identificabile come l'unico evento "solenne" e rituale nella vita dell'impresa.

Prima di procedere oltre, è utile soffermarsi sulla procedura di approvazione dei bilanci e sui termini che vengono dettati dal Codice civile per le due tipologie di società in esame, ricordando anzitutto che l'approvazione del bilancio nell'assemblea dei soci o degli azionisti è il punto di arrivo di un complesso di atti che vede coinvolti gli amministratori e, ove previsti, i sindaci e il revisore.

Assemblea di approvazione del bilancio

Nell'ambito delle 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 debba essere convocata almeno una volta all'anno, nel termine massimo di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, prorogabile in particolari situazioni a 180 giorni. In particolare il predetto articolo, al comma 2, così dispone: "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 ovvero 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".

Il citato articolo del Codice civile trova applicazione sia per le s.p.a. prive di consiglio di sorveglianza sia per le s.r.l., in virtù della norma di rinvio dell'art. 2478 bis, comma 1, cod. civ.

che stabilisce: "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. civ."

E' nota la differenza rispetto alla previgente disciplina societaria, che prevedeva i termini espressi in mesi di calendario (4 mesi-6 mesi), mentre 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, ovverosia al 31 dicembre di ogni anno.

Come si può agevolmente verificare dalla tabella, la decisione del legislatore di esprimere i termini in giorni e non in mesi crea 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.

Proroga del termine per l'assemblea

E' importante ricordare come la proroga del termine per l'assemblea a 180 giorni, in passato molto utilizzata, a volte con leggerezza, presenti 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 cod. civ.) e per la presentazione ai soci (nella s.r.l., art. 2478bis cod. civ.)

Approvazione di bilancio nelle s.r.l. tramite consultazione o consenso scritto

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 cod. civ., 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. E' 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. Il Codice civile impone, infatti: "dai documenti sottoscritti dai soci devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto della decisione e il consenso alla stessa" (art. 2479 comma 3, cod. civ.).

Approvazione del bilancio tramite assemblea ordinaria

Tornando al metodo di approvazione del bilancio tramite assemblea, è appena il caso di rammentare come nella disciplina previgente alla riforma del diritto societario, ai fini di poter effettuare la relativa convocazione nel "termine lungo", occorre che vi fossero "particolari esigenze" giustificative di tale proroga. La giurisprudenza aveva interpretato il dettato della 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" agli amministratori, i quali erano comunque tenuti a motivare la proroga.

Nel nuovo testo dell'art. 2364 cod. civ., il dettato normativo è divenuto più preciso, esplicitando che l'ipotesi di proroga usuale è la redazione del bilancio consolidato e aggiungendo, quali ulteriori motivazioni per la proroga, anche "particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società".

Quali sono tali particolari esigenze? Si può, a titolo esemplificativo, pensare a tutte le società che abbiano strutture amministrative di particolare complessità, con molteplicità di sedi e contabilità separate, oppure a società 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.

A livello statutario, pertanto, l'attuale assetto normativo consente:

- a) una permanente proroga (tutti gli anni) del termine dell'assemblea nel caso di redazione del bilancio consolidato;
- b) un occasionale rinvio del termine qualora vi siano esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società.

Per esempio, la ristrutturazione del reparto amministrativo -a parere di chi scrive- rientra certamente nelle ipotesi di cui al predetto punto b), poiché coinvolge la struttura amministrativa della società e pertanto è coerente con il dettato normativo. In tali casi, 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.

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. Ne sono esempi il citato caso 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. Tra le cause di rinvio legate all'oggetto sociale si possono inoltre ricordare le società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione: per queste società

i dati reddituali definitivi saranno conosciuti solo dopo che i citati consorzi avranno approvato il bilancio e ripartito per consorziato le poste rilevanti.

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 maggiore termine di approvazione.

Volendo presentare un altro esempio, questa volta di tipo "negativo", ci si può riferire alla proroga adottata in passato in occasione di sanatorie fiscali o rilevanti modificazioni delle norme tributarie. Si ritiene che la proroga in detto caso non possa avere più luogo, poiché sarebbe basata su cause palesemente esterne alla vita sociale, e non interne (oggetto sociale) e strutturali alla stessa come richiede, oggi, il Codice civile.

Illustrazione delle cause nella relazione sulla gestione (nota integrativa per bilanci abbreviati)

Circostanza eccezionale

(incendio) - "Signori soci, come a Voi comunicato in data (...), lo stabilimento è stato oggetto di un incendio di natura accidentale che ha interessato anche i locali ove avviene l'amministrazione della società. Grazie alla rigorosa applicazione della normativa sulla sicurezza dei dati informatici, è stato possibile ripristinare l'operatività in tempi brevi, tuttavia parte del materiale cartaceo relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre è andata distrutta. L'opera di recupero dei dati e di catalogazione del materiale compromesso ha comportato la necessità di convocare l'assemblea di approvazione del bilancio nel maggiore termine dei 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale".

Circostanza ricorrente

(complessità gestionale) - "Signori soci, pur essendo in stato avanzato il progetto di ristrutturazione della rete informatica aziendale e di centralizzazione dei dati, la complessità della struttura amministrativa della Vostra società, portante ricordiamo ben (...) distinte unità produttive, ha richiesto anche per questo esercizio la convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio nel maggiore termine dei 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale al fine di consentire le necessarie verifiche sui dati delle singole unità produttive".

La posizione della più recente giurisprudenza

In materia si sono espressi già alcuni tribunali. Di particolare interesse per chiarezza espositiva risulta essere la massima seguente: "E' legittima la clausola statutaria che consente l'approvazione del bilancio nel maggior termine previsto dall'art. 2364, ult. 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" (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.

A titolo esemplificativo, indichiamo nella tabella a pag. 65 lo stralcio di due relazioni sulla gestione illustranti le cause sottostanti il maggior termine del bilancio, l'uno legato a circostanze eccezionali (relative alla struttura della società), l'altro invece legato a una perdurante complessità amministrativa.

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 verrà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 cod. civ.

Considerazioni conclusive

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.