



Circolare informativa per la clientela
n. 9/2011 del 18 marzo 2011

PROCEDURA di FORMAZIONE del BILANCIO 2011 (ESERCIZIO 2010)

In questa Circolare

- 1. Procedura di formazione del bilancio**
- 2. Redazione del progetto di bilancio**
- 3. Controllo del progetto di bilancio**
- 4. Deposito del progetto di bilancio**
- 5. Approvazione del bilancio**
- 6. Pubblicazione del bilancio**

1. PROCEDURA di FORMAZIONE del BILANCIO

Il Legislatore civilistico impone la **redazione** del bilancio da parte dell'organo amministrativo e la conseguente **approvazione** da parte dei soci entro un **termine massimo** ritenuto sufficiente per la elaborazione dei documenti che lo compongono.

Per quanto riguarda le **società a responsabilità limitata** prevede, infatti, l'art. 2478-bis c.c.: «*Il bilancio deve essere redatto con l'osservanza degli articoli da 2423, 2423-bis, 2423-ter, 2424, 2424-bis, 2425, 2425-bis, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430 e 2431, salvo quanto disposto dall'articolo 2435-bis. Esso 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 ed alle condizioni previsti dal secondo comma dell' articolo 2364*».

La disciplina applicabile alle **società per azioni** è, invece, rinvenibile nell'art. 2364 c.c. che afferma: «*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 maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall' articolo 2428 le ragioni della dilazione*».

La normativa prevede, comunque, un preciso iter di formazione del documento annuale, che possiamo così schematizzare:

- redazione del progetto di bilancio;
- presentazione agli organi preposti al controllo;
- deposito del bilancio presso la sede sociale;
- approvazione del bilancio da parte dell'Assemblea dei soci
- pubblicazione del bilancio presso il Registro delle imprese.

2. REDAZIONE del PROGETTO di BILANCIO

L'organo amministrativo della società deve predisporre il **progetto di bilancio** costituito obbligatoriamente dai seguenti documenti:

- il **bilancio d'esercizio**, costituito da Stato patrimoniale (art. 2424 c.c.), Conto economico (art. 2425 c.c.) e Nota integrativa (art. 2427 c.c.);
- la **relazione sulla gestione** (art. 2428 c.c.), che può essere omessa in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis c.c., qualora nella Nota integrativa siano fornite le informazioni obbligatorie richieste in tema di partecipazioni possedute (punto 3, art. 2428 c.c.) e partecipazioni alienate (punto 4, art. 2428 c.c.).

Non è previsto un esplicito **termine** entro il quale il progetto di bilancio deve essere **predisposto** ed **approvato** dall'organo competente, ma è necessario che lo stesso sia consegnato agli eventuali organi di controllo **almeno 30 giorni prima** del termine fissato per la presentazione ai soci, o, in mancanza di controllo contabile, sia depositato presso la sede sociale nei **15 giorni antecedenti** il termine di presentazione ai soci.

3. CONTROLLO del PROGETTO di BILANCIO

L'organo che espleta la funzione di controllo contabile ha 15 giorni di tempo per effettuare le **verifiche** e gli **accertamenti** propedeutici alla redazione della relazione sul bilancio.

Quest'ultima, che deve concludersi con un **giudizio** sul **bilancio**, deve poi essere presentata all'Assemblea dei soci costituendo un vero e proprio allegato al bilancio.

La dottrina prevalente ritiene che il termine di 15 giorni richiesto dal Codice civile possa essere **derogato** se l'organo incaricato del controllo contabile vi rinunci esplicitamente dichiarando di essere comunque in grado di predisporre la relazione nei tempi previsti per il deposito presso la sede sociale.

4. DEPOSITO del PROGETTO di BILANCIO

Al fine di consentire ai soci una conoscenza adeguata del bilancio d'esercizio, necessaria per esprimere un giudizio positivo o negativo in merito alla sua approvazione, l'organo amministrativo, ai sensi dell'art.

2429 c.c., deve da ultimo provvedere a **depositare** presso la **sede** della società il **progetto di bilancio** unitamente agli **allegati** richiesti.

Si tratta, in particolare, di:

- **bilancio d'esercizio** (Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa);
- **relazione sulla gestione**;
- **relazione degli organi di controllo** (Collegio sindacale e/o incaricato del controllo contabile);
- **bilancio delle società controllate** e prospetti di riepilogo dei principali dati di bilancio delle società collegate, nel caso in cui la società sia tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**.

Il tutto deve essere depositato presso la sede sociale **almeno 15 giorni prima** del termine fissato per la convocazione dell'Assemblea dei soci di approvazione del bilancio.

5. APPROVAZIONE del BILANCIO

L'**Assemblea** per l'approvazione del bilancio deve essere **convocata** a cura dell'organo amministrativo mediante specifico **avviso** contenente l'indicazione del giorno, dell'ora e del luogo dell'adunanza unitamente all'ordine del giorno con le materie da trattare.

L'avviso di convocazione per le **società per azioni** deve essere **pubblicato almeno 15 giorni prima** del giorno fissato per l'Assemblea:

- nella *Gazzetta Ufficiale* delle Repubblica italiana;
- ovvero in almeno un quotidiano eventualmente indicato nello statuto.

Le società per azioni che **non** fanno ricorso al **mercato del capitale di rischio** possono effettuare la convocazione, se previsto statutariamente, mediante **avviso comunicato** ai soci con mezzi idonei (fax, raccomandata con avviso di ricevimento, ecc.) che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento almeno 8 giorni prima dell'Assemblea.

Per quanto riguarda le **società a responsabilità limitata**, in assenza di esplicita modalità di convocazione prevista dallo statuto, la stessa deve essere effettuata mediante **lettera raccomandata** spedita ai soci, presso il domicilio, quale risulta dal Registro delle imprese, **almeno 8 giorni prima** del giorno fissato per l'adunanza.

Per quanto riguarda il **termine** per la **convocazione** dell'Assemblea dei soci al fine di approvare il bilancio, l'art. 2364, co. 2, c.c. prevede che esso debba essere stabilito dallo **statuto**, e **non** debba essere comunque **superiore a 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Tale termine può, tuttavia, essere **differito a 180 giorni** in due ipotesi:

- società tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**;
- quando lo richiedono **particolari esigenze** connesse alla struttura e all'oggetto sociale.

In entrambi i casi l'organo amministrativo deve indicare nella relazione sulla gestione o nella Nota integrativa le **cause** che hanno comportato la **dilazione**: la mancata motivazione non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma può incidere sulla responsabilità degli amministratori.

La cd. «**approvazione in proroga**» richiede, innanzitutto, una specifica **previsione statutaria**.

Come sostenuto dalla Commissione del Consiglio notarile di Milano (massima 26.3.2004, n. 15), «*la clausola statutaria che consente la convocazione dell'assemblea per l'approvazione (per la S.r.l.: la presentazione) del bilancio nel maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, previsto dall'art. 2364 e, per rinvio, dall'art. 2478-bis non deve necessariamente contenere l'indicazione analitica e specifica delle fattispecie che consentono il prolungamento del termine stesso*».

Analoghe riflessioni sono svolte dal Comitato interregionale dei Consigli notarili delle Tre Venezie (massima H.B.3, versione settembre 2009): «*La previsione statutaria del maggior termine per la convocazione dell'assemblea avente all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio ex art. 2364, ultimo comma, c.c. può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società che la giustificano, potendo limitarsi a fare un riferimento generico a tali esigenze che dovranno però sussistere in concreto nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà. Gli amministratori devono infatti dare conto delle ragioni della dilazione nella relazione prevista dall'art. 2428 c.c.*».

Quindi, lo statuto non deve indicare in modo analitico e dettagliato le possibili ipotesi che, in concreto, consentono la dilazione, bensì può limitarsi a contenere un **generico** ma necessario **riferimento** alle (sole) **ipotesi legali**, per quanto generali, dovendo poi essere gli amministratori a valutare se, nel caso concreto che interessa la società, sia possibile ricondurre la fattispecie ad una delle previsioni legali che giustifica la dilazione.

Ovviamente, non va trascurato il ruolo del **Collegio sindacale** che, ai sensi dell'art. 2403 c.c., deve **vigilare** sulla **correttezza complessiva** dell'**iter** procedurale di **approvazione** del **bilancio** e, di conseguenza, sulla **fondatezza** delle **ragioni** adottate dall'organo amministrativo per attuare la **dilazione**.

È, inoltre, necessario il ricorrere di particolari motivazioni che giustificano il rinvio.

In merito alle ragioni che giustificano il differimento del termine di convocazione dell'Assemblea per l'approvazione del bilancio, si ritiene che la **prima circostanza** operi a prescindere da ulteriori valutazioni: se la società si trova nell'effettiva condizione di redigere il **bilancio consolidato**, la **dilazione** del termine dovrebbe spettare **di diritto**.

Questa previsione legale, tra l'altro, pare aver accolto un orientamento di prassi e giurisprudenza diffusosi in vigenza della vecchia normativa, in forza del quale la particolare situazione dell'obbligo di consolidamento configurava appieno le particolari esigenze che giustificavano la dilazione.

Minori certezze esistono in relazione alla **seconda ipotesi** richiamata dalla norma.

Va ricordato, infatti, come, nella normativa previgente la riforma del diritto societario, si facesse genericamente e semplicemente riferimento a «particolari esigenze».

La nuova formulazione risulta, invece, molto più restrittiva, richiedendo che le **particolari esigenze** siano relative alla **struttura** ed all'**oggetto** della **società**.

Quindi una previsione non generica e a contenuto precisamente delimitato.

Va osservato, innanzitutto, che la norma, letteralmente interpretata, sembra richiedere che i due fattori riconducibili alla struttura e all'oggetto debbano essere **contemporaneamente presenti** nel generare le situazioni che giustificano la dilazione.

La dottrina prevalente, tuttavia, propende per vedere i due fattori tra di loro **alternativi** (attribuendo, quindi, alla congiunzione «ed» una funzione elencativa e non congiuntiva).

Resta da individuare **in concreto** quali possono essere le **particolari esigenze**.

La Commissione del Consiglio notarile di Milano, nella massima già citata, osserva che queste particolari esigenze (se si accoglie la tesi disgiuntiva sopra illustrata), possono configurare situazioni sia **straordinarie** (queste, tendenzialmente, con riferimento alla struttura), sia **ripetitive** e **fisiologiche** (queste altre, tendenzialmente, con riferimento all'oggetto).

Un'elencazione esemplificativa potrebbe essere la seguente:

- **società strutturalmente articolate**, poiché operanti con diverse sedi in Italia e/o all'estero, dotate di autonomia gestionale, amministrativa e contabile, i cui risultati devono essere riuniti;
- **modifica ai sistemi informativi** e di **tenuta della contabilità** e dell'**amministrazione**, dal che potrebbero derivare difficoltà nella raccolta ed elaborazione dei dati necessari per la predisposizione del bilancio;
- **dimissioni degli amministratori** in prossimità del termine ordinario di convocazione dell'Assemblea e nomina di nuovi amministratori che hanno bisogno di tempo per raccogliere e verificare i dati contabili;
- **società** che, ancorché **non** tenute alla redazione del **bilancio consolidato**, devono **esaminare i risultati** delle **partecipate** per valutare correttamente le partecipazioni iscritte in bilancio;
- necessità di disporre, per le **imprese edili**, dell'**approvazione** degli **stati di avanzamento lavori** da parte del committente (più rassicurante ancora è l'ipotesi che prevede l'esistenza di cantieri all'estero, con conseguenti difficoltà sia nel reperire i dati, sia nel valutare gli importi eventualmente espressi in valuta diversa dall'euro);
- **coinvolgimento in operazioni societarie straordinarie**.

Sotto il profilo operativo, è opportuno evidenziare che la **proroga** del **termine** per la **convocazione** dell'Assemblea dovrà risultare da un'**apposita deliberazione** dell'organo amministrativo (o determinazione dell'amministratore unico), da adottare entro il termine assegnato per l'approvazione del progetto di bilancio e, quindi, entro il 31 marzo in caso di anni non bisestili.

Diversamente, la disposizione attualmente in vigore rende sicuramente più **circoscritti** i **casi** in cui il ricorso alla **proroga** può essere **legittimo** e quindi, a differenza del passato, è sicuramente rischioso addurre motivazioni di derivazione fiscale, come la necessità di addivenire ad un corretto calcolo delle imposte a debito (magari in presenza di alcune novità legislative), o la necessità di appostare imposte differite e/o anticipate, ad esempio in presenza di disallineamenti di valori, o le motivazioni legate alla ritardata approvazione degli studi di settore (o, comunque, all'emanazione degli strumenti aggiornati).

L'Assemblea che approva il bilancio deve anche disporre del risultato conseguito nell'esercizio di riferimento, sia esso un utile o una perdita, sulla base della proposta fornita nella relazione sulla gestione o nella Nota integrativa dall'organo amministrativo.

Nell'ipotesi di distribuzione di utili ai soci, la relativa **delibera assembleare** deve essere **registrata entro 20 giorni** dalla data dell'atto con **pagamento dell'imposta di registro** nella misura fissa di **168 euro**.

6. PUBBLICAZIONE del BILANCIO

Il procedimento relativo al bilancio si conclude con la sua **pubblicazione**.

Ai sensi dell'art. 2435, co. 1, c.c. l'organo amministrativo deve depositare, **entro 30 giorni dall'approvazione**, presso il Registro delle imprese, il **bilancio d'esercizio**, la **relazione sulla gestione**, la/le **relazioni degli organi di controllo**, il **verbale dell'Assemblea** (o del Consiglio di sorveglianza) di approvazione, l'**elenco soci** per le S.p.a.

Per quanto riguarda le modalità di deposito dei bilanci al Registro delle imprese, il bilancio 2011 dovrà essere presentato in «**formato elettronico elaborabile**» (XBRL), come previsto dall'art. 37, co. 21-bis, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006 e dal D.P.C.M. 10.12.2008.

APPROVAZIONE del BILANCIO 2011 – TEMPISTICA			
Adempimento	Scadenza	Termine convocazione Assemblea	
		Ordinario	In proroga
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori: <ul style="list-style-type: none"> • Stato patrimoniale; • Conto economico; • Nota integrativa; • relazione sulla gestione (se obbligatoria). 	Comunicazione del bilancio all'organo di controllo entro i 30 giorni precedenti la data fissata per l'Assemblea.	31 marzo	30 maggio
Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati.	Il bilancio deve restare depositato nella sede della società durante i 15 giorni che precedono l'Assemblea e fino a che sia approvato.	15 aprile	14 giugno
Convocazione dell'Assemblea.	Entro gli 8 giorni che precedono l'adunanza.	22 aprile	21 giugno
Assemblea di approvazione del bilancio.	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.	30 aprile	29 giugno
Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle imprese.	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio.	30 maggio	29 luglio

FAC-SIMILE VERBALE C.D.A. PROGETTO BILANCIO
Verbale del Consiglio di amministrazione al progetto di bilancio
<p>L'anno 2011, il giorno del mese di, alle ore, si è riunito presso la sede sociale di, via, n. il Consiglio di amministrazione della società per discutere e deliberare in merito al seguente</p> <p style="text-align: center;">ordine del giorno</p>

1. redazione del progetto di bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2010;
2. redazione della relazione sulla gestione relativa all'esercizio chiuso al 31.12.2010;
3. convocazione dell'Assemblea ordinaria dei soci per l'approvazione del bilancio e la destinazione del risultato di esercizio.

Assume la presidenza il Signor, il quale constatata la presenza dei seguenti consiglieri: e dei seguenti sindaci effettivi:, dichiara valida la riunione e chiama a fungere da segretario il Signor, che accetta.

Il Presidente sottopone al Consiglio di amministrazione il progetto di bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2010, procedendo all'analisi dettagliata delle singole voci, evidenziando le peculiarità dell'attività sociale svolta nel corso dell'esercizio.

In particolare, il Presidente evidenzia che

Viene, quindi, redatta ed approvata la relazione sulla gestione da presentare all'Assemblea dei soci.

oppure

Il Presidente precisa che il bilancio è stato redatto nella forma abbreviata, avendo la società i requisiti previsti dal co. 1 dell'art. 2435-bis c.c. e che quindi non è stata redatta la relazione sulla gestione.

Sulla base di quanto sopra, il Consiglio all'unanimità

delibera

1. di approvare il progetto di bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2010, costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa;
2. di approvare la relazione sulla gestione che accompagna il bilancio;
3. di convocare l'Assemblea dei soci per il giorno, alle ore, presso la sede sociale con il seguente ordine del giorno:
 deliberazioni di cui all'art. 2364 c.c.;
 varie ed eventuali.

Non essendoci nient'altro da deliberare e nessuno chiedendo la parola, il Presidente dichiara chiusa la seduta alle ore

Il Segretario

Il Presidente

.....

.....

FAC-SIMILE VERBALE C.D.A. DIFFERIMENTO TERMINI

Verbale del Consiglio di amministrazione di differimento del termine di approvazione del bilancio

L'anno 2011, il giorno del mese di, alle ore, si è riunito presso la sede sociale di, via, n. il Consiglio di amministrazione della società per discutere e deliberare in merito al seguente

ordine del giorno

1. proposta di differimento dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2010 e delibere conseguenti;
2. varie ed eventuali.

Assume la presidenza il Signor, il quale constatata la presenza dei seguenti consiglieri: e dei seguenti sindaci effettivi:, dichiara valida la riunione e chiama a fungere da segretario il Signor, che accetta.

Il Presidente informa che l'organo amministrativo non è stato in grado di predisporre il progetto di bilancio a causa

Sulla base di quanto sopra, il Presidente, in conformità a quanto previsto dall'art. dello Statuto sociale e a norma dell'art. 2364, co. 2, c.c., propone al Consiglio di amministrazione di differire il termine di convocazione dell'Assemblea ordinaria dei soci per l'approvazione del progetto di bilancio, che in ogni caso dovrà riunirsi entro Il Collegio sindacale, in persona del Presidente, manifesta parere favorevole al differimento.

Il Consiglio di amministrazione, sulla base della motivazione illustrata dal Presidente,

delibera

di ricorrere al maggior termine per l'approvazione del progetto di bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2010, e di convocare la relativa Assemblea dei soci per il giorno, alle ore, presso la sede sociale con il seguente ordine del giorno:

deliberazioni di cui all'art. 2364 c.c.;

varie ed eventuali.

Non essendoci nient'altro da deliberare e nessuno chiedendo la parola, il Presidente dichiara chiusa la seduta alle ore previa lettura, approvazione e sottoscrizione del presente verbale.

Il Segretario

Il Presidente

.....

.....