

BILANCIO

Rettifiche di bilancio e “utili portati a nuovo” non capienti

di **Lucia Recchioni**

Le **nuove regole** in materia di **bilancio** di esercizio impongono generalmente un'**applicazione retroattiva** dei riformulati principi contabili, con imputazione degli effetti ai **saldi di apertura** dell'esercizio in corso.

Più precisamente, secondo i chiarimenti forniti dall'**OIC**, gli **effetti** potrebbero essere imputati alla voce **“utili portati a nuovo”**, sebbene il redattore di bilancio possa scegliere anche un'altra voce del **patrimonio netto**.

Generalmente, quindi, deve essere rilevata la seguente scrittura contabile: *“Utili portati a nuovo a Posta da rettificare”*.

Sul punto sono stati recentemente forniti dei **chiarimenti** con il documento pubblicato dal **CNDCEC** e **Confindustria**, dal titolo **“Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai Principi contabili nazionali”**.

Il documento analizza, in primo luogo, il **momento** in cui dovrebbero essere effettuate le **rettifiche**, chiarendo che le **rilevazioni contabili** dovrebbero essere effettuate subito dopo il **bilancio di apertura**.

Considerato però che i **principi contabili** sono stati pubblicati nella loro versione definitiva solo nel **dicembre 2016**, è possibile rilevare la **rettifica** anche in un **momento successivo**, se il **sistema informativo** di riferimento non consente modifiche retroattive.

Aldilà del momento di rilevazione delle variazioni, l'aspetto sul quale si concentrano le maggiori perplessità riguarda il caso in cui la voce **“utili portati a nuovo”** sia di importo **non sufficiente** per assorbire gli effetti dei cambiamenti.

A tal proposito il documento in commento chiarisce che, **in mancanza di indicazioni specifiche**, se gli **“utili portati a nuovo”** non sono **capienti** si deve *“seguire la sequenza di utilizzo di riserva prevista in caso di riduzione del capitale sociale per perdite. Pertanto, una società che, per esempio, riduce il capitale sociale in misura superiore a 1/3 dello stesso dovrà avviare le procedure degli articoli 2446 e 2482-bis cod. civ., così come la società che vede diminuire il capitale sociale sotto il limite legale dovrà evidentemente adoperarsi per ricapitalizzare la società ex articoli 2447 o 2482 ter cod. civ.”*.

Si ritiene quindi utile concentrare l'attenzione sui richiamati articoli del codice civile: tutti, nel

dettare gli adempimenti procedurali, richiedono che l'**assemblea dei soci** sia convocata **“senza indugio”**.

Più precisamente, volendo richiamare la disciplina in tema di **S.r.l.**, l'[articolo 2482-bis cod. civ.](#) prevede quanto segue: *“quando risulta che il **capitale è diminuito di oltre un terzo** in conseguenza di **perdite**, gli amministratori devono **senza indugio** convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti”*.

Ai sensi dell'[articolo 2631 cod. civ.](#), poi, *“ove la legge e lo statuto **non prevedano espressamente un termine**, entro il quale effettuare la **convocazione**, questa si considera **omessa** allorché siano trascorsi **trenta giorni dal momento in cui gli amministratori e i sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto** che obbliga alla convocazione dell'assemblea dei soci”*.

Gli amministratori dovevano pertanto **convocare l'assemblea dei soci entro trenta giorni dalla data di pubblicazione**, nella loro versione definitiva, **dei principi contabili nazionali**?

Il termine sarebbe oggi ampiamente **decorso**, ed un'interpretazione rigorosa della norma potrebbe comportare l'applicazione della **sanzione** da euro **1.032** a **6.197** euro in capo agli **amministratori** e ai **sindaci** per **omessa convocazione dell'assemblea**, ai sensi dello stesso [articolo 2631 cod. civ.](#) Si ricorda, tra l'altro, che la sanzione è **aumentata di un terzo** in caso di convocazione a seguito di **perdite**.

Se, invece, si ritenesse che la perdita (e, più precisamente, **l'incapienza degli “utili portati a nuovo”**) sia accertata alla **chiusura dell'esercizio** si potrebbe effettivamente ritenere che i soci possano essere convocati direttamente nel termine di **120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio per l'**approvazione del bilancio** (termine, questo, espressamente previsto dalla **legge**).

Pare tuttavia abbastanza evidente che una **rettifica dei saldi di apertura** difficilmente possa essere **equiparata** ad una **perdita emersa solo in sede di chiusura annuale** dei conti.

La dottrina, anche nel caso di perdita emersa in sede di chiusura dell'esercizio, consiglia comunque di **anticipare la convocazione**, proprio in considerazione dell'espressione **“senza indugio”** richiamata nel citato articolo.

Senza volersi pronunciare su questo aspetto, si ritiene comunque necessario sottolineare che, se gli amministratori decidessero di ricorrere al **maggior termine di 180 giorni** per l'approvazione del bilancio a seguito delle novità introdotte (come peraltro suggerito dallo stesso CNDCEC con il comunicato del 16.01.2017), non potrebbe sicuramente parlarsi di **assemblea convocata “senza indugio”**.

Deve infine ritenersi necessaria la presenza di un **notaio** in quanto i soci, pur potendo rinviare la perdita all'esercizio successivo, potrebbero deliberare **l'immediata riduzione del capitale**.

È tuttavia ammessa la **convocazione di un'assemblea** nella quale gli amministratori

propongono il rinvio della perdita all'esercizio successivo, con convocazione di una **successiva assemblea** con la presenza del notaio, nel caso in cui i soci, discostandosi dalla proposta degli amministratori, decidano di **ridurre il capitale**.

Le stesse osservazioni possono essere estese al caso in cui le perdite superiori ad un terzo del capitale abbiano **intaccato il minimo legale**, con la differenza che, in questo caso, si renderebbe necessaria una delibera di **riduzione del capitale** (con contemporaneo aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale) o di **trasformazione** della società.

