

STEFANO MARCHESE

**SUL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE
DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI
DA PARTE DI SOCIETÀ DI CAPITALI**

Estratto da: **Rivista di Diritto e Pratica Tributaria**

Volume LXII - (1991) - n. 3



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

1991

Sul termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di società di capitali (*)

È da considerarsi tempestiva la dichiarazione dei redditi presentata da una società per azioni entro un mese dall'approvazione del bilancio avvenuta entro i sei mesi, anziché entro i quattro ordinari, essendo state osservate le condizioni di cui all'art. 2364 del codice civile.

Comm. centr., sez. XIV, 8 giugno 1990, n. 4497.

(Omissis). — *Diritto.* — Il ricorso dell'ufficio non appare meritevole di accoglimento poiché, conformemente a quanto rilevato dalla decisione impugnata, deve ritenersi nella specie tempestivamente assolto da parte della s.p.a. T.G. l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini irpeg per l'anno 1976.

Come è invero noto, l'art. 9, 2° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto (ovvero, se gli stessi non siano approvati, entro un mese dalla scadenza del termine medesimo).

A sua volta, poi, l'art. 2364, 2° comma, c.c. in tema di società per azioni da un lato dispone che l'assemblea ordinaria — cui è demandata l'approvazione del bilancio a norma del n. 1 del precedente 1° comma — deve riunirsi entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale e, d'altro lato, consente che l'atto costitutivo della società preveda un termine maggiore, non superiore comunque a sei mesi, quando particolari esigenze lo richiedano.

Ora, dal verbale di assemblea del 30 giugno 1977, risulta che la s.p.a. in questione si è avvalsa di quest'ultima facoltà, prevedendo, nell'atto costitutivo, la possibilità che l'assemblea ordinaria sia chiamata ad approvare il bilancio fino a sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, per gravi e comprovate necessità della società stessa.

Ciò stante, alla stregua di tali disposizioni, poiché il bilancio è stato per l'appunto approvato nella richiamata riunione di assemblea del 30 giugno 1977, tempestiva appare la dichiarazione dei redditi in quanto presentata il 30 luglio 1977.

Non possono in contrario valere le obiezioni dell'ufficio, secondo cui la facoltà di proroga dai quattro ai sei mesi è stata nella specie male esercitata, non essendosi entro la scadenza ordinaria riuniti né il Consiglio d'amministrazione né l'assemblea ordinaria onde dare atto delle esigenze che imponevano di ricorrervi.

Quanto invero al Consiglio di amministrazione, parimenti dal verbale di assemblea del 30 giugno 1977 risulta che in realtà esso

costitutivo può stabilire un termine maggiore, non superiore in ogni caso a sei mesi, quando particolari esigenze lo richiedono» (3).

La legge fissa quindi un termine per la (prima) convocazione dell'assemblea, ma nulla dice sul termine per l'approvazione del bilancio. Anzi, l'art. 2369 c.c., contemplando l'ipotesi, tutt'altro che infrequente, di mancanza del *quorum* costitutivo nella prima convocazione, prevede l'obbligo di una nuova (o seconda) convocazione nei trenta giorni dalla prima. Ma ciò non significa che il bilancio debba essere necessariamente approvato in questa sede (4).

Sulla base di queste premesse si potrebbe opinare che la legge preveda un termine per la convocazione dell'assemblea ma non un termine per l'approvazione del bilancio (5). Il che, peraltro, determinerebbe l'applicabilità alla società per azioni del termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi dal 3° comma dell'art. 9, in contrasto con una prassi quasi quarantennale.

Occorre invece rilevare che l'art. 2453 c.c. dispone che entro trenta giorni dall'approvazione gli amministratori devono procedere al deposito del bilancio presso la cancelleria società commerciale del tribunale, e che, secondo la giurisprudenza (6) e la prassi di certe Cancellerie di tribunale (7), si ravvisa la violazione di tale obbligo — che, prima della depenalizzazione attuata con la l. 24 dicembre 1975, n. 706, costituiva reato ex art. 2626 c.c. — anche in caso di mancata approvazione del bilancio, dovendo comun-

(3) Tale norma è poi applicabile anche alle società in accomandita per azioni, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative in virtù dei richiami contenuti rispettivamente negli artt. 2464, 2486 e 2516 c.c.

(4) L'assemblea potrebbe essere rinviata ex art. 2374 c.c., o deliberare di continuare l'adunanza in un altro giorno o, ancora, potrebbe non approvare il bilancio, invitando gli amministratori ad apportarvi alcune modifiche: tutte ipotesi che rientrano nella fisiologia della vita degli organi societari.

(5) Al limite la persistente mancanza dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea potrà far ritenere che ci si trovi in presenza di un'impossibilità di funzionamento o continuata inattività dell'assemblea, le quali costituiscono, come è noto, cause di scioglimento della società ex art. 2448, n. 3, c.c.

(6) Cfr. fra le altre Cass., 17 gennaio 1962, in *Giust. pen.*, 1963, II, 77; Cass., 9 marzo 1957, in *Giust. pen.*, 1957, II, 530; Cass., 15 marzo 1955, in *Riv. pen.*, 1955, II, 800; Cass., 8 maggio 1952, in *Giur. cass. pen.*, 1952, II, 441; *contra*: Cass., 26 aprile 1973, in *Giur. it.*, 1975, II, 199; Pret. Bologna, 18 luglio 1960, in *Critica pen.*, 1960, 89, e in *Rep. Foro it.*, 1961, voce «Società», n. 306; Pret. Napoli, 6 febbraio 1952, in *Foro nap.*, 1952, II, 58; Pret. Napoli, 12 marzo 1951, in *Dir. e giur.*, 1951, 341. Le massime delle sentenze citate possono essere lette anche in Bocchini, *Il bilancio delle società*, Padova, 1987, 207 e ss.

(7) Cfr. Scelta, *La cancelleria delle società commerciali del Tribunale di Milano, in tema di mancato o ritardato deposito di bilanci*, in *Giur. comm.*, 1979, I, 739 e ss.; Spolidoro, *Mancata o ritardata approvazione del bilancio e deposito del verbale di assemblea deserta*, in *Giur. comm.*, 1980, I, 146 e ss.; Salafia, *Il deposito del bilancio di esercizio delle società di capitali nella cancelleria delle società commerciali*, in *Riv. soc.*, 1979, 1013 e ss.; Colombo, *Sul preteso deposito del progetto di bilancio*, in *Riv. soc.*, 1980, 497 e ss.

que gli amministratori provvedere al deposito del progetto di bilancio entro trenta giorni dallo spirare del termine previsto per la sua approvazione (8).

A prescindere dalla fondatezza o meno di tale tesi, quel che è importante evidenziare in questa sede è che la giurisprudenza e la dottrina hanno individuato la sussistenza di un termine per l'approvazione del bilancio, facendolo peraltro coincidere, in generale, con quello previsto dalla legge per la seconda convocazione dell'assemblea (9).

Confermata così l'applicabilità alle società di capitali del 2° comma dell'art. 9 del d.p.r. n. 600, le soluzioni che si sono prospettate dal punto di vista fiscale sono due: l'una fa coincidere il termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio con quello previsto per la prima convocazione dell'assemblea (10); l'altra invece sostiene che il termine per l'approvazione spiri con lo scadere della data stabilita dalla legge per la seconda convocazione (11).

2. — Un secondo ordine di problemi deriva dall'esercizio della facoltà di convocazione dell'assemblea nel maggior termine di sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, ai sensi dell'art. 2364, 2° comma, c.c.

(8) Per un sintetico resoconto di tali problemi cfr. Sasso, *Le società per azioni*, III, *Il bilancio*, Torino, 1981, 450 e ss.

(9) Cfr. De Luna, *Osservazioni in tema del reato di omesso deposito di bilanci annuali*, in *Riv. dir. pen.*, 1956, II, 742 e ss. e spec. 748 e ss.; Colombo, *Il bilancio di esercizio*, Milano, 1965, 416 e ss.; Sasso, *op. cit.*, 468.

(10) In tal senso è orientata l'Amministrazione finanziaria: cfr. circ. 1° giugno 1955, n. 351690, che può leggersi in Napolitano, *La imposta sulle società*, Milano, 1955, 376 e ss. e spec. 425; circ. 27 settembre 1957, n. 351680, che può leggersi in Poli, *Imposta sulle società*, in *Boll. trib.*, 1969, 1429, confermate da ris. 28 marzo 1975, n. 11/264, riprodotta nella circ. 5 luglio 1975, n. 31/R.T. 1/1526, in *Boll. trib.*, 1976, 374.

In dottrina cfr. Albicini, *Termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche*, in *Inf. Pirola*, 1990, 879 e ss.; Casertano-Capolupo, *La dichiarazione*, in *Fisco*, 1986, 5151; Di Paco, voce «*Dichiarazione dei redditi*», in *Guida fiscale italiana*, a cura di Fantozzi, Imposte dirette, A-F, **Torino**, 1980, 351; Ingresso, *Il termine di presentazione del mod. 760*, in *Boll. trib.*, 1989, 1685 e ss.; Napolitano, *Op. cit.*, 210 e ss.; Nava, *Problemi nuovi per la tempestività della dichiarazione dei redditi in rapporto all'art. 2364 c.c.?*, in *Boll. trib.*, 1978, 1655.

In giurisprudenza cfr. Comm. centr., sez. XXIV, 14 luglio 1985, n. 2078, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 724, e in *Boll. trib.*, 1984, 1617 (solo la massima).

(11) Così Magnani, *Op. loc. cit.*, il quale ritiene più corretta tale tesi perché armonizza la norma fiscale con il combinato disposto degli artt. 2364, 2° comma, e 2369 c.c.; cfr. anche Berliri, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, 60, nota 18; Pierantonio, *Sul termine utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di società di capitali*, in *Rass. trib.*, 1981, II, 235.

In giurisprudenza cfr. Comm. trib., 2° grado Treviso, 12 dicembre 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 1042, con nota redazionale critica, e in *Rass. trib.*, 1981, II, 234, con nota di Pierantonio, *cit.*; Comm. trib., 1° grado Reggio Emilia, 2 luglio 1988, n. 1423, in *Soc. bil. e cont.*, 1989, 520.

Cfr. anche la dottrina commercialistica citata alla nota 9.

La prima questione è se il computo della scadenza stabilisce i redditi.

Al riguardo non si può dar

Come è noto, l'esercizio
una duplice condizione: che l
tale possibilità e che sussistan
rimento del termine di convoca

Ora, poiché la norma fiscale è legale e negoziale concernente il termine di convocazione e applicazione di tali regole, non la presentazione della dichiarazione al miglior termine dei sei mesi (12).

Il secondo problema con
esercizio della facoltà di pro
tal caso potrebbe discendere
e, di riflesso, nella presentazio

In proposito va ricordato che la disposizione prevista dalla legge per i primi mesi consiste nella sussistenza di un solo maggior termine.

Tali esigenze possono essere

(12) Tale interpretazione
strazione finanziaria: cfr. 27 s
13 marzo 1976, n. 10/503, re
nova, nota 28 gennaio 1986, n.

(13) Il caso da manuale
gere il proprio bilancio, devono
legare poi al primo ex art. 242
prenditori e le società, sesta ed.
Manuale delle società, Torino,
gna-Roma, 1972, 306; e già l
lavoro, n. 966).

Per le società di assicurazione l'approvazione è fissata al 30% (cfr. art. 55, 2° comma, t.u. 13

lito soltanto quando le esigenze delle società, Napoli, 1963, 324; I, 143, nota 135; Brunetti, *La* Fiorentino, *Gli organi delle società*, 1636; e in giurisprudenza, *not.*, 1986, 363; App. Milano, Terme, 23 gennaio 1989, in *Assemblea delle società per azioni*, *scia*, decr. 10 agosto 1983, 1987, *ivi*, 1988, 451; Trib. Mi-

La prima questione è se tale maggior termine assuma rilevanza nel computo della scadenza stabilita per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Al riguardo non si può dare che una risposta positiva.

Come è noto, l'esercizio della facoltà sopraindicata è subordinata ad una duplice condizione: che l'atto costitutivo (o lo statuto sociale) preveda tale possibilità e che sussistano particolari esigenze che richiedano il differimento del termine di convocazione.

Ora, poiché la norma fiscale rinvia *tout court* alle regole aventi fonte legale e negoziale concernenti l'organizzazione della s.p.a., e il differimento del termine di convocazione ai sei mesi deriva appunto dalla congiunta applicazione di tali regole, non vi è dubbio che la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione debba determinarsi con riguardo al maggior termine dei sei mesi (12).

Il secondo problema consiste nelle modalità da seguire per il corretto esercizio della facoltà di proroga del termine, giacché da una irregolarità in tal caso potrebbe discendere una tardività nella convocazione dell'assemblea e, di riflesso, nella presentazione della dichiarazione dei redditi.

In proposito va ricordato che, oltre alla previsione statutaria, la condizione prevista dalla legge per la proroga del termine di convocazione a sei mesi consiste nella sussistenza di particolari esigenze che «richiedano» detto maggior termine.

Tali esigenze possono essere permanenti (13), oppure contingenti. Di

(12) Tale interpretazione appare pacificamente ammessa dalla stessa Amministrazione finanziaria: cfr. 27 settembre 1957, n. 351680, *cit.*, confermata dalla ris. 13 marzo 1976, n. 10/503, *retro*, 1977, I, 404; cfr. anche Isp. comp. imp. dir. Genova, nota 28 gennaio 1986, n. 1200/6, *retro*, 1986, I, 1296.

(13) Il caso da manuale è quello delle società capogruppo che, per poter redigere il proprio bilancio, devono previamente conoscere quelli delle controllate, da allegare poi al primo ex art. 2424, ultimo comma, c.c. (cfr. ad es. Ferrara jr., *Gli imprenditori e le società*, sesta ed. aggiornata da Corsi, Milano, 1984, 436; Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1984, 326, nota 168; Fré, *Società per azioni*, Bologna-Roma, 1972, 306; e già la *Relazione del Guardasigilli al codice civile*, Libro del lavoro, n. 966).

Per le società di assicurazioni è la legge speciale a disporre che il termine per l'approvazione è fissato al 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce (cfr. art. 55, 2° comma, t.u. 13 febbraio 1959, n. 499).

Nel senso che il maggior termine previsto dall'art. 2364 c.c. possa essere stabilito soltanto quando le esigenze siano costanti e permanenti cfr. Graziani, *Diritto delle società*, Napoli, 1963, 324; Valeri, *Manuale di diritto commerciale*, Firenze, 1945, I, 143, nota 135; Brunetti, *Trattato del diritto delle società*, Milano, 1948, II, 304; Fiorentino, *Gli organi delle società di capitali*, Napoli, 1950, 12, nota 9; Nava, *op. cit.*, 1636; e in giurisprudenza cfr. ad es. Trib. Lecco, decr. 25 ottobre 1985, in *Vita not.*, 1986, 363; App. Milano, decr. 22 marzo 1986, *ivi*, 1986, 363; Trib. Lamezia Terme, 23 gennaio 1989, inedita, la cui massima può essere letta in Bocchini, *L'assemblea delle società per azioni*, Padova, 1991, 46; nel senso opposto cfr. App. Brescia, decr. 10 agosto 1983, in *Riv. notar.*, 1983, 1223; Trib. Genova, 11 luglio 1987, *ivi*, 1988, 451; Trib. Milano, decr. 27 settembre 1972, inedito.

conseguenza l'atto costitutivo potrà contenere clausole formulate in modo differente (14).

Nell'ipotesi in cui il termine di sei mesi sia previsto *tout court* nello statuto, non ci pare che le particolari esigenze debbano essere fatte ulteriormente constare in alcun modo, mentre quando il rinvio ai sei mesi della convocazione dell'assemblea derivi da una facoltà concessa dalla clausola statutaria all'organo amministrativo, appare opportuno che l'esercizio di tale facoltà risulti da una deliberazione tempestivamente adottata (15).

(14) Nel caso di esigenze permanenti lo statuto potrà prevedere che «stanti le particolari esigenze della società, l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio dovrà essere convocata entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale». Nel caso invece di esigenze contingenti lo statuto reciterà ad esempio: «Qualora particolari esigenze lo richiedano, l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio potrà essere convocata entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale». In quest'ultimo caso la proroga del termine formerà oggetto di una facoltà da esercitarsi di volta in volta dall'organo amministrativo.

Condiviso la nostra opinione di legittimità di entrambe le clausole Albicini, *Op. cit.*, 882.

(15) La ris. min. 13 marzo 1976, n. 10/503, *cit.*, subordina l'efficacia ai fini fiscali del maggior termine dei sei mesi all'adozione di una deliberazione del consiglio d'amministrazione entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Tale orientamento è a nostro avviso criticabile.

Il consiglio, infatti, dovrebbe riunirsi entro tre (e non quattro) mesi, termine normale per approvare il progetto di bilancio e convocare l'assemblea, considerato che il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo *ex art.* 2432, 1° comma, c.c. (in senso conforme cfr. Nava, *Op. cit.*, 1637).

Inoltre è opportuno distinguere fra deliberazione e verbalizzazione della stessa. Quest'ultima ha una funzione meramente certificativa e non costituisce un requisito di validità dell'atto (in dottrina cfr. per tutti Bonelli, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, 33, testo e nota 63; Cagnasso, *L'amministrazione collegiale e la delega*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da Colombo e Portale, IV, Torino, 1991, 268 e ss.; Silvetti-Cavalli, *Società per azioni*, II, Torino, 1983, 405 e ss.; Verna, *Sulla convocazione e sulla verbalizzazione delle deliberazioni consiliari nelle società per azioni*, in *Giur. comm.*, 1986, I, 1080 e ss.; in tal senso è anche la giurisprudenza prevalente: per riferimenti cfr. *amplius* Bonelli, *Op. loc. cit.*; Silvetti-Cavalli, *Op. loc. cit.*; Cagnasso, *Op. cit.*, 268, note 114 e 115). Di conseguenza l'esercizio della facoltà di cui trattasi può essere fatta constare, oltre che con un verbale del consiglio di amministrazione, nella relazione degli amministratori al bilancio o nel verbale di assemblea.

Del tutto priva di senso è poi l'eccezione dell'ufficio fiscale che, nella decisione in esame, pretendeva che nei quattro mesi fosse convocata l'assemblea per ... prendere atto della successiva convocazione nei sei mesi.

Vi è infine da ricordare che nella controversia decisa da Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 29 agosto 1990, n. 2445, in *Corr. trib.*, 1991, 1294, l'ufficio non riteneva applicabile, almeno ai fini fiscali, il maggior termine dei sei mesi perché la società, essendo in liquidazione, era sprovvista (*sic*) del consiglio di amministrazione. Ad analoghe conclusioni si potrebbe pervenire quando la società fosse amministrata da un amministratore unico! L'erroneità di simili tesi, disattese peraltro nella decisione indicata, è di tutta evidenza: è l'organo preposto alla formazione del bilancio e alla convocazione dell'assemblea che può esercitare la facoltà di rinvio ai sei mesi.

In questo caso, infatti, vi consentire all'Amministrazione fiscale di esercitare la facoltà di rinvio, ma non la dichiarazione dei redditi (16).

Rimane infine da valutare l'efficacia delle deliberazioni fiscali, nell'ambito della verifica delle condizioni di sussistenza delle condizioni di esercizio del diritto di voto, in caso di rinvio del termine di convocazione della chiusura dell'esercizio.

Innanzitutto l'ufficio ha statuito che lo statuto sociale preveda tale facoltà.

Inoltre, se il termine di sei mesi è previsto, le particolari esigenze debbano essere fatte ulteriormente constare in alcun modo, mentre quando il rinvio ai sei mesi della convocazione dell'assemblea derivi da una facoltà concessa dalla clausola statutaria all'organo amministrativo, appare opportuno che l'esercizio di tale facoltà risulti da una deliberazione tempestivamente adottata (15).

Diverso è il caso in cui il maggior termine di sei mesi sia previsto *tout court* nello statuto, non ci pare che le particolari esigenze debbano essere fatte ulteriormente constare in alcun modo, mentre quando il rinvio ai sei mesi della convocazione dell'assemblea derivi da una facoltà concessa dalla clausola statutaria all'organo amministrativo, appare opportuno che l'esercizio di tale facoltà risulti da una deliberazione tempestivamente adottata (15).

Nell'esercizio di tale facoltà l'organo amministrativo deve essere ricognitivo, volto cioè ad accertare che abbiano un rapporto con la società, esprimendo un giudizio sulla opportunità dell'esposizione attendibile della società all'esercizio; il terzo, infine, determina una scelta fra esigenze di ordine diverso, quanto più fedele e completo rispetto a quanto richiesto dalla legge, stivati i soci e i terzi dei risultati.

Qualora l'organo amministrativo, nelle circostanze, ritenga che l'atto non debba essere messo in pericolo da una deliberazione ordinaria, e che tale esigenza

Quando vi sia un organo collegiale, la presenza di un amministratore unico, la differenza fra le due derivi dalla differenza fra le due derivi dall'organo che manifesta la presenza dell'atto, di talché non è revocabile, disposto, a tutti gli effetti, anche se non è revocabile.

(16) Nella decisione annunciata, l'ufficio ha statuito che l'atto di esercizio della facoltà di rinvio della convocazione dell'assemblea ordinaria che aveva approvato il bilancio, in mancanza di una riunione del consiglio, non determina la chiusura dell'esercizio.

(17) Cfr. *Isp. comp. dir. trib.*, 1991, 1294, cini, *op. cit.*, 882.

(18) Cfr. Albicini, *Op. cit.*

(19) Tipico caso di partecipazione, alla data in cui l'ufficio ha statuito che il bilancio, relativi a peculiarità dell'esercizio.

In questo caso, infatti, vi è un onere di documentazione finalizzato a consentire all'Amministrazione finanziaria di venire a conoscenza della facoltà esercitata e di poter quindi verificare la tempestività di presentazione della dichiarazione dei redditi (16).

Rimane infine da valutare quali siano i poteri di controllo degli uffici fiscali, nell'ambito della verifica della tempestività della dichiarazione, in ordine alla sussistenza delle condizioni previste dalla legge per il legittimo differimento del termine di convocazione dell'assemblea oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Innanzitutto l'ufficio ha senz'altro il potere - dovere di accertare che lo statuto sociale preveda tale possibilità (17).

Inoltre, se il termine di sei mesi è stabilito in via permanente dallo statuto, le particolari e costanti esigenze della società hanno già formato oggetto, una volta per tutte, del controllo da parte dell'Autorità giudiziaria in sede di procedimento di omologazione, sicché non pare che l'ufficio se ne possa discostare (18).

Diverso è il caso in cui il differimento oltre i quattro mesi della convocazione dell'assemblea derivi da una facoltà concessa, di volta, dallo statuto sociale all'organo amministrativo.

Nell'esercizio di tale facoltà occorre distinguere tre momenti: il primo ricognitivo, volto cioè ad accertare la sussistenza di particolari fatti o eventi che abbiano un rapporto con la formazione del bilancio; il secondo valutativo, esprimente un giudizio sulla rilevanza di tali fatti e eventi ai fini di una esposizione attendibile della situazione patrimoniale e del risultato economico dell'esercizio; il terzo, infine, consiste in un giudizio di opportunità che determina una scelta fra esigenze contrapposte: l'una di formare un bilancio quanto più fedele e completo possibile (19), l'altra di informare con tempestività i soci e i terzi dei risultati della gestione sociale.

Qualora l'organo amministrativo, considerata la ricorrenza di particolari circostanze, ritenga che l'attendibilità e completezza del bilancio possano essere messe in pericolo da una redazione dello stesso eseguita nei termini ordinari, e che tale esigenza sia nel singolo caso prevalente rispetto al do-

Quando vi sia un organo collegiale, si avrà una deliberazione, mentre ci si trovi in presenza di un amministratore unico o di un liquidatore si dovrà parlare di decisione: la differenza fra le due deriva unicamente dalla struttura (collegiale o unipersonale) dell'organo che manifesta la propria volontà e non incide, ovviamente, sugli effetti dell'atto, di talché non è revocabile in dubbio che il rinvio ai sei mesi possa essere disposto, a tutti gli effetti, anche da un amministratore unico o da un liquidatore.

(16) Nella decisione annotata la Commissione centrale dà atto dell'assolvimento dell'onere di documentazione: nella fattispecie posta all'esame di quest'ultima, l'esercizio della facoltà di rinvio della convocazione risultava dal verbale di assemblea ordinaria che aveva approvato il bilancio, nel quale verbale si dava altresì sotto dell'esistenza di una riunione del consiglio di amministrazione tenutasi nei tre mesi dalla chiusura dell'esercizio.

(17) Cfr. *Isp. comp. dir.* Genova, nota 28 gennaio 1986, n. 1200/6, *cit.*; Albicini, *op. cit.*, 882.

(18) Cfr. Albicini, *Op. cit.*, 883.

(19) Tipico caso di particolari esigenze è quello di incompletezza di dati e informazioni, alla data in cui l'organo amministrativo dovrebbe ordinariamente approvare il bilancio, relativi a peculiari e rilevanti operazioni in corso alla chiusura dell'esercizio.

vere di informare tempestivamente l'assemblea, esso ricorrerà all'esercizio della facoltà di differimento che lo statuto gli consente.

In questo caso sarà dovere degli amministratori segnalare all'assemblea l'esistenza di particolari esigenze e l'avvenuto esercizio della suddetta facoltà.

Tanto l'organo assembleare quanto l'ufficio fiscale, nell'ambito delle rispettive competenze, potranno innanzitutto accertare la veridicità delle circostanze addotte dagli amministratori e, inoltre, potranno incerarsi della non manifesta irrilevanza delle stesse ai fini della redazione del bilancio.

A nostro avviso, però, il potere di controllo dell'operato dell'organo amministrativo si deve fermare qui.

Ammettere che, in particolare, gli uffici siano abilitati a sindacare sulla maggiore o minore rilevanza della particolari esigenze e sulla opportunità di esercizio della facoltà di differimento significherebbe consentire agli stessi uffici di sostituire una propria valutazione a quella dell'organo amministrativo, di operare cioè un controllo non più di legittimità (sulla corretta applicazione delle norme fiscali), ma di merito (sulla bontà delle scelte operate dall'organo gestorio) (20).

Ci pare in linea con la nostra impostazione l'*obiter dictum* contenuto nella decisione in esame, secondo cui sussisterebbe la potestà dell'assemblea «di verificare l'effettivo ricorrere dei presupposti atti a giustificare la convocazione oltre il termine di scadenza ordinario»: la verifica potrà avere ad oggetto la sussistenza dei presupposti legittimanti la facoltà di differimento della convocazione, ma non potrà estendersi alle decisioni sottese al suo concreto esercizio.

Per quanto attiene, da ultimo, al rischio che il differimento del termine di convocazione dell'assemblea possa dar luogo a «abusi a danno dell'Era-rio» (21), consistenti nel ritardo fino a due mesi nel versamento dell'irpeg e dell'ilor, riteniamo che la corretta applicazione delle disposizioni risultanti dal coordinamento fra norme civili e fiscali sia idonea ad escludere la possibilità di differimenti del tutto pretestuosi e finalizzati unicamente a lucrare interessi a danno del Fisco.

Se, come ci è parso, le soluzioni qui tratteggiate sono idonee a determinare un equo contemperamento fra l'interesse degli amministratori e quello dei soci e dei terzi, fra cui l'Amministrazione finanziaria, non ci sen-

(20) Quello dell'organo amministrativo è un giudizio discrezionale di opportunità e convenienza, in quanto tale insindacabile da parte del giudice e, a fortiori, dell'Amministrazione finanziaria (sull'insindacabilità da parte dell'Autorità giudiziaria dei giudizi di opportunità degli amministratori cfr. per tutti Bonelli, *Gli amministratori di società per azioni*, cit., 167, note 17 e 18, e ivi riferimenti alla giurisprudenza, cui adde, Id., *La responsabilità degli amministratori*, in *Trattato delle società per azioni*, cit., IV, 361 e ss.).

Sempre nel senso che il sindacato sulla valutazione delle particolari esigenze sia «di competenza esclusiva degli organi societari» e sia quindi «sottratto alla censura di terzi» cfr. Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 29 agosto 1990, cit., la quale richiama una precedente decisione conforme (e inedita) della stessa Commissione.

(21) Cfr. Isp. comp. imp. dir. Genova, nota 28 gennaio 1986, n. 1200/6, cit.; Pierantonio, *Op. loc. cit.*

tiamo di condividere l'auspicio a restringere ulteriormente il pot

(22) Cfr. la nota di c
1990, 7276.

tiamo di condividere l'auspicio (22) di un intervento giurisprudenziale volto a restringere ulteriormente il potere discrezionale degli amministratori.

dott. STEFANO MARCHESE

(22) Cfr. la nota di commento alla decisione in esame di Caprio, in *Fisco*, 1990, 7276.