

IL DISEGNO DI LEGGE DI CONVERSIONE DEL D.L. 104/2020 APPROVATO DAL SENATO

GIANFRANCO CAPODAGLIO, VANINA STOILOVA
DANGARSKA, LAURETTA SEMPRINI.

In questo primo ventennio del secolo XXI stiamo assistendo ad un progressivo allontanamento del contenuto del bilancio, così come previsto dal codice civile ed interpretato secondo i principi contabili nazionali, dal concetto di “rendiconto”, ovvero di documento rappresentativo dei “fatti di gestione”, che si sono manifestati nell’esercizio.

Il fenomeno è dovuto in misura prevalente all’influenza dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS), adottati nel 2005 in Italia per taluni tipi di società a seguito di un regolamento dell’Unione europea.

Il bilancio sta assumendo sempre più le caratteristiche tipiche del *budget*, dovute ai criteri di valutazione di talune poste, valutazioni legate principalmente alle previsioni di future entrate ed uscite monetarie, piuttosto che ai loro dati consuntivi.

A questa tendenza si stanno “sommando” alcuni interventi normativi legati all’attuale crisi pandemica, che in questi mesi hanno pesantemente influenzato le modalità di redazione del bilancio, introducendo sostanziali deroghe alle norme previgenti, che, seppur destinate ad essere provvisorie, possono condizionare drasticamente le capacità informative del documento.¹

¹ Si cfr l’articolo pubblicato su questo Quotidiano il 28 settembre 2020 “Gli interventi normativi e di prassi sulla crisi COVID rappresentano un temporaneo cambiamento delle regole generali di formazione del bilancio. Un bilancio redatto secondo le “deroghe COVID” può essere chiaro, veritiero e corretto?” di Gianfranco Capodaglio, Vanina Stoilova Dangarska, Alessandro Ricci, Giovanna Ricci, Lauretta Semprini, Nicola Soldati, Marco Tognacci, Ivano Tozzi

L'obiettivo (lodevole) del legislatore consiste nel tentativo di supportare le imprese in difficoltà e rilanciare il sistema economico nazionale, anche attraverso delle modifiche alle norme del codice civile, atte a "sterilizzare" gli effetti dannosi della pandemia sui risultati economici in termini di reddito e di patrimonio rappresentati nei bilanci.

Le modifiche (art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23) hanno riguardato in primo luogo la possibilità di non tener conto nella redazione del bilancio del venir meno dei presupposti per la continuazione dell'attività aziendale, sancito dall'art. 2423-*bis* del codice.

Sembra rivolta al medesimo obiettivo la norma contenuta nel D.L. 14 agosto 2020, n. 104, che permette alle imprese di rivalutare i loro beni materiali ed immateriali e le partecipazioni, anche a fini tributari, prevedendo un'imposta sostitutiva di IRES ed IRAP di appena il 3%, con l'evidente intento di stimolare le imprese ad usufruire dell'agevolazione.

Il culmine, però, si raggiunge con le modifiche applicate al decreto in sede di conversione in legge, che consentono addirittura di non iscrivere in bilancio gli ammortamenti dei beni (anche se rivalutati come in precedenza indicato).

La nuova versione dell'art.58, n. 1 così recita: *“I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, n. 2, del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma sarà imputata nel conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio saranno differite le quote successive, allungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Tale misura in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV_2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”*.

In sostanza, la norma consente alle imprese di non iscrivere in bilancio tutti i costi relativi agli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, pur non essendovi alcun dubbio sul fatto che tali costi sono stati sostenuti dall'impresa, per il logorio fisico e l'obsolescenza dei fattori pluriennali impiegati. Secondo i primi commentatori del provvedimento, la norma consente di “*non contabilizzare*” le quote d'ammortamento, che saranno imputate nel conto economico dell'esercizio successivo, salvo ulteriori proroghe, eventualmente disposte dal ministero in base all'evoluzione economica dovuta alla pandemia. Ciò significa che si potrebbe verificare negli anni una differenza progressivamente crescente fra la realtà economica dell'azienda e la sua rappresentazione nella contabilità e nel bilancio. Si pensi, ad esempio, al caso in cui, durante il periodo di “non contabilizzazione” degli ammortamenti i beni strumentali necessitano di essere sostituiti: essi, se non ceduti a terzi, potrebbero apparire ancora in contabilità ed in bilancio, *mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato*, anche se non più utilizzati. Si ritiene, infatti, che la deroga prevista dalla nuova norma si estenda a tutte le diminuzioni di valore degli immobilizzi tecnici, indipendentemente dalla loro natura, cioè sia per logorio fisico ed obsolescenza (ammortamento), sia per la loro uscita dal ciclo produttivo (svalutazione). Diverso è il caso in cui il cespite non più utilizzato venisse ceduto: la permanenza in contabilità ed in bilancio del suo valore non avrebbe più alcuna giustificazione ed il costo sospeso del bene non più esistente dovrebbe essere portato a compensazione dell'eventuale corrispettivo ricevuto o rilevato come minusvalenza.

Quanto sopra presuppone che la norma incida sia sul contenuto del bilancio, sia sulle modalità di rilevazione contabile; può sembrare una “sottigliezza” da cultori delle corrette regole di ragioneria, ma non sembra che la norma consenta di derogare agli obblighi di corretta (e completa) tenuta dei libri contabili previsti dagli articoli 2214 e seguenti del codice. In altre parole e ribadendo quanto accennato all'inizio delle presenti note, l'evoluzione (non necessariamente in senso positivo) delle regole riguardanti la redazione del bilancio ci allontanano sempre più dal concetto che tale documento sia il

risultato discendente dalla chiusura periodica della contabilità. Si potrebbe un giorno arrivare alla redazione di un qualcosa chiamato “bilancio”, che prescindendo del tutto da quanto indicato nelle scritture contabili.

Ad avviso di chi scrive, la parte più significativa della disposizione è quella in cui si prevede che le possibilità contenute nel decreto valgono “*anche in deroga all’articolo 2426, primo comma, n. 2*”. Quest’ultimo, infatti, impone che l’ammortamento del costo dei beni deve essere sistematico in ogni esercizio e, soprattutto, deve avvenire “*in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione*”.

Ciò significa che il prolungamento del periodo d’ammortamento può rendere quest’ultimo superiore alla residua possibilità di utilizzo, come nell’esempio in precedenza riportato, con l’inevitabile conseguente deroga sia al principio di prudenza, che a quello di competenza contenuti nell’art. 2423-*bis*.

A questo punto ci si domanda: nel caso in cui i suddetti principi vengano chiaramente derogati e ne venga informato il lettore del bilancio attraverso una dettagliata descrizione in nota integrativa, il revisore, il sindaco, o l’organo giudicante possono eccepire la violazione della clausola generale contenuta nell’art. 2423? Si ritiene che la risposta non possa essere che negativa, dato che il legislatore, nel disporre le deroghe, non può non aver previsto che, con esse, viene minato l’intero sistema normativo di base per il bilancio.

Come ultima osservazione, la nuova normativa potrà sicuramente far sì che i bilanci delle imprese, incolpevolmente danneggiate dagli effetti devastanti della crisi e, soprattutto, da quelli derivanti dai provvedimenti governativi adottati per il contenimento della pandemia, non risentano di tali fenomeni, ma, altrettanto sicuramente, non potrà evitare che gli effetti della crisi incidano sull’equilibrio economico e finanziario di tali imprese.

La conseguenza di ciò sarà che il bilancio, in modo estremamente palese, non potrà rappresentare la reale situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società. Questa condizione non dovrà avere, giustamente, delle conseguenze giuridiche a carico delle imprese cui i bilanci si riferiscono e, soprattutto, sui loro organi di governo e controllo, ma, purtroppo

non eviterà le conseguenze economico finanziarie del fatto che gli interlocutori dell'impresa, fornitori, clienti e finanziatori, comprenderanno perfettamente che le informazioni fornite da tali bilanci non saranno utili per le loro decisioni riguardanti i rapporti con le imprese in oggetto, relativi alla concessione di credito ed alla conferma degli ordini.

In conclusione, l'iniziativa del legislatore (*absit iniuria verbis*) ricorda quella, maldestra o ingenua, del medico che, per abbassare la febbre del paziente, anziché prescrivere medicinali, o, in aggiunta a ciò, modifica la scala del termometro... .