

## **LE DEROGHE IN CASI ECCEZIONALI EX ART. 2423 C.C., 4° COMMA**

Nel bilancio di esercizio al 31.12.2001 della società BETA è iscritta, tra le immobilizzazioni materiali, una cascina acquistata a inizio 1999; le informazioni relative a tale fabbricato sono le seguenti:

- valore lordo contabile (al costo): 12.000;
- aliquota d'ammortamento: 5%;
- fondo ammortamento già stanziato al 31.12.2001: 1.800.

Nel corso del 2002 vengono inaspettatamente rimossi i vincoli esterni che impedivano l'utilizzazione della cascina per scopi alternativi rispetto a quello originario previsto all'atto dell'acquisto; la società BETA è pertanto in grado di adoperarsi per creare le condizioni (licenze comunali, autorizzazioni edilizie, ecc.) tali per cui risulti possibile adibire la cascina a centro agrituristico; logicamente a tal fine sono necessari investimenti aggiuntivi dai quali tuttavia si prescinde, per semplicità, ai fini della risoluzione dell'esercizio.

Le informazioni relative alla cascina in virtù della nuova destinazione sono le seguenti:

- valore d'uso (superiore al costo) al lordo degli ammortamenti già stanziati: 60.000;
- aliquota d'ammortamento: 8%.

Lo studente verifichi ed espliciti l'esistenza dei presupposti al fine dell'applicazione della deroga ex. art. 2423, 4° comma e, se esistono tali presupposti, evidenzi nello stato patrimoniale della società BETA al 31.12.2002 e al 31.12.2003 il valore lordo e netto da attribuire alla cascina e le riserve che, ai sensi di legge, è necessario costituire.

### **Soluzione**

La situazione patrimoniale della società BETA al 31.12.2001, per quanto attiene il problema proposto, è la seguente:

Stato patrimoniale 31.12.2001			
B) II 1) Terreni e fabbricati		A) VII Altre riserve	
valore lordo cascina	12.000	distintamente indicate	0
- fondo ammortamento	1.800		
valore netto cascina	10.200		

Nell'attivo dello stato patrimoniale si è preferito evidenziare separatamente, per chiarezza, il valore lordo del fabbricato, il relativo fondo ed il valore netto che ne risulta per differenza; altrettanto corretto sarebbe stato evidenziare direttamente il solo valore netto. L'entità del fondo ammortamento deriva dall'applicazione al valore di costo (12.000) dell'aliquota del 5% (600) per tre esercizi (1999, 2000, 2001). Nel conto economico l'ammortamento di competenza dei singoli esercizi deve essere collocato alla voce 10) b), tra i "Costi della produzione".

Al verificarsi delle condizioni (licenze comunali, autorizzazioni edilizie, ecc.) tali per cui la cascina può essere adibita a centro agriturismo, il valore d'uso del fabbricato si incrementa notevolmente rispetto all'originario valore di costo.

La fattispecie è disciplinata dall'art. 2423 del c.c., 4° comma, che dispone: "se, in casi eccezionali, l'applicazione di una delle disposizioni degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicare l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato." Pertanto ai sensi di legge, prima di poter procedere ad una rivalutazione di tale fabbricato mediante l'applicazione di una deroga al criterio di valutazione al costo prescritto per le immobilizzazioni, è necessario verificare l'esistenza dei necessari presupposti. Nel caso in esame essi sussistono in quanto si è contemporaneamente in presenza delle seguenti condizioni:

- un *caso eccezionale*, a seguito della variazione della destinazione economica del bene,

- una *incompatibilità* del principio del costo *con la clausola generale*, dato che il valore d'uso e di mercato del bene sono ora significativamente maggiori rispetto al valore di costo.

Si ricorda che l'applicazione della deroga, al verificarsi delle necessarie condizioni, costituisce un obbligo e non una semplice facoltà.

La situazione patrimoniale al 31.12.2002 della società BETA, rivalutando il costo di 48.000, è pertanto la seguente:

Stato patrimoniale 31.12.2002			
B) II 1) Terreni e fabbricati		A) VII Altre riserve d. i.	
valore lordo cascina	60.000	ris. ex deroga non distr.	44.160
- fondo ammortamento	6.600	ris. ex deroga recuperata	3.840
valore netto cascina	53.400		

L'entità del fondo ammortamento deriva dall'applicazione al valore rivalutato del fabbricato (60.000) della nuova aliquota dell'8% (4.800); tale importo, di competenza del 1994, deve essere sommato al fondo precedentemente stanziato (1.800). L'ammortamento di competenza dei singoli esercizi (4.800) può essere idealmente scomposto nelle seguenti due componenti:

- ammortamento del costo originario:  $12.000 \times 8\% = 960$
- ammortamento della rivalutazione effettuata:  $48.000 \times 8\% = 3.840$ .

Tale ultimo valore rappresenta la quota parte della riserva di utili di 48.000, generata dalla deroga ex art. 2423, 4° comma, recuperata mediante il processo di ammortamento e, pertanto, distribuibile<sup>1</sup>.

Si sottolinea che la "non distribuibilità" della riserva in esame non è sinonimo di "indisponibilità" in quanto tale riserva, pur non essendo distribuita conformemente alla norma di legge, può essere disponibile per la copertura di perdite generate dalla gestione o per eventuali aumenti di capitale a titolo gratuito<sup>2</sup>.

La situazione patrimoniale al 31.12.2003 della società BETA, senza necessità di ulteriori commenti, è invece la seguente:

<sup>1</sup>Gli utili derivanti dalla deroga, recita il codice civile, devono essere iscritti in una riserva non distribuibile; sussistono due tesi alternative in merito al trattamento contabile di tali utili:

- gli utili devono essere immediatamente iscritti nella riserva senza transitare dal conto economico,
- gli utili transitano dal conto economico - come proventi straordinari - e poi sono destinati a riserva da parte dell'assemblea;

nella proposta di soluzione dell'esercizio si aderisce alla prima tesi esposta.

<sup>2</sup> In tal senso G. E. COLOMBO-G. OLIVIERI, *Trattato delle società per azioni - Bilancio d'esercizio e consolidato*, Utet, Torino, 1994, vol. 7\*, pp. 331 e ss.

Stato patrimoniale 31.12.2003

---

B) II 1) Terreni e fabbricati		A) VII Altre riserve d. i.	
valore lordo cascina	60.000	ris. ex deroga non distr.	40.320
- fondo ammortamento	11.400	ris. ex deroga recuperata	7.680
valore netto cascina	48.600		