

Irragionevole il costo ammortizzato per le società di persone non piccole

La norma però non è chiara e sarebbe auspicabile una revisione dell'art. 2217 c.c.

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere del CNDCEC con delega ai Principi contabili, principi di revisione e sistema dei controlli.

La **revisione** ex DLgs. 139/2015 delle norme di bilancio, con cui tutti gli iscritti sono forzatamente tenuti a fare i conti, porta con sé anche inevitabili "effetti collaterali", come la lettura delle novellate previsioni codicistiche nell'ottica della determinazione quantitativa dei dati di bilancio delle **società di persone**.

È noto che l'art. 2217 comma 2 c.c. afferma anche che "nelle **valutazioni di bilancio** l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili". Giustamente, è stato sollevato il problema di come debba essere interpretato questo rinvio *tout court* alle norme di valutazione delle società di capitali, alla luce delle previsioni del sopra citato decreto, con cui sono state introdotte norme diversificate in materia di valutazioni in ragione degli aspetti dimensionali societari. In questo contesto, ho già sostenuto che, nel silenzio del legislatore, l'applicazione da parte delle società di persone delle norme "ordinarie" delle società di capitali non piccole, seppur non negata né proibita, non appare richiesta, stante che il richiamo è effettuato solo quando tali **valutazioni** sono "**applicabili**".

Questa conclusione mi sembra – considerato che la posizione espressa è interpretativa, poiché la norma risulta non chiara – ragionevole e riconducibile ai fini stessi della rappresentazione aziendale delle società di persone. Questi soggetti non depositano il bilancio ed hanno naturali minori obblighi di trasparenza nei confronti dei terzi, poiché la base proprietaria è solitamente ridotta e i soci rispondono in modo solidale e illimitato per l'attività sociale. La previsione dell'"ove applicabile", peraltro, è interpretabile oggi anche nell'ottica di un *trade-off* tra costi e benefici, tale per cui, laddove i costi amministrativi appaiano superiori rispetto al beneficio apportato, la norma non è attuabile.

Resta manifesto, ma questo è ovvio, che anche le società di persone **restano vincolate** ai loro obblighi di corretta determinazione quantitativa dei valori aziendali, per cui l'inventario "si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite" (art. 2217 comma 2 c.c.). In sostanza, i criteri di valutazione devono, in ogni caso, dare una corretta indicazione dell'andamento economico.

Ciò detto, mi sembra adeguato considerare anche alcune casistiche di maggior probabile impatto. Vale la pena, anche se solo di sfuggita, ricordare che le richiama-

te **differenziazioni** consistono anzitutto nel riproporre per le società di capitali piccole la valutazione dei crediti al valore di presumibile realizzazione (art. 2426 comma 1 n. 8 c.c.), dei debiti al valore nominale e dei titoli di debito immobilizzati al costo (art. 2426 comma 1 n. 1 c.c.). In sintesi, le piccole società di capitali sono esentate dall'adozione del costo ammortizzato.

Nella logica sopra esposta, appare **irragionevole** che l'adozione del costo ammortizzato, peraltro anche nelle società di capitali applicabile ai soli casi "rilevanti", sia da ritenersi cogente anche per le società di persone non piccole. Peraltro, finora, le società di capitali – anche non piccole – hanno adottato i criteri di valutazione oggi previsti per le piccole, senza particolari disfunzioni informative. Le micro-società di capitali, poi, non devono (è un obbligo), in aggiunta alle semplificazioni delle piccole, adottare la contabilizzazione prevista per gli strumenti finanziari derivati, né applicare la deroga per la rappresentazione veritiera e corretta (art. 2435-ter comma 3 c.c.).

Sempre a parere di chi scrive, il problema delle **semplificazioni "obbligatorie"** per le micro-società è un falso problema per le società di persone. Tali soggetti, in parte sotto un regime di contabilità semplificata, non hanno, infatti, nella realtà evidenziato problematiche di questa natura.

Tutto quanto sopra esposto, come detto, origina ad oggi da un convincimento personale, poiché la norma non è chiara (o meglio, non è stata aggiornata). A mio modo di vedere, perciò, le strade percorribili per giungere a una soluzione condivisa possono essere diverse. La soluzione preferibile consisterebbe ovviamente in una revisione dell'art. 2217 c.c.

In mancanza di una revisione normativa specifica (piuttosto improbabile), potrebbe essere effettuato un intervento a livello di principi contabili. Sino ad oggi, l'OIC 12 (Composizione e schemi del bilancio d'esercizio), si è occupato, com'era naturale che fosse, esclusivamente delle tematiche inerenti gli schemi quantitativi di bilancio e l'informativa. Seppur la problematica possa essere configurata come di natura giuridica, un **intervento chiarificatore** da parte della prassi contabile sarebbe auspicabile. In questo contesto, visto il mio impegno nell'Organismo Italiano di Contabilità, non potrei che confermare l'orientamento espresso.

In ultimo, laddove anche questo non avvenga, saremo costretti ad attendere un intervento *ex post* da parte della prassi di settore. Tuttavia, preferirei che questa ultima strada fosse evitata, al fine di dare da subito chiarezza ai colleghi e agli operatori.