



La clausola generale ex art. 2423 c.c.

1. Rivalutazione economica di un fabbricato per deroga *ex art.* 2423 c.c., 4° comma

Nel Bilancio di esercizio al 31 dicembre 2006 della società *Alfa S.p.A.* è iscritto, tra le immobilizzazioni materiali, un capanno per gli attrezzi agricoli acquistato a inizio 2004; le informazioni relative a tale fabbricato sono le seguenti:

- valore lordo contabile (pari al costo di acquisto): € 50.000;
- aliquota d'ammortamento: 5%;
- fondo ammortamento già stanziato al 31 dicembre 2006: € 7.500.

Nel corso del 2007, a seguito di eventi imprevedibili, vengono rimossi i vincoli esterni che impedivano l'utilizzo del fabbricato per scopi diversi da quello previsto all'atto di acquisto; di conseguenza, *Alfa S.p.A.* può adoperarsi per far sì che il capanno venga adibito a magazzino industriale; ovviamente, per realizzare questo progetto la società dovrà effettuare degli investimenti aggiuntivi, dai quali tuttavia in questa sede si prescinde, per esigenze di semplicità.

In virtù del cambiamento della destinazione economica del fabbricato, si stima che il suo valore d'uso, al lordo degli ammortamenti, sia pari a € 75.000 e che l'ammortamento possa essere eseguito applicando l'aliquota del 8%.

Infine, nel 2009 la società *Alfa S.p.A.* decide di vendere il fabbricato.

Si provveda ad esplicitare i presupposti necessari al fine dell'applicazione della deroga *ex art. 2423 c.c.*, 4° comma, e ad evidenziare nello Stato patrimoniale di *Alfa S.p.A.* al 31 dicembre degli esercizi 2006, 2007, 2008 e 2009 il valore lordo e netto da attribuire al fabbricato, nonché le riserve che, ai sensi di legge, è necessario costituire.

La situazione patrimoniale di *Alfa S.p.A.* al 31 dicembre 2006 si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31.12.2006

B)II.1) Terreni e fabbricati

Valore lordo fabbricato	50.000
– Fondo ammortamento	7.500
Valore netto fabbricato	42.500

L'entità del Fondo ammortamento deriva dall'applicazione al valore di costo (pari a € 50.000) dell'aliquota dell'5% (€ 2.500) per 3 esercizi (2004, 2005 e 2006).

LA CLAUSOLA GENERALE

L'art. 2423 del c.c., 4° comma, 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”

Nel caso in esame...

ESISTONO I PRESUPPOSTI PER LA RIVALUTAZIONE?

- a) Trattasi di *caso eccezionale* (variazione della destinazione economica del bene)
- b) Si verifica una *incompatibilità* del principio del costo con la clausola generale (valore d'uso e di mercato > valore di costo)

OBBLIGO DI APPLICAZIONE DELLA DEROGA!

La situazione patrimoniale di *Alfa S.p.A.* al 31 dicembre 2007, rivalutando il costo di € 25.000 (75.000 – 50.000), si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31.12.2007

B)II.1) Terreni e fabbricati		A)VII. Altre riserve, distintamente indicate	
Valore lordo fabbricato	75.000	Riserva <i>ex deroga</i>	25.000
– Fondo ammortamento	13.500	• <i>quota non distribuibile</i>	23.000
Valore netto fabbricato	61.500	• <i>quota distribuibile</i>	2.000

L'entità del Fondo ammortamento (pari a € 13.500) è pari alla somma di:

- gli *ammortamenti stanziati nei precedenti esercizi* (€ 7.500);
- l'*ammortamento dell'esercizio*, determinato applicando al valore rivalutato la nuova aliquota ($75.000 * 8\% = € 6.000$); l'importo dell'ammortamento dell'esercizio può essere scomposto nelle due componenti che seguono:
 1. l'*ammortamento del costo originario* ($50.000 * 8\% = € 4.000$);
 2. l'*ammortamento della rivalutazione* ($25.000 * 8\% = € 2.000$). Quest'ultimo valore rappresenta altresì la quota parte della riserva *ex deroga* recuperata mediante il processo di ammortamento e, pertanto, distribuibile.

La situazione patrimoniale di *Alfa S.p.A.* al 31 dicembre 2008 si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31.12.2008

B)II.1) Terreni e fabbricati		A)VII. Altre riserve, distintamente indicate	
Valore lordo fabbricato	75.000	Riserva <i>ex deroga</i>	25.000
– Fondo ammortamento	19.500	• <i>quota non distribuibile</i>	21.000
Valore netto fabbricato	55.500	• <i>quota distribuibile</i>	4.000

La situazione patrimoniale di *Alfa S.p.A.* al 31 dicembre 2009 si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31.12.2009

B)II.1) Terreni e fabbricati		A)VII. Altre riserve, distintamente indicate	
Fabbricato	0	Riserva <i>ex deroga</i>	25.000
		• <i>quota non distribuibile</i>	0
		• <i>quota distribuibile</i>	25.000

2. Rivalutazione economica di un terreno per deroga *ex art.* 2423 c.c., 4° comma

Nel Bilancio di esercizio al 31 dicembre 2008 della società *Beta S.p.A.* è iscritto, tra le immobilizzazioni materiali, un terreno agricolo acquistato 5 anni prima; il costo sostenuto per l'acquisto del terreno (valore contabile lordo) ammonta a € 70.000.

Nel marzo 2009 il Comune nel cui territorio è situato il terreno, nel rivedere il piano regolatore, stabilisce che tale terreno può essere adibito a *camping*. Di conseguenza, il valore d'uso del terreno a fine 2009 è stimato pari a € 150.000.

Dopo aver verificato la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della deroga *ex art.* 2423, 4° comma, si provveda ad evidenziare nello Stato patrimoniale di *Beta S.p.A.* al 31 dicembre 2008 e al 31 dicembre 2009, il valore del terreno e delle riserve che, ai sensi di legge, è necessario costituire.

La situazione patrimoniale di *Beta S.p.A.* al 31 dicembre 2008 e al 31 dicembre 2009 si presentano come segue:

Stato patrimoniale 31.12.2008

B)II.1) Terreni e fabbricati	
Terreno	70.000

Stato patrimoniale 31.12.2009

B)II.1) Terreni e fabbricati		A)VII. Altre riserve, distintamente indicate	
Terreno	150.000	Riserva <i>ex deroga</i>	80.000
		• <i>quota non distribuibile</i>	80.000
		• <i>quota distribuibile</i>	0