

informazioni aziendali e professionali

quindicinale
di legislazione
giurisprudenza
e consulenza



pietro de lillo editore
via melloni 34 - milano

Anno VI - numero 7 - 15 aprile 1979 - pagg. 497/560

sped. abb. post. 2°/70%

Dirigenti industria - Modifica art. 22 C.C.N.L. 4-4-1975 - Commento

Cassata G. - Regime di imposta di bollo su tipici documenti aziendali

Conte V. - Proroga del termine per il versamento dei contributi: estensione anche ai contributi Inam

D'Amora S. - Il sistema della detrazione nella nuova disciplina Iva

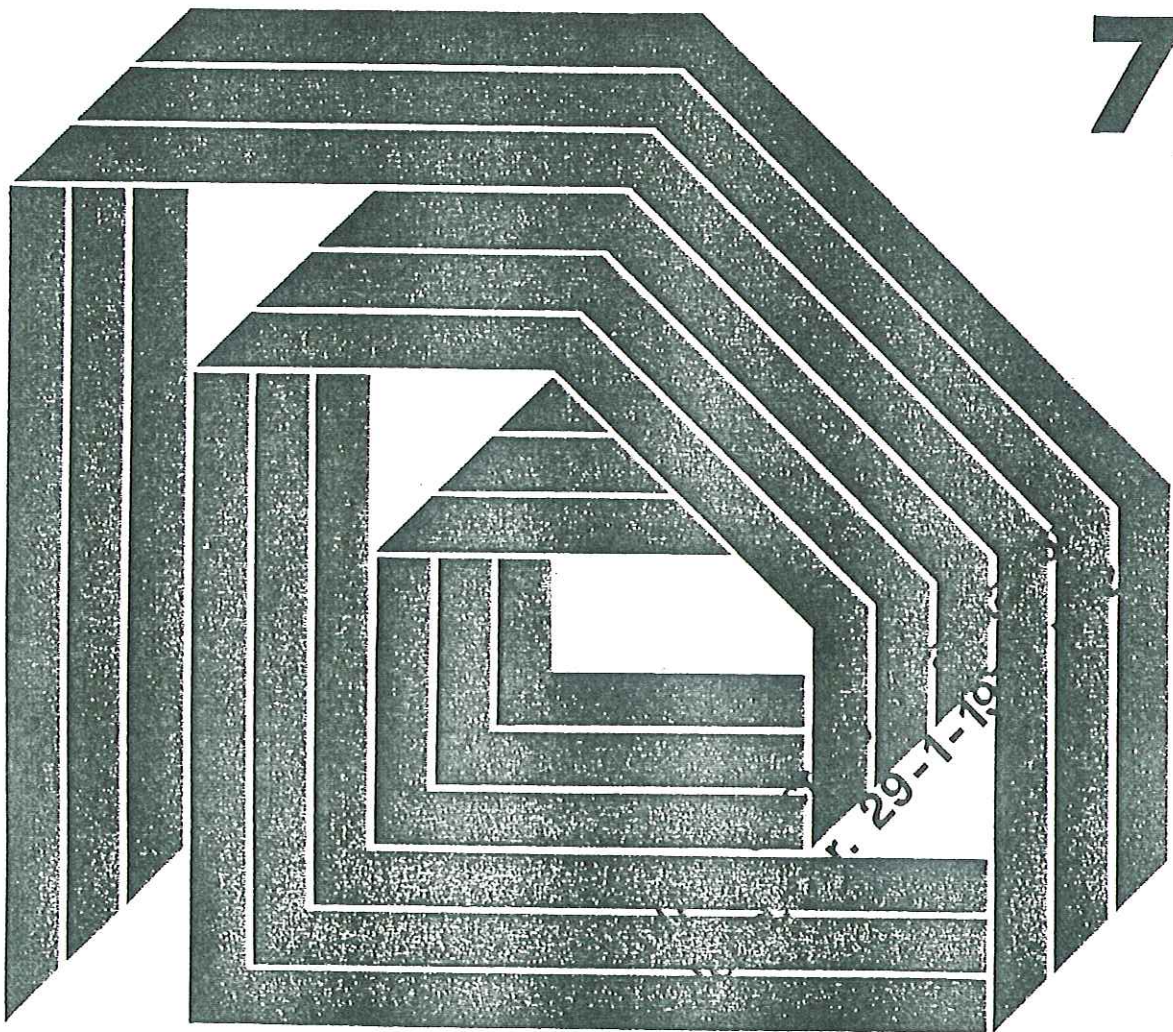
Modolo G. - Rimborsi spese e indennità di trasferta nelle imprese

Pontani F. - Chiarezza e precisione nel bilancio

Pucci G.B. - Repertorio di giurisprudenza del lavoro

Saccani F. - Iva ed operazioni esenti: dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione

Fiscalizzazione oneri sociali - Estensione alle imprese artigiane, escluse quelle edili



DIRITTO E PRATICA COMMERCIALE

note di attualità

FRANCO PONTANI

CHIAREZZA E PRECISIONE NEL BILANCIO

Premessa

L'art. 2423 del c.c. trattando della redazione del bilancio delle società per azioni recita: « dal bilancio e dal conto dei profitti e delle perdite devono risultare con chiarezza e precisione la situazione patrimoniale della società e gli utili conseguiti e le perdite sofferte ».

Il testo dell'art. 2423 ripropone quello dell'art. 176 del codice di commercio del 1882 e si può quindi affermare che il disposto che prevede l'obbligo della « chiarezza e precisione » ha circa un secolo di vita.

Non si può pensare tuttavia che la disciplina dell'art. 2423 c.c. sia limitata alle sole società per azioni. Infatti questa viene richiamata dall'art. 2491, primo comma, per le società a responsabilità limitata e, indirettamente, dall'art. 2464 per le società in accomandita per azioni, dall'art. 2516 per le società cooperative, dall'art. 2547 per le mutue assicuratrici.

Viene motivo di chiedersi a questo punto se, a norma di legge o per interpretazione giurisprudenziale, il principio della « chiarezza e precisione » sia applicabile anche alle società di persone ed alle imprese individuali.

Per ciò che concerne le società di persone è interessante rilevare come la giurisprudenza si sia espressa per la « legittimità » dell'applicazione alle società fornite di « semplice autonomia patrimoniale » dei criteri dettati dall'art. 2423, in quanto seguendo tali criteri ci si attiene ad un criterio giuridico valido per ogni tipo di società (cfr. la sentenza di Cassazione del 6 febbraio 1965, n. 187, in Giustizia civile, Massimario, 1965/69 e la sentenza di Cassazione 16 aprile 1968 in Giustizia civile, Massimario, 1968/72, al n. 1117).

Per le imprese individuali l'art. 2217 del c.c. al secondo comma « comanda » che il bilancio ed il conto dei profitti e delle perdite debba dimostrare « con evidenza e verità gli utili conseguiti e le perdite subite » e con riferimento ai criteri di valutazione la norma precisa che l'imprenditore « deve attenersi ai criteri stabiliti per il bilancio delle società per azioni, in quanto applicabili ».

Appare evidente dalla normativa, che abbiamo ripercorso a ritroso e cioè dalle società di capitali alle imprese individuali, come esista un filo conduttore che collega i criteri applicabili alla redazione dei bilanci di tutte le forme di impresa, un filo conduttore volto alla dimostrazione con evidenza e verità e con chiarezza e precisione della situazione patrimoniale delle imprese e dei risultati economici

conseguiti.

Dal punto di vista della tecnica, che tuttavia non può comunque prescindere dai principi normativi, il documento n. 1 predisposto dalla Commissione per la statuzione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti precisa che una delle finalità del bilancio di esercizio delle imprese in funzionamento è quella di fornire un'« attendibile conoscenza del risultato economico conseguito nell'esercizio e della situazione patrimoniale e finanziaria di impresa » ribadendo tra i principali postulati il principio della « comprensibilità » identificato altresì come principio della « chiarezza ».

Sia nel diritto che nella tecnica diversi termini entrano pertanto in connessione alternativa o collegata a definire una qualità intrinseca del bilancio inteso come un coordinato documentale che evidenzia la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica di impresa.

Per la pluralità delle terminologie utilizzate, si impone preliminarmente una ricerca sul significato etimologico dei termini usati.

Le terminologie usate

Il legislatore ha utilizzato quattro termini:

- a) chiarezza
- b) precisione
- c) evidenza
- d) verità,

mentre la Commissione per la statuzione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ha parlato di « chiarezza » nel senso di « comprensione » e di « attendibilità » del bilancio.

Quale significato attribuire a tali identificazioni qualitative?

Ci siamo rivolti ad un comune vocabolario della lingua italiana per verificare come si renda esplicito al soggetto di normale diligenza il significato da attribuirsi ai termini utilizzati dal legislatore.

In tale fonte si precisa che il termine « chiarezza » si può identificare con il termine « evidenza » ed ancora con il termine « chiara conoscenza », intendendo per « chiaro » anche il concetto di « fuor di dubbio », « sicuro », « certo » o « senza alcuna confusione » o « agevole da intendere ». Al termine « evidenza » si ricollega il concetto di « perspicuità » o di « chiarezza » e cioè di « visibile alla mente », « che non si può mettere in dubbio », « che non ha bisogno di dimostrazione ».

I termini « chiarezza » ed « evidenza » appaiono pertanto sostanzialmente sinonimi.

Il concetto di « precisione » appare definito con il termine di « esattezza » che significa essere privo di incertezza ed approssimazione, ma si identifica altresì con il termine di « chiarezza ».

Il significato di « verità » è connesso alla « rappresentazione aderente alla realtà » ed al significato di « giustizia » o di « rettitudine ».

Il termine « attendibilità » è inteso nel senso di « meritar fede » e « fede » è inteso nel senso di « sicurezza », « fiducia », « onestà », « certezza », « persuasione fondata » e pertanto connesso a « fedele », « veritiero », « conforme al vero ».

Dall'esame sopra compiuto appaiono evidenti due qualità del bilancio e cioè:

- a) essere aderente alla reale situazione aziendale;
- b) rappresentare con chiarezza tale realtà.

La chiara rappresentazione

Iniziamo la trattazione dalla seconda qualità, in quanto è da questa che dipende l'immagine che viene data a tutti i soggetti interessati al bilancio di quella che abbiamo definito essere la « realtà » aziendale.

Si tratta quindi di una qualità estrinseca, mentre la prima rappresenta una qualità intrinseca.

Dal punto di vista estrinseco pertanto assume rilevanza il concetto della « chiarezza » inteso questo sia nel senso di precisione e cioè di esattezza matematica delle poste di bilancio singolarmente assunte o quali parte del sistema dei valori che concorrono alla significatività del bilancio nel suo complesso, sia come aderenza della struttura di bilancio ai contenuti minimi disposti per legge, almeno nei casi in cui tali contenuti minimi siano imposti o ai criteri di valutazione adottati o all'evidenza dei mutamenti di tali criteri.

Il concetto di chiarezza e precisione appare pertanto più vincolante nel caso delle società di capitali ove gli artt. 2424 e 2425 bis del codice civile stabiliscono quei minimi di contenuto che non appaiono essere richiamati dalle norme preposte al bilancio delle imprese individuali e delle società di persone.

Il concetto di esattezza matematica e di costanza del criterio di valutazione è invece presente in tutti i bilanci assumendo quindi un carattere di assoluta generalità.

Questi due concetti tuttavia non si possono considerare come meramente attinenti al bilancio, in quanto questo viene ottenuto da un ordinato sistema di scritture che, in presenza di Collegio sindacale, devono dar luogo al controllo che il bilancio sia da queste stato ottenuto e ne risulti pertanto aderente.

Emerge da quanto sopra riportato che alla base della significatività generale del bilancio si trova un requisito fondamentale di chiarezza e precisione connesso alla gestione contabile, requisito che si estrinseca con la regolare tenuta cronologica, l'esattezza delle imputazioni, l'aderenza della rilevazione ai canoni della partita doppia, l'assenza degli spazi in bianco, delle sovrapposizioni, delle abrasioni, ecc. Ancora è applicabile il concetto della neutralità delle scritture contabili, ovvero della loro indipendenza rispetto agli obiettivi dei cosiddetti bilanci differenziati ottenibili dal bilancio di esercizio per finalità specifiche come possono essere quelle fiscali considerandosi quindi il mutamento dei criteri di valutazione come una autentica alterazione prima contabile e poi di bilancio, se tale modifica viene variamente occultata nelle scritture stesse impedendone l'evidenza in bilancio.

Superando il concetto strettamente contabile la giurisprudenza con riferimento ai concetti di chiarezza e precisione si è variamente espressa esaminando casi soprattutto connessi alle società per azioni avendo riguardo sia all'omissione in bilancio di poste attive o passive, sia all'evidenza di poste inesistenti, sia all'indicazione di poste per valori figurativi non rappresentativi di costi storici, sia alla violazione in materia di indicazioni obbligatorie o di contenuti minimi del bilancio,

sia in tema di valutazioni esagerate o comunque inadeguate.

Solo recentemente la Prima Sezione Civile della Cassazione ha codificato alcune regole di comportamento al fine di sottrarre alla discrezionalità del singolo giudizio una materia spesso soggetta ad un largo margine di discrezionalità interpretativa.

Traendo da un recente articolo pubblicato sul Corriere della Sera del 17 febbraio 1978 al titolo « Delibere societarie: la Cassazione ha fissato le regole per la nullità » proponiamo qui le conclusioni ivi riportate:

a) In osservanza al principio della chiarezza è censurabile la violazione dell'articolo 2424 c.c. che disciplina il contenuto del bilancio delle società per azioni, quando questa dipenda dall'iscrizione di dati contabili non rispondenti al vero o dall'omissione di poste che sul piano sostanziale inducono in errore soci e terzi sulla reale situazione aziendale;

b) l'iscrizione all'attivo di beni (nel caso specifico di mobili per arredamento) al valore figurativo di una lira è accettabile quando rappresentando tali beni un valore irrilevante rispetto all'intero patrimonio, non derivi pregiudizio ai terzi in conformità al disposto generale dell'art. 2423 e segg. c.c.;

c) l'indicazione globale di voci omogenee non altera il principio della chiarezza quando dalla relazione del Consiglio d'amministrazione sia desumibile il dettaglio delle voci raggruppate.

Ad arricchire questa esposizione giova ricordare l'orientamento giurisprudenziale in tema di criteri di valutazione che essendo in genere dall'art. 2425 del codice civile (richiamato anche dall'art. 2217 c.c. per l'applicabilità anche alle imprese individuali e quindi alle società di persone) stabiliti tra un livello minimo ed un livello massimo, potrebbero indurre a possibili critiche ai fini della chiarezza del bilancio.

La sentenza di Cassazione del 4 dicembre 1973, n. 3314, precisa che « nella formazione del bilancio ... la discrezionalità di valutazione degli elementi del bilancio, non essendo arbitrio, ha un limite il quale coincide con il principio della ragionevolezza, in quanto attribuzioni di valori ragionevoli non possono apparire artificiosi ... ».

E' ancora interessante citare la sentenza di Cassazione del 15 giugno 1959, n. 1825 (conforme la sentenza di Cassazione del 31 maggio 1966, n. 1450, e la sentenza di Cassazione 13 febbraio 1969, n. 484, seconda parte), che esclude dal campo della falsità l'ipotesi della erronea valutazione delle attività e passività sociali dato che tali valutazioni importano necessariamente un apprezzamento discrezionale.

Le sentenze evidenziano quindi in genere:

a) un criterio di ragionevolezza e pertanto di prudente apprezzamento da parte degli amministratori ai fini della valutazione delle attività e delle passività nel prospetto di bilancio;

b) la possibilità di un errore ragionevole;

c) l'ipotesi di alterazione o falsità o frode in presenza di una specifica volontà in tal senso o del superamento del criterio della ragionevolezza.

La chiara esposizione e la normativa comunitaria

L'art. 2 della IV Direttiva della Comunità Economica Europea relativa ai conti annuali delle società di capitali e codificata con il n. 78/660 al secondo comma stabilisce che i conti annuali debbono essere elaborati con chiarezza e in conformità ai disposti della Direttiva.

La Direttiva in questione ha stabilito non solo i criteri di valutazione attinenti alle poste di bilancio, ma altresì degli schemi minimi e obbligati cui ci si deve attenere nella rappresentazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Profitti e Perdite delle società di capitali.

Nel mentre prevediamo che allorchè la Direttiva verrà recepita nella nostra normativa modificando ove necessario l'attuale regolamentazione l'assetto normativo delle imprese individuali e delle società di persone subirà per effetto dei rinvii oggi esistenti nel codice civile un'eguale modifica essenzialmente per ciò che concerne le influenze della Direttiva sui criteri di valutazione, non possiamo qui non rilevare come le interpretazioni sino ad oggi avanzate in tema di chiarezza e precisione possano subire un mutamento in presenza di bilanci esposti non più secondo uno schema minimo ma aperto, ma secondo uno schema minimo ma obbligato. Sarà pertanto importante per mantenere inalterati i concetti di chiarezza e precisione del bilancio che a livello normativo, nell'applicazione della Direttiva, non si scelga pedissequamente uno degli schemi proposti dalla Direttiva stessa, ma si renda altresì applicata la previsione di « suddivisione » o « agglunte » nell'ambito di tali schemi, come previsto dal primo comma dell'art. 4 della Direttiva o addirittura, per settore economico e in funzione della natura specifica dell'attività svolta dall'impresa si adattino struttura, nomenclatura e terminologia delle voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Profitti e Perdite in aderenza alla previsione del secondo comma dell'art. 4 della Direttiva comunitaria.

La previsione della chiarezza e precisione come qualità estrinseca viene attraverso la IV Direttiva a sposarsi con i postulati contenuti nel Documento n. 1 della Commissione per la statuizione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti assumendo anche le caratteristiche della omogeneità e soprattutto della comparabilità, caratteristiche indubbiamente condizionate dalla scelta opportuna dello schema di riferimento.

L'aderenza alla reale situazione

La caratteristica estrinseca è la veste che si adatta a meglio rappresentare una situazione oggettiva intrinseca che è stata definita la « reale situazione ».

Il concetto di reale situazione si sposa con quello di fedeltà, con quello di aderenza, ma altresì con i concetti di prudenza, di ragionevolezza, ecc. Può quindi apparire come alcuni termini possano sembrare antitetici.

Basandoci sul principio del costo storico che è alla base dei criteri di valutazione delle poste di bilancio, in presenza di una situazione di inflazione, il concetto di ragionevole mal si concilia con quello della fedele aderenza al principio del costo storico che porta a sottovalutare alcune poste di bilancio (anche il criterio di valutazione del magazzino con la meccanica Lifo porta in presenza di pressione inflazionistica ad una effettiva svalutazione della posta patrimoniale). Valutando a costo storico difficilmente si può parlare di una reale situazione aziendale nel senso di una realtà aderente alla aggiornata effettiva consistenza economica e patrimoniale dell'ente cui inerisce il bilancio di esercizio.

La IV Direttiva della Comunità Economica Europea ha previsto, rinviandola alle autonomie nazionali, la possibilità di adeguamento dei valori indicati a costi storici a valori « più correnti », individuando tuttavia possibili alternativi comportamenti.

Dobbiamo pertanto ritenere che la realtà aziendale cui intende riferirsi sia il legislatore sia il tecnico estensore dei principi contabili di generale accettazione non solo nel nostro Paese ma in tutti quei Paesi, soprattutto di origine anglosassone, che hanno già modificato tali principi di comportamento, sia non una realtà effettiva, bensì una realtà condizionata ai principi che regolano la misurazione dei fatti economici d'impresa e pertanto il concetto di « realtà » è quello che emerge dalla concreta consistente applicazione di tali principi di rilevazione, raggruppamento, valutazione ed esposizione in schemi dei fatti amministrativi rilevati nel periodo amministrativo connesso all'esercizio di impresa e « rettificati » per la migliore attinenza al criterio della competenza.

L'aderenza alla realtà pertanto si estrinseca nella presentazione di un documento composito che sia suscettibile di fornire informazioni generali al terzo, informazioni che potranno essere oggetto di specifici « agglustamenti » in funzione degli obiettivi che il terzo deve perseguire nelle sue scelte economiche attraverso una opportuna strumentalizzazione delle informazioni desumibili dal bilancio.

Ciò spiega, a nostro avviso, perchè quando la IV Direttiva della Comunità Economica Europea ha precisato al secondo articolo al terzo comma che i conti annuali devono dare un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società ha previsto al quarto comma le informazioni complementari per integrare tale « quadro fedele » se tale non risulta dallo Stato Patrimoniale e dal Conto Economico, prevedendo al quinto comma anche il caso di deroghe ai principi comunitari qualora questi vengano a nuocere a quei concetti di fedeltà e realtà sopra identificati. Ciò spiega a nostro avviso anche perchè l'utilizzo della voce « attendibile » adottata dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili, in quanto tale termine non si identifica con una verità in senso assoluto, peraltro assai difficile da concretarsi stante l'esistenza di margini di soggettività e di incertezza che fanno assumere nella valutazione delle poste di bilancio il carattere di una verità più probabile ma comunque soggetta ad un ragionevole margine di errore.

Conclusioni

Riteniamo pertanto che si possa concludere questa disamina affermando che i termini di « chiarezza », « precisione », « comprensione », « evidenza », « verità », « attendibilità », utilizzati dal tecnico o dal legislatore sono comunque termini qualitativi indeterminati e non determinati. Si parla infatti di « una » attendibile conoscenza, di « una » chiara dimostrazione, come nei sistemi anglosassoni si parla di « a true and fair view » e non del « la » attendibile conoscenza, del « la » chiara dimostrazione o, nei sistemi anglosassoni, of « the » true and fair view.

Il termine verità tende quindi a questo punto ad avvicinarsi ad una verità matematica che obbedisce alla esatta rappresentazione aritmetica dei fatti aziendali rilevati in obbedienza a canoni o principi generalmente condivisi ed applicati, divenendo un sinonimo « alla lontana » del concetto di precisione presente nell'art. 2423 c.c., mentre il termine chiarezza assume la caratteristica più globale di rappresentazione dell'informazione sia come fatto a sè stante sia come parte di un tutto con particolare attinenza anche al come tale informazione viene rappresentata.