

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 6

Decreto Legge 8 aprile 2020, n.23

“Disposizioni temporanee sui principi di
redazione del bilancio”



giugno 2020

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

FINALITÀ DEL DOCUMENTO.....	4
NORMATIVA DI RIFERIMENTO	4
AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA.....	4
MODALITA' DI APPLICAZIONE.....	4
NOTA INTEGRATIVA	5
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	5
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	6

FINALITÀ DEL DOCUMENTO

1. Il presente documento analizza sotto il profilo tecnico contabile le norme introdotte dall'articolo 7 del Decreto Legge 8 aprile 2020 n.23.
2. Il presente documento si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile. Si applica altresì alle società tenute a redigere il bilancio consolidato in base alle disposizioni del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

3. L'articolo 7 del Decreto Legge 8 aprile 2020 n.23 al comma 1 prevede che *“Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423 bis, comma primo, n. 1), del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente”*.
4. Il comma 2, inoltre, prevede che *“Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati”*.

AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA

5. La norma introduce una facoltà di deroga al disposto dell'articolo 2423-bis comma primo, n. 1) del codice civile (nel prosieguo “deroga”) se sussistono determinate condizioni.
6. Richiamando espressamente l'articolo 2423 bis del codice civile, rientrano nell'ambito di applicazione della norma solo le società che per la redazione del bilancio applicano le norme del codice civile e i principi contabili nazionali emessi dall'OIC ai sensi dell'art. 9bis del Decreto Legislativo n.38/2005.
7. La deroga prevista dalla norma si applica ai bilanci d'esercizio:
 - chiusi e non approvati dall'organo assembleare in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019);
 - chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020);
 - in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021).
8. La deroga prevista dalla norma non si applica ai bilanci approvati dall'organo assembleare entro la data del 23 febbraio 2020.
9. Le disposizioni contenute nel presente documento si applicano anche ai bilanci consolidati redatti dalla Capogruppo che si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio.

MODALITÀ DI APPLICAZIONE

10. Nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019) e non ancora approvati a tale data la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11. Non è invece possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) la società si trovava nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11.

Se la società si avvale di tale facoltà quel bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29.

11. Nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio al 30 giugno 2020) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) la società può avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato (ad esempio al 30 giugno 2019/31 dicembre 2019/30 giugno 2020) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11. Non è invece possibile usufruire della deroga se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11, salvo che – ricorrendone i presupposti – nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente la società si sia avvalsa della facoltà di deroga prevista dall'art. 7 del D.L n. 23/2020. Nel caso in cui la società si avvalga della deroga, il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29.

NOTA INTEGRATIVA

12. La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi del punto 1) dell'articolo 2427 del codice civile.
13. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione), ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19. In particolare, nella fase di preparazione del bilancio la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa le significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

14. Il presente documento entra in vigore al momento della sua pubblicazione e lo resterà fino a quando la norma in oggetto sarà applicabile.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante del documento.

LA NORMA

- 1 L'articolo 7 del Decreto Legge 8 aprile 2020 n.23 in tema di "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" è riportato al paragrafi 3 e 4 dell'interpretativo. La Relazione Illustrativa spiega che *“anche tale previsione (il riferimento è da intendersi al precedente articolo 6: “Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale) deriva dalla consapevolezza degli effetti dirompenti ed abnormi dell'epidemia di COVID-19, ed in particolare delle ricadute, profonde ma temporanee, che essa può determinare sulle prospettive di continuità La situazione anomala che si è determinata comporterebbe (ove si applicassero regole elaborate con riferimento ad un panorama fisiologico e non patologico) l'obbligo per una notevolissima quantità di imprese di redigere i bilanci dell'esercizio in corso nel 2020 secondo criteri deformati, ed in particolare senza la possibilità di adottare l'ottica della continuità aziendale, con grave ricaduta sulla valutazione di tutte le voci del bilancio medesimo”*.
Prosegue ancora la Relazione chiarendo che *“Si rende, quindi, necessario neutralizzare gli effetti devianti dell'attuale crisi economica conservando ai bilanci una concreta e corretta valenza informativa anche nei confronti dei terzi, consentendo alle imprese che prima della crisi presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci degli esercizi in corso nel 2020, ed escludendo, quindi, le imprese che, indipendentemente dalla crisi COVID-19, si trovavano autonomamente in stato di perdita di continuità. La norma mira, quindi, a favorire la tempestiva approvazione dei bilanci delle imprese (in quanto anche nel contesto attuale tale approvazione mantiene un'essenziale funzione informativa), consentendo alle imprese di affrontare le difficoltà dell'emergenza Covid-19 con una chiara rappresentazione della realtà, operando una riclassificazione con riferimento alla situazione fisiologica precedente all'insorgere dell'emergenza medesima”*.
Conclude la Relazione dicendo che *“Il dato temporale di riferimento è stato collegato alla situazione esistente al 23 febbraio 2020, e cioè alla data di entrata in vigore delle prime misure collegate all'emergenza (decreto-legge 23 febbraio 2020, n. 6, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 marzo 2020, n. 13) ed al conseguente maturarsi degli effetti di crisi economica, il secondo comma della norma prevede l'estensione della regola di cui al comma 1 anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.”*
- 2 La norma stabilisce che a determinate condizioni possano essere derogate le disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale ma non altera il quadro normativo concernente le informazioni dovute nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione. Pertanto, questa norma se da un lato consente che nella valutazione delle voci e quindi nella quantificazione delle stesse nei bilanci approvati in data successiva al 23 febbraio 2020 non si tenga conto degli effetti negativi del Covid-19, dall'altro lato richiede che l'informazione sugli effetti di questa emergenza pandemica sia fornita, anche in chiave prospettica, secondo le regole ordinarie.
- 3 Sul presupposto della temporaneità della pandemia in corso, lo scopo della norma è chiaramente indicato nella relazione illustrativa. Essa mira ad evitare che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare quelli concernenti la prospettiva della continuità aziendale, possa enfatizzare (con evidenti conseguenze pro-cicliche) gli effetti negativi che l'emergenza in atto sta comportando.
- 4 L'articolo 9-bis del D.lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 nel definire il ruolo dell'OIC (Istituto Nazionale per i principi contabili) prevede che l'Organismo nell'esercizio dei suoi compiti si coordini con le autorità nazionali che hanno competenza in materia contabile. Tale coordinamento si è reso particolarmente necessario nel definire le modalità applicative delle disposizioni contenute nell'articolo 7 del Decreto Legge n. 23 del 8 aprile 2020, non ancora convertito in legge alla data di pubblicazione del presente documento.

AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA

- 5 Nell'ambito di applicazione dell'interpretazione sono individuati: i soggetti cui la norma si riferisce e i

bilanci cui la norma risulta applicabile.

- 6 Con riguardo ai soggetti, l'articolo 7 del Decreto si rivolge esclusivamente alle imprese che adottano i principi contabili nazionali facendo esplicito richiamo all'articolo 2423 bis del Codice Civile. Pertanto restano escluse dalla disposizione del decreto le società che adottano i principi contabili internazionali.
- 7 In relazione ai bilanci, ancorché l'articolo 7 del Decreto richiami espressamente solo i bilanci d'esercizio, si è ritenuto di estendere le disposizioni dell'interpretativo anche ai bilanci consolidati. Sarebbe infatti illogico che una società rediga il bilancio d'esercizio in continuità, avvalendosi della deroga prevista dalla norma, e nel contempo dichiararsi nel proprio bilancio consolidato l'assenza di continuità aziendale.
- 8 Sempre con riferimento ai bilanci interessati dalla norma, l'interpretativo si preoccupa di stabilire per la redazione di quali bilanci è possibile esercitare la facoltà di deroga al presupposto della continuità aziendale.

Occorre osservare che la struttura dell'articolo 7 al comma 1 prevede che la facoltà sia esercitabile per i bilanci in corso al 31 dicembre 2020, mentre il comma 2 estende questa facoltà anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati (e quindi soprattutto a quelli chiusi al 31 dicembre 2019). Il tenore letterale della norma, quindi, sembra non prevedere la possibilità di deroga per i bilanci chiusi successivamente al 23 febbraio ma non in corso al 31 dicembre 2020. Si pensi, ad esempio, a quelli che chiudono al 30 giugno 2020. La Relazione illustrativa fa invece chiaro riferimento anche ai "*bilanci degli esercizi in corso nel 2020*".

Pertanto l'interpretativo, in virtù del combinato disposto del comma 1 e del comma 2, prevede sul punto una soluzione che, anche tenuto conto di quanto riportato nella Relazione illustrativa, si ritiene più aderente alla *ratio* della norma.

Infatti, i bilanci ai quali poter applicare la deroga, alle condizioni stabilite nelle modalità applicative di cui ai paragrafi 10 e 11 dell'interpretativo, sono, seguendo un ordine cronologico, i seguenti:

- bilanci chiusi e non approvati in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019);
- bilanci chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020);
- bilanci in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021).

MODALITA' DI APPLICAZIONE

- 9 Il paragrafo 10 dell'interpretativo disciplina le modalità tecniche con le quali è possibile redigere i *bilanci chiusi e non ancora approvati in data anteriore al 23 febbraio 2020*. Questo paragrafo è pertanto soprattutto riferito alle modalità tecniche con le quali i bilanci al 31 dicembre 2019 devono essere redatti per attestare a quella data, cioè in una data anteriore all'esplosione della pandemia, la sussistenza della continuità aziendale.

Le modalità tecniche prevedono sia l'accertamento della continuità alla data di chiusura del bilancio sulla base della disciplina contenuta nell'OIC 11 e sia la sterilizzazione dei fatti successivi al 31 dicembre 2019 disapplicando il par. 59 c) dell'OIC 29. Più in particolare, la disapplicazione dei fatti successivi che incidono sulla continuità aziendale consente di far emergere se le condizioni della società al 31 dicembre 2019 corrispondono a quelle previste ai par. 21 e 22 dell'OIC 11.

Sulla disattivazione del par. 59 c) dell'OIC 29 si è scelto di estenderla a tutti gli eventi successivi alla chiusura del bilancio che non comportano aggiustamenti sulle voci di bilancio (cosiddetti fatti successivi *non adjusting*, tra i quali rientra la pandemia). Di conseguenza i par. 23 e 24 dell'OIC 11 si applicano alla data di chiusura del bilancio per accertare se sussiste la continuità, ma non si applicano dopo tale data. Una scelta diversa, per esempio una disattivazione degli eventi successivi a partire dal 23 febbraio 2020, si è ritenuto che poteva creare situazioni di incertezza nel determinare a quella data gli eventi anteriori e quindi potenzialmente in grado di avere un impatto sulla continuità di quelli successivi.

- 10 Il paragrafo 11 dell'interpretativo affronta le condizioni alle quali:
 - i bilanci chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci al 30 giugno 2020) e

- quelli in corso al 31 dicembre 2020
possono essere redatti in continuità in virtù del disposto dell'articolo 7 del Decreto nonostante che le conseguenze della pandemia rientrano tra i fatti aziendali di competenza dell'esercizio.

Per semplicità, prendendo in esame i bilanci che hanno chiusura al 30 giugno 2020, ne deriva che nella loro redazione si può applicare la deroga se nel bilancio al 30 giugno 2019 la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva delle continuità aziendale in applicazione dei paragrafi 21 e 22 dell'OIC 11.

Con riferimento ai bilanci che chiudono al 30 giugno 2021 la società può applicare la deroga prevista dall'art. 7 del D.L. 23/2020 qualora:

- nel bilancio chiuso al 30 giugno 2020 sussisteva la continuità aziendale ai sensi dei par. 21 e 22 dell'OIC 11, senza che la società si fosse avvalsa in tale bilancio della facoltà di deroga prevista dalla Legge;
- nel bilancio chiuso al 30 giugno 2020 sussisteva la continuità aziendale in quanto la società si era avvalsa in tale bilancio della facoltà di deroga prevista dalla Legge.

Per i bilanci con scadenza al 31 dicembre, nella redazione del bilancio al 31 dicembre 2020 è possibile applicare la facoltà di deroga se il bilancio al 31 dicembre 2019, redatto con le modalità applicative stabilite dal par. 10 dell'interpretativo, soddisfa le condizioni di continuità aziendale di cui ai par. 21 e 22 dell'OIC 11.

NOTA INTEGRATIVA

- 11 La disposizione normativa, come detto, non altera il quadro normativo concernente le informazioni dovute nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione. Il bilancio deve assicurare una concreta e corretta valenza informativa nei confronti dei terzi. Si rende quindi necessario, al di là delle deroghe definite nelle modalità applicative (par. 10 e 11 dell'interpretativo) fornire in nota integrativa non solo informativa circa la scelta fatta dall'impresa di avvalersi della deroga della norma, ma anche un quadro aggiornato circa la capacità dell'azienda, alla data di approvazione del bilancio, di continuare ad operare nel prossimo futuro. Al riguardo le informazioni relative ai fatti successivi che non comportano aggiustamenti al bilancio ai sensi del paragrafo 64 dell'OIC 29 e quelle relative alle situazioni di significativa incertezza di cui al paragrafo 22 dell'OIC 11 sono particolarmente rilevanti. Data la rilevanza che può assumere quest'ultima, quando ne sussistono le condizioni, si è deciso di riportarne il contenuto anche all'interno dell'interpretativo al paragrafo 13.