



Documento di Ricerca n. 196

La relazione del revisore contabile sulla situazione patrimoniale intermedia ai fini della rateazione dei debiti tributari

Il presente Documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per il revisore ai fini dello svolgimento dell'attività di revisione contabile sulla situazione patrimoniale intermedia finalizzata all'emissione della relazione necessaria per la presentazione dell'istanza di rateazione.

Il presente Documento sostituisce il Documento di Ricerca Assirevi n. 136 approvato nel Maggio 2009.

Marzo 2016

LA RELAZIONE DEL REVISORE CONTABILE SULLA SITUAZIONE PATRIMONIALE INTERMEDIA AI FINI DELLA RATEAZIONE DEI DEBITI TRIBUTARI

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Equitalia S.p.A. (di seguito “Equitalia”) è la società per azioni, a totale capitale pubblico (51% detenuto dall’Agenzia delle Entrate e 49% dall’Inps), incaricata dell’esercizio dell’attività di riscossione nazionale dei tributi. Equitalia ha emanato una serie di norme che disciplinano l’accoglimento di istanze di rateazione dei debiti tributari iscritti a ruolo. A tal fine, Equitalia valuta le istanze di rateazione sulla base di criteri uniformi ritenuti idonei ad individuare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà e richiede che le istanze siano corredate alternativamente:

- dallo stato economico-patrimoniale (di seguito la “situazione patrimoniale intermedia”) dell’impresa debitrice, con in allegato anche un prospetto contenente l’individuazione dell’Indice di Liquidità¹ e dell’Indice Alfa², nonché degli elementi necessari ai fini del calcolo del valore di tali indici;
- da un documento (di seguito il “prospetto”) contenente le sole voci adeguatamente motivate che rilevano ai fini del calcolo degli indici di Liquidità e Alfa;

prevedendo altresì il coinvolgimento dell’organo di controllo contabile. Alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 39/2010, nel proseguo del documento, il riferimento all’“organo di controllo”, contenuto nei documenti di Equitalia, deve essere inteso come al “soggetto incaricato della revisione legale dei conti”.

Il presente Documento ha l’obiettivo di definire le linee guida per il revisore ai fini dello svolgimento dell’attività di revisione contabile sulla situazione patrimoniale intermedia finalizzata all’emissione della relazione necessaria per la presentazione dell’istanza di rateazione.

Il presente documento sostituisce il Documento di Ricerca Assirevi n. 136 approvato nel Maggio 2009.

¹ L’Indice di Liquidità è pari a (liquidità immediata + liquidità differita) / passività correnti.

² L’Indice Alfa è pari a (debito complessivo / valore della produzione) x 100. Il debito complessivo deve essere comprensivo degli interessi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica della cartella.

2. LE NORME DI RIFERIMENTO

La direttiva Equitalia DRS/NC/2008/017 del 13 maggio 2008, che integra le precedenti direttive DRS/NC/2008/009 e DRS/NC/2008/012 del marzo 2008, relativa all'individuazione della temporanea situazione di obiettiva difficoltà ai fini dell'accoglimento delle istanze di rateazione per le somme iscritte a ruolo, al punto 3.2.1, prevede che se l'ultimo bilancio approvato si riferisce ad un esercizio chiuso da oltre sei mesi i soggetti che intendono accedere alla rateazione dovranno allegare alla domanda "*una relazione relativa allo stato economico-patrimoniale redatta secondo i criteri previsti dall'art. 2423 e segg. del cod. civ. risalente a non oltre due mesi dalla data di presentazione della domanda ...[omissis]... approvata dall'organo di controllo contabile*".

In via preliminare, si osserva che la richiesta di "approvazione dell'organo di controllo" appare formulata in modo non appropriato laddove si consideri il ruolo svolto dal soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e dei principi di revisione di riferimento. Tutto ciò premesso, si ritiene che l'intervento del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti (revisore persona fisica o società di revisione) debba essere ricondotto allo svolgimento dell'attività di revisione disciplinata dai predetti principi di revisione.

Per quanto riguarda i criteri di predisposizione della situazione patrimoniale intermedia, la direttiva di Equitalia cita i criteri dell'art. 2423 e seguenti del codice civile che, come noto, disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio ma non sono applicabili alle rendicontazioni intermedie. Peraltro, l'obiettivo della situazione patrimoniale intermedia è quello di fornire a Equitalia S.p.A. l'evidenza dei dati relativi ai parametri di liquidità, incidenza del debito ed altri indicatori desumibili dalla medesima situazione patrimoniale di riferimento ai fini dell'ammissibilità dell'istanza di rateazione. Pertanto, si ritiene che la predetta situazione patrimoniale intermedia debba essere redatta con i medesimi principi contabili utilizzati nel bilancio d'esercizio più recente ma con un corredo informativo più limitato rispetto a quello che normalmente è richiesto dalle norme del codice civile per la redazione del bilancio d'esercizio. A questi fini, in assenza di specifica indicazione della direttiva Equitalia, la situazione patrimoniale intermedia potrà essere predisposta in base al principio contabile OIC 30 *I bilanci intermedi* o al principio contabile internazionale IAS 34 *Bilanci intermedi*, adottato dall'Unione Europea, ovvero, date le finalità del documento, la situazione patrimoniale intermedia potrà essere predisposta anche senza il rispetto di tutte le regole formali di presentazione previste dall'OIC 30 o dallo IAS 34, e pertanto non potrà essere definita come un "bilancio intermedio"; in ogni caso i criteri utilizzati per la redazione della situazione patrimoniale intermedia e le finalità della stessa dovranno essere adeguatamente illustrati in apposite note esplicative.

E' opportuno precisare che la direttiva Equitalia DRS/NC/2008/036 del 6 ottobre 2008 prende come riferimento, relativamente al calcolo dell'Indice di Liquidità e dell'Indice Alfa, la struttura di un bilancio redatto in base al codice civile; la costruzione degli indici parte infatti dall'aggregazione delle voci dello stato patrimoniale *ex-art. 2424 c.c.*. Per i bilanci redatti in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS si potrebbe presentare la necessità di una riclassificazione degli schemi di bilancio adottati dalla società per allinearli agli schemi previsti dal codice civile. In questo caso i criteri utilizzati per la riclassificazione degli schemi di bilancio dovranno essere adeguatamente illustrati in apposite note esplicative.

In assenza di specifica indicazione della direttiva Equitalia, non si ritiene necessaria la presentazione di dati comparativi.

La direttiva Equitalia DRS/NC/2008/036 prevede inoltre che la relazione economico-patrimoniale deve essere “*comprensiva di tutte le voci del debito complessivo per il quale l’agente della riscossione procede, ossia, oltre l’importo iscritto a ruolo residuo, anche gli interessi di mora, gli aggi, le spese esecutive ed i diritti di notifica delle cartelle*”.

Le note esplicative dovranno fornire informazioni sul computo dei parametri rilevanti ai fini dell’istanza di rateazione.

Successivamente Equitalia, con la direttiva n. DSR/MR/2010/001 e con la direttiva di gruppo n. 12/2011 del 15 aprile 2011, ha precisato che “*il richiamo normativo ex art. 2423 c.c. relativo ai criteri di redazione della situazione economico-patrimoniale si riferisce esclusivamente ai criteri di redazione del bilancio civilistico quali chiarezza, veridicità e correttezza e, pertanto, la citata relazione non dovrà essere necessariamente corredata da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa ma potrà essere limitata alle sole voci, adeguatamente motivate, che rilevano ai fini del calcolo degli indici di Liquidità ed Alfa*”.

3. REVISIONE LIMITATA DELLA SITUAZIONE PATRIMONIALE INTERMEDIA E RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE

Preliminarmente, si osserva che, nel caso di redazione di una situazione patrimoniale intermedia, l’oggetto dell’incarico da parte del revisore o della società di revisione è la verifica della situazione patrimoniale intermedia nel suo complesso secondo gli standard professionali, pertanto lo stesso non si estende alla verifica dei parametri rilevanti ai fini dell’istanza di rateazione e del prospetto contenente l’individuazione dell’Indice di Liquidità e dell’Indice Alfa, né alla verifica degli elementi individualmente necessari ai fini del calcolo del valore di tali indici.

In considerazione del generico richiamo operato dalla direttiva Equitalia all’approvazione della situazione patrimoniale intermedia da parte del revisore, è necessario, come detto in precedenza, ricondurre l’attività di revisione alle fattispecie disciplinate dai principi di revisione di riferimento. Si ritiene che, salvo diversa richiesta da parte dell’impresa debitrice, le procedure di verifica che la società di revisione deve svolgere sulla situazione patrimoniale intermedia possono essere inquadrate e ricondotte nell’ambito del principio di revisione internazionale ISRE 2410, “*Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*” che disciplina la revisione limitata.

A questi fini, il revisore dovrà ottenere specifica lettera d’incarico, ovvero formale accettazione di una proposta, dagli amministratori della società che identifichi l’oggetto dell’incarico e le finalità della redazione della situazione patrimoniale intermedia ai fini della comunicazione a Equitalia S.p.A.. In considerazione della specificità dell’incarico, è opportuno comunicare in anticipo agli amministratori la forma ed il contenuto della relazione di revisione. La proposta conterrà tutti i richiami alla responsabilità degli amministratori ed ai limiti insiti nell’attività di revisione limitata finalizzata a fornire un livello di “moderate assurance” mediante la formulazione di una “negative assurance”. Nella lettera di incarico gli amministratori dovranno esplicitare la sufficienza della revisione limitata ai fini della comunicazione a Equitalia S.p.A..

Perché il revisore possa accettare l’incarico di revisione sulla situazione patrimoniale intermedia è necessario che il bilancio d’esercizio consuntivo dell’esercizio più recente sia stato assoggettato a revisione contabile completa, di norma, da parte del medesimo revisore. Nelle rare circostanze ove ciò non sia possibile, ed in presenza di bilanci assoggettati a revisione da

altro revisore, il revisore incaricato dovrà valutare le procedure aggiuntive da svolgere sui dati storici affinché possa accettare l'incarico³.

Nell'esprimere le proprie conclusioni, il revisore può riscontrare la presenza di rilievi da indicare nel paragrafo che precede quello delle conclusioni. I rilievi sui dati presentati possono riguardare difformità rispetto ai principi contabili di riferimento illustrati nelle note esplicative, carenze nell'informativa fornita o limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione.

In via generale, il revisore dovrà valutare se è in grado di esprimere le proprie conclusioni senza rilievi oppure se dovrà esprimere delle conclusioni contenenti dei rilievi, in questa seconda fattispecie dovrà inoltre valutare se la portata dei rilievi sia tale da portare alla formulazione di una conclusione negativa o da impedire la formulazione delle conclusioni.

Eventuali richiami di informativa possono essere effettuati dopo l'espressione delle conclusioni per aspetti di particolare rilevanza.

La relazione del revisore dovrà essere indirizzata al Consiglio di Amministrazione della società. Poiché la relazione è formulata per le particolari finalità dell'istanza di rateazione, essa conterrà uno specifico paragrafo di limitazione all'uso ed alla circolazione che dovrà indicare che la relazione è predisposta solo ad uso della società in relazione a dette finalità e non potrà essere utilizzata per altri fini o divulgata a terzi.

L'allegato A al presente Documento illustra il modello di relazione del revisore.

Nei casi in cui, ai fini della presentazione della domanda a Equitalia di rateazione dei debiti tributari, venga predisposto un bilancio intermedio, rispettando tutte le regole formali di presentazione previste dal principio contabile OIC 30 o dal principio contabile internazionale IAS 34, il revisore emetterà una relazione di revisione in linea con quanto previsto dal Documento di Ricerca Assirevi n. 188 – La revisione contabile limitata del bilancio intermedio redatto a titolo volontario, con gli opportuni adattamenti del caso.

L'allegato B al presente Documento illustra il modello di relazione da utilizzare nel caso di redazione di un bilancio intermedio.

4. PREDISPOSIZIONE DEL SOLO PROSPETTO CONTENENTE LE VOCI RILEVANTI AI FINI DEL CALCOLO DEGLI INDICI DI LIQUIDITÀ ED ALFA

La predisposizione di un prospetto contenente le soli voci rilevanti ai fini del calcolo degli indici di Liquidità e Alfa presuppone la disponibilità di una situazione economico-patrimoniale intermedia da cui estrarre tali dati che, ricordiamo, sono costituiti dalla liquidità immediata, dalla liquidità differita e dalle passività correnti per l'Indice di Liquidità e dal valore della produzione e dal debito complessivo, comprensivo di interessi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica della cartella, per l'Indice Alfa.

In tali circostanze si ritiene che l'oggetto dell'attività di revisione da parte del revisore o della società di revisione è costituito dalla situazione economico-patrimoniale, da cui sono estratte le voci rilevanti ai fini del calcolo degli indici di Liquidità e Alfa, e che il tipo di incarico è sempre inquadrabile e riconducibile nell'ambito del principio di revisione internazionale ISRE 2410,

³ Vedi ISRE 2410, par. 17-18.

*“Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity”*⁴ che disciplina la revisione limitata, con la conseguente applicazione delle previsioni e delle modalità operative illustrate nel precedente paragrafo 3.

5. LETTERA DI ATTESTAZIONE

Ai fini dell'emissione della relazione di revisione limitata da parte del revisore si reputa necessario l'ottenimento di una lettera di attestazione secondo le usuali modalità operative. Nella lettera di attestazione gli amministratori dovranno, tra l'altro, ribadire la sufficienza della revisione limitata ai fini della comunicazione a Equitalia S.p.A..

MARZO 2016

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

⁴ ISRE 2410, par. 3.a "This ISRE is directed towards a review of interim financial information by an entity's auditor. However, it is to be applied, adapted as necessary in the circumstances, when an entity's auditor undertakes an engagement to review historical financial information other than interim financial information of an audit client"

Allegato A**RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA SULLA SITUAZIONE PATRIMONIALE INTERMEDIA⁵**

Al Consiglio di Amministrazione della
ABC S.p.A.

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegata situazione patrimoniale intermedia⁵ e dalle relative note esplicative della ABC S.p.A. (la "Società") al [gg/mm/aa]. La situazione patrimoniale intermedia⁵ è stata redatta ai fini dell'istanza di rateazione della cartella di pagamento che la Società intende presentare ad Equitalia. Gli Amministratori sono responsabili per la redazione della situazione patrimoniale intermedia⁵ in conformità ai criteri indicati nelle note esplicative. E' nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sulla situazione patrimoniale intermedia⁵ sulla base della revisione contabile limitata svolta.

Portata della revisione contabile limitata

Il nostro lavoro è stato svolto in conformità all'*International Standard on Review Engagements 2410, "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity"*. La revisione contabile limitata della situazione patrimoniale intermedia⁵ consiste nell'effettuare colloqui, prevalentemente con il personale della società responsabile degli aspetti finanziari e contabili, analisi di bilancio ed altre procedure di revisione contabile limitata. L'estensione di una revisione contabile limitata è sostanzialmente inferiore rispetto a quella di una revisione contabile completa svolta in conformità agli *International Standards on Auditing* e, conseguentemente, non ci consente di avere la sicurezza di essere venuti a conoscenza di tutti i fatti significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di una revisione contabile completa. Pertanto, non esprimiamo un giudizio sulla situazione patrimoniale intermedia⁵.

Conclusioni

Sulla base della revisione contabile limitata svolta, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che la situazione patrimoniale intermedia⁵ della ABC S.p.A. al [gg/mm/aa] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri indicati nelle note esplicative alla stessa.

⁵ Da adattare alle scelte adottate dalla società per quanto riguarda le denominazione.

Criteria di redazione e limitazioni alla distribuzione e all'uso

Senza modificare le nostre conclusioni, richiamiamo l'attenzione alle note esplicative alla situazione patrimoniale intermedia⁵ che descrivono i criteri di redazione. La situazione patrimoniale intermedia⁵ è stata redatta esclusivamente ai fini dell'istanza di rateizzo che la Società intende presentare a Equitalia, con riferimento alla cartella di pagamento relativa al contenzioso fiscale più ampiamente commentato nelle note esplicative. Di conseguenza la situazione patrimoniale intermedia⁵ può non essere adatta per altri scopi. La nostra relazione viene emessa esclusivamente per tali finalità e non potrà essere utilizzata per altri fini, né essere distribuita a terzi, in tutto o in parte, a eccezione di **[adattare alle circostanze]**.

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

Allegato B**RELAZIONE DI REVISIONE CONTABILE LIMITATA SUL BILANCIO INTERMEDIO**

Al Consiglio di Amministrazione della
ABC S.p.A.

Introduzione

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata dell'allegato bilancio intermedio, costituito⁶ dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario e dalle relative note illustrative [esplicative] della ABC S.p.A. (la "Società") al [gg/mm/aa]. Il bilancio intermedio è stato redatto ai fini dell'istanza di rateazione della cartella di pagamento che la Società intende presentare ad Equitalia. Gli Amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio intermedio in conformità al principio contabile internazionale applicabile per l'informativa finanziaria infrannuale (IAS 34) adottato dall'Unione Europea [al principio contabile OIC 30]. E' nostra la responsabilità di esprimere una conclusione sul bilancio intermedio sulla base della revisione contabile limitata svolta.

Portata della revisione contabile limitata

Il nostro lavoro è stato svolto in conformità all'*International Standard on Review Engagements 2410, "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity"*. La revisione contabile limitata del bilancio intermedio consiste nell'effettuare colloqui, prevalentemente con il personale della società responsabile degli aspetti finanziari e contabili, analisi di bilancio ed altre procedure di revisione contabile limitata. L'estensione di una revisione contabile limitata è sostanzialmente inferiore rispetto a quella di una revisione contabile completa svolta in conformità agli *International Standards on Auditing* e, conseguentemente, non ci consente di avere la sicurezza di essere venuti a conoscenza di tutti i fatti significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di una revisione contabile completa. Pertanto, non esprimiamo un giudizio sul bilancio intermedio.

Conclusioni

Sulla base della revisione contabile limitata svolta, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio intermedio della ABC S.p.A. al [gg/mm/aa] non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al principio contabile internazionale applicabile per l'informativa finanziaria infrannuale (IAS 34) adottato dall'Unione Europea [al principio contabile OIC 30].

⁶ Da adattare alle scelte adottate dalla Società per quanto riguarda la denominazione dei prospetti contabili.

Limitazioni alla distribuzione e all'uso

Il bilancio intermedio è stato redatto esclusivamente ai fini dell'istanza di rateizzo che la Società intende presentare a Equitalia, con riferimento alla cartella di pagamento relativa al contenzioso fiscale più ampiamente commentato nelle note illustrative [esplicative]. Di conseguenza il bilancio intermedio può non essere adatto per altri scopi. La nostra relazione viene emessa esclusivamente per tali finalità e non potrà essere utilizzata per altri fini, né essere distribuita a terzi, in tutto o in parte, a eccezione di **[adattare alle circostanze]**.

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]