

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 dallo stato economico-patrimoniale (di seguito la “situazione patrimoniale intermedia”) dell’impresa debitrice prevedendo altresì il coinvolgimento dell’organo di controllo contabile.

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.

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”. L’impresa debitrice deve presentare, tra gli altri, 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.

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 suddetto organo ai sensi dell’art. 2409-ter del Codice Civile e dei principi di revisione di riferimento. Tutto ciò premesso, si ritiene che l’intervento dell’organo di controllo debba essere ricondotto allo svolgimento dell’attività di revisione disciplinata dai predetti principi di revisione.

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.

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, gli amministratori potranno far riferimento ai criteri previsti dal principio contabile OIC 30 o al principio contabile IAS 34 per la rendicontazione finanziaria intermedia ovvero potranno illustrare i criteri di redazione nelle note esplicative. 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.

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

Preliminarmente, si osserva che l'oggetto dell'incarico dell'organo di controllo (il revisore o la società di revisione) è la verifica della situazione patrimoniale intermedia nel suo complesso secondo gli standard professionali. Esula dall'incarico della società di revisione la verifica dei parametri rilevanti ai fini dell'istanza di rateazione e del prospetto contenente l'individuazione dell'Indice di Liquidità e dell'Indice Alfa, nonché 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 dell'organo di controllo, 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'incarico.

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 sia le difformità rispetto ai principi contabili di riferimento illustrati nelle note esplicative, sia le limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione nonché l'informativa fornita.

In via generale, il revisore dovrà valutare se è in grado di esprimere le proprie conclusioni emettendo conclusioni con rilievi o se la portata dei rilievi non sia tale da impedire comunque 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.

4. LETTERA DI ATTESTAZIONE

Ai fini dell'emissione della relazione 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..

MAGGIO 2009

Superato

"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."

**RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE SULLA REVISIONE CONTABILE
LIMITATA DEL BILANCIO INTERMEDIO CHIUSO AL GG/MM/AA**

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

1. Abbiamo effettuato la revisione contabile limitata del bilancio intermedio, costituito dalla situazione economico-patrimoniale e dalle relative note illustrative (di seguito anche “bilancio intermedio”) 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 ABC S.p.A. la Società intende presentare ad Equitalia. La responsabilità della redazione del bilancio intermedio in conformità ai principi e criteri indicati nelle note illustrative compete agli Amministratori di ABC S.p.A. E’ nostra la responsabilità della redazione della presente relazione in base alla revisione contabile limitata svolta.
2. Il nostro lavoro è stato svolto secondo i criteri per la revisione contabile limitata previsti dal principio di revisione internazionale International Standard on Review Engagements 2410, “*Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*”. La revisione contabile limitata è consistita principalmente nella raccolta di informazioni sulle poste del bilancio intermedio e sull’omogeneità dei criteri di valutazione, tramite colloqui con la direzione della società, e nello svolgimento di analisi di bilancio sui dati contenuti nel predetto bilancio intermedio. La revisione contabile limitata ha escluso procedure di revisione quali sondaggi di conformità e verifiche o procedure di validità delle attività e delle passività ed ha comportato un’estensione di lavoro significativamente inferiore a quella di una revisione contabile completa svolta secondo gli statuiti principi di revisione. Di conseguenza, diversamente da quanto effettuato sul bilancio di fine esercizio, non esprimiamo un giudizio professionale di revisione sul bilancio intermedio.

[Se vengono presentati i comparativi: *Per quanto riguarda i dati relativi al bilancio dell'esercizio precedente, presentati a fini comparativi, si fa riferimento alla nostra relazione emessa in data*].

3. Sulla base di quanto svolto, 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 ai principi e criteri indicati nelle note illustrative.
4. *Eventuali richiami d’informativa.*
5. Come indicato al paragrafo 1., il bilancio intermedio è stato predisposto esclusivamente ai fini dell’istanza di rateizzo che la Società intende presentare ad Equitalia, con riferimento alla cartella di pagamento relativa al contenzioso fiscale più ampiamente commentato nelle note illustrative. La presente relazione è stata emessa esclusivamente per le finalità

indicate al paragrafo 1. e, pertanto, non può essere utilizzata per finalità diverse da quelle per le quali è stata predisposta, né essere distribuita a terzi.

Luogo, data

Società di revisione
(Socio - Nome e Cognome)

Superato