

OIC - DOCUMENTO INTERPRETATIVO N. 1

PROFILI CONTABILI DELLA RECENTE DISCIPLINA PER LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI RAPPORTI TRIBUTARI: CD. CONDONO FISCALE (artt.7-16 della legge 27 dicembre 2002, n.289)

La legge 27 dicembre 2002, n.289 (legge finanziaria per l'anno 2003) ha introdotto un'ampia e articolata disciplina in tema di definizione agevolata dei rapporti tributari (artt. 7-16)¹. Questa disciplina riverbera i suoi effetti ai fini contabili sotto un duplice aspetto: da un lato in conseguenza dell'inserimento di previsioni volte a consentire, a determinate condizioni ed entro certi limiti, la regolarizzazione delle scritture contabili; dall'altro lato per la necessità di rappresentare in bilancio il costo della definizione agevolata. Di seguito si analizzano separatamente le problematiche relative a tali aspetti.

1 - Regolarizzazione delle scritture contabili (art.14)

I commi da 2 a 5 dell'art.14 della legge n.289 disciplinano sotto il profilo civilistico le regolarizzazioni contabili che i soggetti titolari di reddito di impresa sono legittimati ad operare in connessione all'applicazione delle norme relative alla definizione agevolata dei rapporti tributari².

Il comma 2 riconosce ai soggetti titolari di reddito di impresa che si sono avvalsi dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, ai sensi dell'art.8 del provvedimento in esame, la facoltà di procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili apportando nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data)³ le variazioni conseguenti ai dati risultanti dal prospetto analitico indicato al comma 1 dell'art.14. Le variazioni

¹ Le disposizioni in commento sono state oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'art.5-bis della legge 21 febbraio 2003, n.27 (con cui è stato convertito il D.L. 24 dicembre 2002, n. 282).

² Tra i precedenti normativi in tema di regolarizzazione delle scritture contabili, si segnalano: l'art.4 del decreto legge 5 novembre 1973, n.830 convertito nella legge 19 dicembre 1973, n.823; l'art.15 del decreto legge 10 luglio 1982, convertito nella legge 7 agosto 1982, n.516; art.33 della legge 30 dicembre 1991, n.413; l'art.4 del decreto legge 23 ottobre 1996, n.547 non convertito in legge.

³ Il presente documento si occupa delle variazioni da apportare ai bilanci delle imprese. I principi in esso enunciati sono validi, ove compatibili, anche per tutte le altre scritture contabili richiamate nel menzionato art.14.

patrimoniali quivi consentite attengono all'evidenziazione di nuovi elementi attivi o passivi ovvero delle variazioni di elementi attivi o passivi che, ai fini fiscali, hanno generato imponibili, maggiori imponibili o minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative. Scopo della previsione è, infatti, quello di consentire la traslazione in bilancio dei nuovi elementi attivi e passivi correlabili alle integrazioni di imponibili effettuate ai sensi art.8.

Il comma 3 prevede che gli stessi soggetti del comma 2 possono anche procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili attraverso l'eliminazione di attività o passività fittizie⁴, inesistenti⁵ o indicate per valori superiori a quelli effettivi⁶.

Il comma 4 consente ai soggetti titolari di reddito di impresa di cui ai precedenti commi di far emergere le attività detenute all'estero i cui redditi siano indicati nelle dichiarazioni integrative ai sensi del comma 5 dell'art.8.

Il comma 5 introduce infine la possibilità, limitatamente ai soggetti che si sono avvalsi della definizione automatica per gli anni pregressi ex art.9 (c.d. condono tombale), di inserire nei bilanci attività in precedenza omesse.

Scopo della regolarizzazione contabile prevista dalla disciplina dell'art.14 è il ristabilimento della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale economica e finanziaria oggetto di rappresentazione, sicché le variazioni da apportare alle attività e passività di bilancio devono essere coerenti, in generale, sia con i principi civilistici che presiedono alla formazione di bilancio (regole dettate dagli artt.2423 ss. c.c.) sia con i principi contabili nazionali.

A prescindere dall'origine e dall'entità delle irregolarità contabili precedentemente commesse, il legislatore consente di porre ad esse rimedio nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data) senza ripercussioni di ordine civilistico e penale, giacché si

4 Per attività o passività fittizie si intendono rappresentazioni false o errate fin dall'origine, cioè a partire dalla loro iscrizione in bilancio.

5 Per attività o passività inesistenti si intendono rappresentazioni false o errate con riferimento al momento in cui si opera: in questo modo possono essere oggetto di correzioni anche quegli elementi che, pur in origine fedelmente rappresentati, hanno perduto consistenza reale della dinamica di gestione e cionondimeno risultano ancora mantenuti nel compendio contabile del patrimonio.

6 Mentre l'eliminazione delle attività o delle passività fittizie o inesistenti configura correzioni di quantità in aumento o in diminuzione, l'eliminazione delle sopravvalutazioni di bilancio configura una correzione di valore esclusivamente in diminuzione. La disposizione non consente rivalutazioni delle attività o delle passività.

tratta di una regolarizzazione valida "ad ogni effetto". In altre parole, le rettifiche apportate nel bilancio 2002 consentono di sanare le irregolarità civilistiche e penali ad esse riconducibili di modo che, ad es., non occorra procedere alla revoca dei bilanci originariamente viziati dalle irregolarità contabili per poi provvedere al loro rifacimento.

Ciò posto, in linea con quanto sostenuto dal principio contabile n. 29, in contropartita all'iscrizione, all'eliminazione o alla modifica di attività o passività va rilevato un componente straordinario di conto economico. Tale componente, a seconda del segno, va classificato nella voce E20 o E21 (Proventi e oneri straordinari). In nota integrativa tale componente va illustrato con riferimento al provvedimento legislativo da cui origina.

Non sono ammessi compensi di partite: vanno rilevati, separatamente, sia i componenti reddituali positivi che quelli negativi.

Non è invece applicabile nel nostro ordinamento il trattamento contabile preferito – allo stato attuale - dallo IAS 8 che prevede l'imputazione degli effetti delle variazioni degli elementi attivi e passivi direttamente a rettifica del patrimonio netto iniziale dell'impresa⁷. Le ragioni che ostano all'accoglimento del criterio contabile preferito dallo IAS 8 sono analoghe a quelle indicate nel principio n.29, par. C.IV.b.1., con riferimento al trattamento in bilancio degli errori determinanti (analogo discorso vale per il trattamento delle rettifiche dovute al cambiamento dei principi contabili)⁸.

Quanto al momento in cui effettuare la regolarizzazione contabile, la norma prevede che essa debba realizzarsi nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data). La *ratio* di questa norma è quella di consentire una continuità civilistica e fiscale tra il primo esercizio successivo alla definizione agevolata e i precedenti esercizi. In linea con

7 Nella circolare n.12/E del 21 febbraio scorso l'Agenzia delle Entrate ha correttamente affermato che, mentre per i principi contabili nazionali la contropartita delle rettifiche contabili è una posta straordinaria di conto economico, per i principi contabili internazionali la contropartita è una posta di patrimonio netto. Sulla base delle considerazioni sopra svolte non può che ribadirsi che l'unico procedimento di rilevazione attualmente ammesso in Italia si ritiene che sia quello indicato dai principi contabili nazionali.

8 Va ricordato come Consob si sia più volte espressa contro l'imputazione alle riserve di costi o componenti straordinari, come quelli derivanti dalle variazioni di principi contabili (cfr. Comunicazione n. 92000699 del 7-2-1992 Comunicazione DAC/99016997 dell'11-3-

questa ratio è la precisazione dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n.12/E del 21 febbraio scorso secondo cui "tali operazioni potranno essere correttamente eseguite anche in relazione all'esercizio chiuso anteriormente al 31 dicembre 2002, se il relativo bilancio è approvato dopo l'entrata in vigore della Finanziaria 2003". In virtù di tale ratio, e nonostante la lettera della norma, la regolarizzazione contabile deve operare non sui valori del bilancio di chiusura ma su quelli del bilancio di apertura. In questo modo, infatti, le modifiche apportate al bilancio possono esplicare influenza già sul risultato reddituale di detto primo esercizio mediante la rilevazione di ricavi, plusvalenze, ammortamenti, variazioni delle rimanenze, ecc.. La stessa Agenzia delle Entrate nella circolare n.12/E del 21 febbraio scorso ha affermato che "le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni, quindi per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare le rettifiche devono essere apportate alla situazione patrimoniale al 1° gennaio 2002".

2 - ISCRIZIONE IN BILANCIO DEL COSTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

Per gli esercizi chiusi al 31 dicembre 2002 (ovvero per quelli in corso a tale data), la decisione di avvalersi della disciplina della definizione agevolata dei rapporti tributari rappresenta, nella generalità dei casi, un fatto intervenuto dopo la chiusura che evidenzia condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio.

Il principio contabile n. 29 stabilisce che gli eventi successivi di questo tipo richiedono la modifica delle attività e passività in bilancio. Conseguentemente, se la decisione di avvalersi della disciplina della definizione agevolata dei rapporti tributari precede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, il costo della definizione deve essere imputato al conto economico dell'esercizio 2002, classificandolo alla voce E.21 del conto economico "oneri straordinari – imposte relative ad esercizi precedenti". La contropartita patrimoniale deve essere classificata tra i debiti tributari (voce D.11) poiché si

1999). Nello stesso senso si è espressa Banca d'Italia con riferimento ai bilanci bancari

tratta di ammontari calcolabili in modo puntuale applicando le regole stabilite dalla legge. Nel caso di fruizione della rateizzazione nel versamento delle somme dovute per la definizione, occorre dare separata indicazione dei debiti tributari esigibili oltre l'esercizio successivo.

Se al momento della redazione del bilancio si ha intenzione di avvalersi della definizione agevolata, ma vi è incertezza sul tipo di definizione ovvero sull'entità delle integrazioni, occorrerà rilevare in un fondo rischi (voce B2) l'ammontare delle passività per imposte ritenute ragionevolmente determinabili sulla base degli elementi a disposizione. Qualora negli esercizi precedenti fosse stato accantonato un fondo rischi per coprire le passività potenziali di natura fiscale, esso deve essere utilizzato se il perfezionamento della definizione provoca l'annullamento delle suddette passività potenziali (cfr. principio contabile n.25).

In ogni caso, i costi della definizione agevolata dei rapporti tributari non possono essere imputati direttamente a diminuzione di una riserva del patrimonio netto. Questa soluzione, infatti, si porrebbe in contrasto con la disciplina sia comunitaria che nazionale in tema di formazione del bilancio, con i principi contabili nazionali e con i principi contabili internazionali (Ias 10).