

Fondazione Luca Pacioli



LA RILEVAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO
DEGLI ONERI DERIVANTI DALLE SANATORIE FISCALI
PREVISTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2003

Circolare n. 2/2003

Documento n. 5 del 9 aprile 2003

Introduzione	Pag.	1
1. L'esercizio in cui rilevare contabilmente il costo delle sanatorie	"	2
2. Imputazione del costo al conto economico	"	5
3. La contropartita del costo da evidenziare nello stato patrimoniale	"	6
4. Il caso dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare	"	7
Appendice		
Le scritture contabili relative agli oneri derivanti dall'adesione alle sanatorie fiscali	"	9

LA RILEVAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO DEGLI ONERI DERIVANTI DALLE SANATORIE FISCALI PREVISTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2003

Introduzione

La legge Finanziaria per l'anno 2003 (di seguito, "la Finanziaria"), approvata con provvedimento n. 289 del 27 dicembre 2002, nel testo emendato dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, di conversione del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, contempla una serie di istituti attraverso cui è possibile "definire", a diverso titolo¹, la posizione dei contribuenti nei confronti del Fisco.

Le varie tipologie di sanatoria recate dalla Finanziaria sono state diffusamente commentate dall'Amministrazione finanziaria nelle diverse circolari emanate, a più riprese, sul tema, le quali hanno seguito, di pari passo, l'evoluzione normativa e regolamentare².

Sul tema delle sanatorie fiscali, la Fondazione sta dando il proprio contributo interpretativo con la predisposizione di varie circolari esplicative, nonché di un apposito volume, nella consueta forma tecnica del "Quaderno digitale", recante una dettagliata ed esaustiva analisi delle molteplici fattispecie premiali previste, in corso di definizione.

Orbene, con riferimento alle predette fattispecie definitorie, tenuto conto della imminente approvazione dei progetti di bilancio chiuso al 31/12/2002, si pone il problema della corretta rilevazione e rappresentazione dei relativi oneri.

Più in particolare, si pongono le seguenti questioni:

1. in quale esercizio debba avvenire la rilevazione contabile del costo delle sanatorie (nel bilancio chiuso al 31/12/2002, ove l'esercizio coincide con l'anno solare, o nel bilancio chiuso al 31/12/2003);
2. in quale classe di valori del conto economico debba essere iscritto detto costo;
3. quale debba essere la contropartita del costo qualora si intenda stanziarlo nel bilancio chiuso al 31/12/2002 (fondo o debito);
4. quale sia la corretta rilevazione e rappresentazione del costo in caso di soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare.

1 La definizione della propria posizione fiscale può essere attuata mediante il ricorso al concordato (art. 7), alla dichiarazione integrativa (art. 8), al condono tombale (art. 9), alla definizione dei ritardati od omessi versamenti (art. 9-*bis*), alla definizione delle imposte di registro, ipotecarie, catastali, sulle successioni e donazioni e sull'Invim (art. 11), alla definizione dei carichi di ruolo pregressi (art. 12), alla definizione dei tributi locali (art. 13), alla regolarizzazione delle scritture contabili (art. 14), alla definizione delle liti fiscali potenziali (art. 15) e pendenti (art. 16).

2 Cfr. le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 21 febbraio 2003 (la quale sostituisce le precedenti circolari n. 3/E del 15 gennaio 2003 e n. 7/E del 5 febbraio 2003), n. 17/E del 21 marzo 2003, n. 18/E del 25 marzo 2003 e n. 19/E del 27 marzo 2003.

1. L'esercizio in cui rilevare contabilmente il costo delle sanatorie

1.1 L'individuazione del momento della rilevazione contabile dell'onere da sanatoria fiscale è vincolata alla preventiva interpretazione della natura che assumono i costi da sostenere in relazione alla tipologia di sanatoria prescelta.

Pur se con differenze sostanziali nei presupposti, nelle modalità e negli effetti di ciascun tipo di "accordo" con l'Amministrazione finanziaria, si ritiene che i costi che ne derivano, in ogni caso, siano (od assumano il significato di) "imposte riconducibili ad esercizi precedenti" a quello chiuso al 31/12/2002, a prescindere dalla loro effettiva debenza³. Ciò, invero, vale non solo per il concordato, la dichiarazione integrativa ed il condono tombale, ma anche per le altre forme di sanatoria.

Con specifico riferimento all'ipotesi di condono tombale, ad esempio, il costo che si sostiene non può che essere sostanzialmente interpretato come il riconoscimento forfetario e spontaneo di maggiori imposte a fronte della rinuncia al potere di accertamento per gli anni condonati. Anche qualora si volesse intendere il condono tombale come una "transazione novativa", si verrebbe comunque a sostenere un costo i cui vantaggi economici sono da attribuire ai passati esercizi (o meglio, periodi d'imposta) oggetto di sanatoria.

In generale, quindi, i costi che si sostengono a seguito di una delle scelte definitive consentite al contribuente rappresentano componenti negativi di reddito attribuibili ad esercizi passati. In sostanza, si tratta di (oneri relativi a) imposte che avrebbero dovuto essere rilevate in precedenti esercizi. È pacifico, pertanto, che detti costi appartengano all'area straordinaria, nella quale - come noto - confluiscono proprio le "imposte relative a esercizi precedenti"⁴.

L'appartenenza all'area straordinaria emerge non solo dal Principio contabile n. 12 (recante "*Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi*"), approvato dal CNDC e dal CNR in data 1° gennaio 1994, e dal relativo documento interpretativo⁵, ma anche dall'orientamento di quella dottrina aziendalistica che, sul punto, si ispira allo Zappa, secondo cui sarebbero "straordinari" quei componenti originati da variazioni di importi reddituali attribuibili a esercizi passati in quanto "*(...) essenzialmente mutevoli, occasionali, non destinati a rinnovarsi, ché sporadiche e non ricorrenti sono le circostanze dalle quali derivano*".

Sappiamo, però, che la scelta di ricorrere ad uno dei condoni è libera e, se si è concretizzata, ciò è avvenuto successivamente al 31/12/2002. Pertanto, bisogna valutare se (e quando), ai fini della rilevazione contabile, assuma rilevanza la manifestazione della volontà di avvalersi di una delle forme di sanatoria da parte

³ Aderire ad una delle forme di sanatoria è, infatti, una libera scelta del contribuente che non trova corrispondenza nei reali imponibili maturati, ma che può derivare dalla sola volontà di rimuovere il rischio di insorgenza di una lite fiscale.

⁴ Cfr. Documento I-1, interpretativo del Principio contabile n. 12., recante la "*Classificazione nel conto economico dei costi e dei ricavi secondo corretti principi contabili*", approvato dal CNDC e dal CNR nel marzo 1998.

⁵ Il Documento ricordato alla nota precedente.

del soggetto economico, oppure se sia la effettiva presentazione della relativa dichiarazione a vincolare l'iscrizione del connesso costo.

Quest'ultima soluzione è da reputarsi insostenibile, atteso che la maturazione economica di tale tipologia di onere non può essere ricondotta ad un mero adempimento procedurale dalle finalità liquidatorie.

Si deve, invece, ritenere che sia la formazione della volontà dell'organo amministrativo a far assumere esclusiva rilevanza agli oneri da sanatoria, considerato che la "facoltà di condonare" nasce dalla legge e non richiede la partecipazione negoziale dell'Erario.

Sul punto, un contributo significativo proviene dal Principio contabile n. 29 (recante "*Cambiamenti di principi contabili. Cambiamenti di stime contabili. Correzione di errori. Eventi e operazioni straordinarie. Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio*"), approvato dal CNDC e dal CNR nel gennaio del 2001, il quale tratta, appunto, dei "*fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*".

Detto documento, nell'affrontare l'analisi dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (e tale è la decisione di ricorrere ad una delle sanatorie previste) e prima della data di formazione del progetto di bilancio, prevede che, in presenza di fatti "*che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività, (...) i valori di bilancio devono riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico*".

Quindi, gli oneri i cui presupposti esistevano alla data di chiusura del bilancio di esercizio devono trovare in quest'ultimo la dovuta rappresentazione, anche se l'evento che li ha generati si è manifestato successivamente (prima della approvazione del progetto di bilancio).

Nel caso di specie, i presupposti di una qualsiasi delle sanatorie cui si aderisce trovano necessaria collocazione temporale in data anteriore a quella di riferimento del bilancio chiuso al 31/12/2002, posto che i tributi che formano oggetto di definizione sono relativi ad esercizi (meglio, annualità d'imposta) anteriori al 31/12/2002.

Da ciò, se la decisione di avvalersi di uno degli istituti premiali consentiti dalla Finanziaria sopravviene prima della approvazione del progetto di bilancio, deve ritenersi che i relativi oneri non possano che trovare iscrizione nel bilancio chiuso al 31/12/2002.

Un ulteriore conforto in tal senso viene dal principio della "prudenza" che, tra l'altro, sappiamo esprimersi, al punto 4) dell'art. 2423-bis c.c., nel seguente modo: "*si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo*".

I rischi a cui si fa riferimento sono quegli eventi in grado di generare passività potenziali le cui contropartite economiche devono essere iscritte per competenza, ossia in modo svincolato dalla eventuale concretizzazione del rischio.

Siffatto criterio deve, a maggior ragione, valere quando le passività non siano

potenziali ma abbiano natura “certa”, come quelle che originano da una qualsiasi delle sanatorie.

Si tratta solo di comprendere cosa si intenda per “competenza” quando si è in presenza di costi per i quali non risulti una correlabilità diretta con i ricavi.

L'iscrizione di costi generati da eventi estranei alla gestione ordinaria, in taluni casi, non può avvenire con riferimento esclusivo al momento in cui l'evento si verifica (ad es., l'esercizio in cui viene assunta la decisione di accedere alla sanatoria).

L'evento (nel caso delle sanatorie fiscali) genera un flusso di costi le cui condizioni economiche di iscrivibilità erano già esistenti al 31/12/2002, tenuto conto che i corrispondenti benefici economici sono pregressi a tale data.

È evidente che ai fini della data della iscrizione è di assoluta rilevanza la manifestazione della “volontà” di avvalersi degli istituti definitivi, che potrebbe anche essere espressa con l'approvazione di un progetto di bilancio in cui trovano iscrizione i corrispondenti costi.

Sicché, sul punto, deve concludersi nel senso che, ove alla data di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo sia già stata assunta la decisione di avvalersi della sanatoria, il relativo onere debba essere appostato nel bilancio chiuso al 31/12/2002.

E' appena il caso di evidenziare che alla stessa conclusione deve necessariamente giungersi nell'ipotesi di soggetti che si avvalgono, contestualmente ad altre forme di sanatoria, dell'istituto della regolarizzazione delle scritture contabili *ex art. 14* della Finanziaria. In detta ipotesi, siccome, giusta quanto stabilito da tale disposizione, la suindicata regolarizzazione deve avvenire nel bilancio (ovvero rendiconto) chiuso al 31/12/2002, ne consegue che anche il costo relativo alla contestuale altra fattispecie definitiva sarà imputato nello stesso bilancio.

1.2 Nel caso di soggetti i quali, alla data di adesione (ovvero di formazione della volontà di aderire) ad una delle forme definitive, abbiano già provveduto all'approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2002 (ipotesi tutt'altro che scolastica), l'imputazione in quest'ultimo dei costi derivanti dalla sanatoria prescelta non sarebbe più attuabile. Sicché, tali soggetti si troverebbero ad imputare gli stessi – si ritiene correttamente – nel bilancio relativo al successivo esercizio chiuso al 31/12/2003. In questi casi, qualora la mancata imputazione dei costi al bilancio chiuso al 31/12/2002 fosse dipesa dall'assenza di certezza circa il loro ammontare o la data di sostenimento (circostanza verosimile se solo si tiene conto che il quadro normativo di riferimento si è reso definitivo solo con l'approvazione degli emendamenti recati dalla citata legge n. 27, che è entrata in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale avvenuta in data 22 febbraio 2003), altrettanto corretto sarebbe da ritenersi il comportamento di quanti, sulla base di ragionevole probabilità, abbia proceduto alla rilevazione, nel bilancio chiuso al 31/12/2002, di un “accantonamento” che desse contezza della stima dell'onere da corrispondere in relazione alla sanatoria cui si intenda successivamente aderire.

1.3 Qualora, invece, la volontà di avvalersi di una delle citate tipologie definitorie sia assunta successivamente all'approvazione del progetto di bilancio chiuso al 31/12/2002, ma anteriormente all'approvazione dello stesso bilancio, potrebbe verificarsi uno dei seguenti scenari operativi: i) si modifica il progetto di bilancio con inserimento del costo da sanatoria (eventualità subordinata al previo concerto con il collegio sindacale, se previsto, nonché al fatto di trovarsi in un periodo antecedente ai 15 giorni che precedono la data in cui è fissata l'assemblea di approvazione del bilancio); ii) si procede all'approvazione del bilancio secondo il progetto già approvato (il che rinvia all'esercizio successivo la rilevazione del costo); iii) la decisione di adesione alla sanatoria viene presa in sede assembleare, cosicché si provvede all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2002 che recepisce il costo della sanatoria prescelta; iv) l'assemblea di approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31/12/2002 viene rinviata (non oltre il 30 giugno 2003)⁶.

2. Imputazione del costo al conto economico

2.1 Al riguardo, si esprime il parere che la corretta rappresentazione nel conto economico del costo delle sanatorie avviene mediante l'iscrizione del relativo importo nella classe "E" (area straordinaria), voce "E21" ("Oneri straordinari: Imposte relative a esercizi precedenti").

Infatti, l'art. 2425 c.c. prevede che nella voce E21 vadano indicati gli "oneri [straordinari], con separata indicazione (...) delle imposte relative a esercizi precedenti".

Inoltre, il citato Principio contabile n. 12, nell'illustrare, a titolo esemplificativo, alcune tipologie di oneri straordinari, così recita: "*limitatamente alla voce 21, le imposte relative agli esercizi precedenti (per es., condoni, accertamenti definitivi), posta espressamente indicata dalla legge*".

Il già menzionato Documento I-1, interpretativo del suddetto Principio contabile n. 12, statuisce, poi, che "*Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette e indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative a esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale ecc.*"⁷.

⁶ Si noti che la previsione di complesse norme sulle sanatorie fiscali e la conseguente possibilità di avvalersene deve reputarsi sufficiente ad integrare il requisito della "*particolare esigenza*", richiamato dall'ultimo comma dell'art. 2364 c.c. a giustificazione dello slittamento del termine (al sesto mese dalla chiusura dell'esercizio) di approvazione del bilancio d'esercizio.

⁷ Il Documento I-1, proseguendo, postula che "*La loro contropartita patrimoniale, se [le imposte] non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2-Fondo Imposte, sia dalla voce D11-Debiti Tributar*".

E' opportuno, infine, segnalare che, in presenza di "fondi per rischi ed oneri" (più specificamente, "Fondo per imposte") appostati al passivo dello stato patrimoniale in esercizi precedenti, a seguito – ad esempio – di accertamenti fiscali, dovrà, in conseguenza dell'adesione ad una delle sanatorie previste, procedersi alla loro eliminazione, con parallela iscrizione del debito per i tributi dovuti ai fini definitivi. Si tratterà di operare una "riclassificazione" di poste passive, con l'avvertenza che, ove il fondo ecceda il debito sopra indicato, dovrà rilevarsi, per la differenza, una "sopravvenienza attiva" (da indicare nell'area straordinaria del conto economico: voce "E20"); mentre, nel caso opposto, andrà rilevata una "sopravvenienza passiva", o meglio una componente negativa a titolo di "costo da sanatoria" (anch'essa da recepire nell'aggregato E del conto economico: voce "E21").

2.2 In presenza di un mero "accantonamento" per gli oneri da sanatoria da corrispondere successivamente all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31/12/2002, la corretta imputazione al conto economico prevederà l'iscrizione del suo ammontare nella voce "E21". In caso di preesistenza di un "Fondo per imposte", già stanziato a fronte dei tributi oggetto della fattispecie definitiva cui successivamente si aderirà, dovrà procedersi - semplicemente - ad un suo adeguamento, sicché ove l'onere stimato a titolo di accantonamento fosse inferiore a tale fondo, nessun accantonamento deve essere operato e la differenza è da imputarsi al conto economico, alla voce "E20", quale "sopravvenienza attiva"; in caso contrario, è da effettuarsi un accantonamento integrativo al fine di rendere il fondo capiente rispetto all'esborso previsto per l'adesione alla sanatoria. Nel successivo esercizio, allorquando il costo diverrà certo, si opererà nel modo seguente: nel caso di costo inferiore all'importo del fondo, rilevazione di una "sopravvenienza attiva" (da imputare alla voce "E20"); nel caso opposto, rilevazione di una "sopravvenienza passiva", o meglio di una componente negativa a titolo di "costo da sanatoria" (da imputare alla voce "E21").

3. La contropartita del costo da evidenziare nello stato patrimoniale

3.1 In proposito, si è dell'avviso che gli oneri derivanti dall'adesione alle sanatorie fiscali, che – nei limiti dianzi considerati – sono da rilevare nel bilancio chiuso al 31/12/2002, non possano avere come contropartita un fondo, poiché, in virtù della propria natura, nonché in relazione alle condizioni che ne autorizzano l'iscrizione, gli stessi sono idonei a generare solo "debiti certi".

Gli accantonamenti che determinano l'iscrizione dei fondi rischi od oneri sono, per legge⁸, destinati alla copertura di perdite o passività di esistenza certa o pro-

⁸ Cfr. art. 2424-bis, comma 3, c.c..

babile delle quali alla data di chiusura dell'esercizio non si conosca o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

Per gli oneri da sanatoria, invece, si è in grado di conoscere con esattezza, alla data di chiusura dell'esercizio⁹, sia l'ammontare che la data di sopravvenienza.

Ne consegue che, sebbene la scelta di ricorrere ad una delle forme di sanatoria è successiva al 31/12/2002, deve ritenersi corretta l'iscrizione, nel bilancio chiuso a tale ultima data, di un "debito verso l'Erario", da imputare alla voce D11 (rubricata "*Debiti tributari*") del passivo dello stato patrimoniale.

E' evidente che laddove, come prospettato, si fosse proceduto all'appostamento nel bilancio chiuso al 31/12/2002 di un accantonamento che stimasse l'onere derivante dalla sanatoria cui si intenda successivamente aderire, la contropartita dello stesso non potrebbe che essere costituita da un apposito "Fondo per imposte", da imputare alla classe "B2" del passivo dello stato patrimoniale.

3.2 L'appostazione contabile, nello stato patrimoniale e nel conto economico, degli oneri derivanti dalla sanatoria cui si è aderito, dovrà - ovviamente - trovare giusto risalto altresì in nota integrativa, nella quale sarà opportuno precisare la fattispecie definitoria prescelta e le modalità di pagamento (unica soluzione o rateizzazione) dei relativi oneri fiscali adottate¹⁰.

4. Il caso dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare

Con riferimento ai soggetti economici aventi esercizio sociale a cavallo del 31 dicembre, vale a dire, ad esempio, con inizio il 1° settembre e termine il 31 agosto (ma lo stesso può dirsi relativamente a coloro che hanno esercizio con inizio 1° giugno e termine 31 maggio ovvero con inizio 1° luglio e termine 30 giugno), le

⁹ A tal riguardo, giova segnalare che non assume rilevanza la circostanza che la disciplina definitiva delle sanatorie, ivi inclusa l'esatta misura dell'onere da corrispondere ai fini definitivi, si sia perfezionata - a seguito degli emendamenti approvati con la citata legge n. 27/2003 - successivamente alla data del 31/12/2002 (il che potrebbe comportare, invero, l'obiezione secondo cui a quest'ultima data non sia ancora integrato il requisito della "certezza"). Ai fini che ne occupa, l'unica accortezza da adottare è, conseguentemente, quella di intendere il termine riportato nel testo ("data di chiusura dell'esercizio") come riferito alla "data di approvazione del (progetto di) bilancio". Per il resto, devono - specularmente - ritenersi valide le considerazioni svolte, al paragrafo 1, in ordine alla rilevazione ed imputazione del corrispondente costo, specie quelle in merito ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (e fino alla data di approvazione del - progetto di - bilancio).

¹⁰ A tali fini, potrebbe - ad esempio - essere adottata la seguente formulazione lessicale:
"In considerazione della possibilità concessa dalla legge n. 289/2002 (Finanziaria 2003) di definire la propria posizione fiscale con riferimento a ... (specificare, ad es., i periodi d'imposta interessati, ovvero i tributi o i redditi interessati, ovvero ancora le liti potenziali o pendenti interessate,) ... , fermo restando il nostro convincimento circa la correttezza e liceità dell'operato sinora seguito, si è ritenuto opportuno di avvalersi della fattispecie definitoria di cui all'art. ... della predetta legge. Tale scelta è dovuta alla volontà di evitare, con riferimento all'oggetto della sanatoria prescelta, i potenziali rischi derivanti da una eventuale difforme - rispetto a quella da noi adottata - interpretazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria (o di Terzi,) della norma tributaria, che - come noto - risulta, talora, caratterizzata da un elevato grado di incertezza".

questioni qui agitate si affievoliscono notevolmente, atteso che, in questi casi, non sembrano porsi particolari problemi di disallineamento. Invero, l'esercizio in corso alla data di approvazione della normativa sulle sanatorie e quello in cui sarà presa la decisione di avvalersene coincideranno con l'esercizio "1° settembre 2002 – 31 agosto 2003" (ovvero "1° giugno 2002 – 31 maggio 2003", ovvero ancora "1° luglio 2002 – 30 giugno 2003")¹¹, cosicché sarà il relativo bilancio a recepire – secondo le modalità in precedenza illustrate – gli oneri derivanti dall'adesione alle predette sanatorie.

11 Si osservi, al riguardo, che il decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59, in vigore dal giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, vale a dire l'8 aprile 2003, ha prorogato al "16 maggio 2003" il termine (in scadenza il 16 aprile 2003) entro cui effettuare il (primo o unico) versamento ai fini del perfezionamento delle adesioni alle misure di clemenza fiscale previste dalla Finanziaria (nonché dal decreto-legge n. 282/2002).

Appendice

Le scritture contabili relative agli oneri derivanti dall'adesione alle sanatorie fiscali

A) Costo certo imputato nel bilancio chiuso al 31/12/2002 (pari a 100)

1. Ipotesi di base

La rilevazione del costo avverrà con la seguente scrittura:

		voci		importi	
Imposte eserc. prec.	a	Debiti tributari	E21 D11	100	100

Occorrerà, poi, rilevare il pagamento del costo come segue:

(a)	Debiti tributari	a	Cassa (Banca)	D11 C.IV.3 (C.IV.1)	100	100
-----	------------------	---	---------------	--------------------------	-----	-----

2.1 Preesistenza, al 31/12/2002, di un Fondo imposte capiente

Nel caso un Fondo per imposte relativo ai tributi oggetto di sanatoria sia già esistente e risulti più che capiente, si avrà:

Fondo imposte	a	diversi Debiti Tributari Sopravv.za attiva	B2 D11 E20	120	100 20
---------------	---	--	-----------------	-----	-----------

Si rileverà, poi, il pagamento del costo con la scrittura *sub* (a)

2.2 Preesistenza, al 31/12/2002, di un Fondo imposte non capiente

Nel caso un Fondo per imposte relativo ai tributi oggetto di sanatoria sia già esistente e risulti non capiente, si avrà invece:

diversi Fondo imposte Imposte eserc. prec.	a	Debiti tributari	B2 D11 E21	80 20	100
--	---	------------------	-----------------	----------	-----

Si rileverà, poi, il pagamento del costo con la scrittura *sub* (a)

B) Costo stimato imputato nel bilancio chiuso al 31/12/2002 (pari a 120)

1. Ipotesi di base

Nel caso che il costo da corrispondere ai fini definitivi sia caratterizzato da incertezza nell'importo o nella data di sostenimento, si procederà alla rilevazione di un accantonamento:

Acc.to imp. es. prec.	a	Fondo imposte	E21 B2	120	120
-----------------------	---	---------------	----------	-----	-----

1.a. Nell'esercizio successivo, l'utilizzo del Fondo imposte, nel caso in cui risulti capiente (costo effettivo pari a 100), darà luogo alle seguenti scritture:

(b.1)	Imposte eserc. prec.	a	Debiti tributari	E21 D11	100	100
(b.2)	Fondo imposte	a	diversi Imposte eserc. prec. Sopravv.za attiva	B2 E21 E20	120	100 20

Si rileverà, poi, il pagamento del costo con la scrittura *sub* (a)

1.b. Nell'esercizio successivo, l'utilizzo del Fondo imposte, nel caso in cui risulti non capiente (costo effettivo pari a 130), dovrà invece essere rilevato come segue:

				voci		importi	
(c.1)	Imposte eserc. prec.	a	Debiti tributari	E21	D11	130	130
(c.2)	Fondo imposte	a	Imposte eserc. prec.	B2	E21	120	120

Si rileverà, poi, il pagamento del costo con la scrittura *sub* (a), il cui importo sarà di 130, anziché 100

2.1 Preesistenza, al 31/12/2002, di un Fondo imposte capiente (pari a 140)

Per la differenza del fondo rispetto al costo stimato, dovrà rilevarsi una sopravvenienza attiva:

Fondo imposte	a	Sopravv.za attiva	B2	E20	20	20
---------------	---	-------------------	----	-----	----	----

Nel successivo esercizio, l'utilizzo del Fondo imposte così rettificato darà luogo alle medesime scritture viste ai punti precedenti *sub* 1.a. e 1.b.

2.1 Preesistenza, al 31/12/2002, di un Fondo imposte non capiente (pari a 100)

In questo caso, si dovrà procedere ad integrare il fondo già esistente mediante un accantonamento:

Acc.to imp. es. prec.	a	Fondo imposte	E21	B2	20	20
-----------------------	---	---------------	-----	----	----	----

Nel successivo esercizio, l'utilizzo del Fondo imposte così adeguato darà luogo alle medesime scritture viste ai punti precedenti *sub* 1.a. e 1.b.

C) Costo certo imputato nel bilancio chiuso al 31/12/2003 (pari a 100)

1. Ipotesi di base

La rilevazione del costo avverrà con la seguente scrittura:

Imposte eserc. prec.	a	Debiti tributari	E21	D11	100	100
----------------------	---	------------------	-----	-----	-----	-----

Si rileverà, poi, il pagamento del costo con la scrittura *sub* (a)