

# IL CONTROLLO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

PROCEDURE DI REVISIONE

## CORSO DI FORMAZIONE ED AGGIORNAMENTO REVISORI LEGALI – EDIZIONE 2022

RELATORE: OSCAR BAZZOTTI

PER L'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI DI GROSSETO

2

## PREMESSA

- La verifica e l'analisi delle determinazioni relative ai fondi per imposte ed ai debiti e crediti tributari, quindi l'esame dell'area fiscale in senso lato, comportano per il revisore – in generale – una conoscenza approfondita della normativa fiscale.
- Se tale conoscenza non è posseduta, è possibile utilizzare il lavoro di un «esperto del revisore», secondo le modalità previste dal principio di revisione ISA Italia 620.

3

## PUNTI DI RIFERIMENTO

- Codice civile, articoli 2423 e seguenti.
- Principio contabile nazionale OIC 25.
- Principio contabile internazionale IAS 12.

4

## OIC 25: DEFINIZIONI

- Reddito imponibile.
- Risultato civilistico.
- Imposte correnti.
- Aliquota media effettiva.
- Onere fiscale.
- Onere fiscale teorico.
- Debiti tributari.
- Crediti tributari.
- Passività per imposte differite.
- Attività per imposte anticipate.
- Differenze temporanee.
- Differenze permanenti.

5

## OIC 25: CLASSIFICAZIONI

- **ATTIVO**
- C.II.5-bis Crediti tributari
- C.II.5-ter Imposte anticipate
- **PASSIVO**
- B.2 Fondi per imposte, anche differite
- D.12 Debiti tributari

6

## OIC 25: CLASSIFICAZIONI

- La contropartita a conto economico è rappresentata dalla voce *20 Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate* che accoglie:
  - imposte correnti;
  - imposte relative a esercizi precedenti;
  - imposte differite e anticipate;
  - proventi da consolidato fiscale.

7

## OIC 25: RILEVAZIONI INIZIALI

- Rilevazione della fiscalità corrente:
  - in base al reddito imponibile;
  - con le aliquote d'imposta vigenti alla data di riferimento del bilancio.

8

## OIC 25: RILEVAZIONI INIZIALI

- Rilevazione della fiscalità differita su operazioni che hanno effetto sul conto economico:
  - rilevata nel conto economico;
  - nell'esercizio in cui le differenze temporanee emergono;
  - nel rispetto del principio di prudenza (soprattutto in caso di perdite fiscali riportate a nuovo);
  - con le aliquote d'imposta certe alla data di annullamento delle differenze.

9

## OIC 25: RILEVAZIONI INIZIALI

- Rilevazione della fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico:
  - rilevata nelle passività oppure, a seconda dei casi, a diretta riduzione del patrimonio netto;
  - nell'esercizio in cui le operazioni sono effettuate;
  - con le aliquote d'imposta certe alla data di annullamento delle differenze.

10

## OIC 25: VALUTAZIONI SUCCESSIVE

- Per i crediti ed i debiti tributari, si applicano le regole generali previste dall'*OIC 15 Crediti* per tutti i tipi di credito e dall'*OIC 19 Debiti* per tutti i tipi di debito.
- Per il fondo imposte, si applicano le disposizioni contenute nell'*OIC 31 Fondi per rischi ed oneri e Trattamento di fine rapporto*.

11

## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA, PARTE GENERALE

- Ai crediti e debiti tributari ed al fondo imposte, si applicano le disposizioni di carattere generale contenute nell'articolo 2427 del codice civile.

12

## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA, PARTE GENERALE

- Di conseguenza, si tratteranno le imposte sul reddito anche con riferimento a questi punti:
  - criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio;
  - variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo;
  - ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni;
  - importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale.

13

## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA, PARTE SPECIFICA

- Deve essere inserito un apposito prospetto, che contenga:
  - la descrizione delle **differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate;
  - l'**aliquota** applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente;
  - gli importi contabilizzati **a conto economico oppure a patrimonio netto**;
  - le **voci escluse dal calcolo** e le relative motivazioni;
  - (segue ...)

14

## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA, PARTE SPECIFICA

- Deve essere inserito un apposito prospetto, che contenga:
  - (segue ...)
  - l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in relazione a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti;
  - le motivazioni dell'iscrizione;
  - l'ammontare di cui sopra non ancora contabilizzato;
  - le ragioni della mancata iscrizione.

15

## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA, PARTE SPECIFICA

- Altre informazioni in materia fiscale:
  - ragioni per la mancata iscrizione di un fondo imposte in presenza di accertamenti o contenziosi;
  - effetti delle operazioni di riallineamento;
  - riconciliazione tra onere fiscale effettivo ed onere fiscale teorico;
  - ammontare e natura di singoli crediti e debiti tributari di importo rilevante.

16



## OIC 25: NOTA INTEGRATIVA

- Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata:
  - la parte generale della nota integrativa va sempre compilata, anche con riferimento alla materia fiscale;
  - la parte specifica, invece, non va compilata perché il comma 5 dell'articolo 2435-bis del codice civile richiama molti punti del precedente articolo 2427 ma non il punto 14, cioè quello che impone e descrive l'apposito prospetto delle informazioni di natura fiscale.

17

## OBIETTIVI DEL REVISORE

1. Correttezza delle determinazioni relative alle imposte.
2. Registrazione completa delle operazioni avvenute nell'esercizio.
3. Uniformità dei principi contabili e costanza della loro applicazione nel tempo.
4. Correttezza di esposizione nei prospetti contabili e nella nota integrativa.

18

## 1) CORRETTEZZA DELLE DETERMINAZIONI

- Dal punto di vista del controllo interno, verificare:
  - adeguata competenza e capacità del personale addetto;
  - supervisione di consulenti esterni di adeguata competenza;
  - esistenza di rilevazioni e documenti idonei a fornire adeguato supporto per la determinazione delle variazioni fiscali e, quindi, del reddito imponibile;
  - (segue ...)

19

## 1) CORRETTEZZA DELLE DETERMINAZIONI

- Dal punto di vista del controllo interno, verificare:
  - (segue ...)
  - tempestiva e corretta registrazione contabile delle operazioni;
  - regolare aggiornamento e conservazione dei registri e della documentazione obbligatoria ai fini fiscali;
  - esistenza di uno scadenziario o altro strumento analogo, atto a garantire il rispetto degli adempimenti obbligatori.

20

## 1) CORRETTEZZA DELLE DETERMINAZIONI

- Dal punto di vista sostanziale, effettuare:
  - raccolta di notizie e documenti utili per la valutazione della situazione fiscale della società;
  - discussione con il personale addetto alla gestione tributaria o con eventuali consulenti esterni;
  - richiesta di informazioni scritte ai consulenti esterni;
  - (segue ...)

21

## 1) CORRETTEZZA DELLE DETERMINAZIONI

- Dal punto di vista sostanziale, effettuare:
  - (segue ...)
  - esame dei libri sociali e fiscali obbligatori;
  - verifica degli adempimenti in materia di imposte dirette ed indirette;
  - controllo della corretta compilazione delle dichiarazioni fiscali e dei relativi versamenti d'imposta.

22

## 2) REGISTRAZIONE COMPLETA

- Dal punto di vista del controllo interno, verificare:
  - tempestiva registrazione dei documenti giustificativi di accantonamenti e versamenti;
  - esistenza di un adeguato piano dei conti;
  - controllo periodico delle registrazioni contabili.

23

## 2) REGISTRAZIONE COMPLETA

- Dal punto di vista sostanziale:
  - ottenere un prospetto riassuntivo dei movimenti avvenuti nei fondi imposte e nei debiti e crediti tributari nel corso dell'esercizio;
  - verificare i movimenti sulla base dei documenti giustificativi;
  - verificare la corrispondenza tra le registrazioni nei conti patrimoniali e quelle nei conti economici;
  - controllare i conteggi.

24

### 3) UNIFORMITÀ DEI PRINCIPI CONTABILI

- Dal punto di vista del controllo interno, accertare:
  - chiara definizione dei principi contabili e dei criteri di valutazione adottati;
  - approvazione delle variazioni da parte della direzione aziendale;
  - determinazione degli effetti prodotti dalle variazioni fiscali sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto.

25

### 3) UNIFORMITÀ DEI PRINCIPI CONTABILI

- Dal punto di vista sostanziale, effettuare:
  - analisi dei principi contabili e dei criteri di valutazione adottati, per determinarne l'omogeneità nel tempo;
  - *ovvero* definizione delle variazioni intervenute, identificazione dei motivi e determinazione dei relativi effetti patrimoniali ed economici.

26

#### 4) CORRETTEZZA DI ESPOSIZIONE

- Dal punto di vista del controllo interno, accertare:
  - adeguate competenze e capacità del personale incaricato della redazione dei prospetti contabili e della nota integrativa;
  - esistenza di un efficace controllo sulla corretta trasposizione dei dati contabili e delle altre informazioni nei prospetti contabili e nella nota integrativa;
  - (segue ...)

27

#### 4) CORRETTEZZA DI ESPOSIZIONE

- Dal punto di vista del controllo interno, accertare:
  - (segue ...)
  - esistenza di un adeguato piano dei conti;
  - esistenza di documentazione extra – contabile.

28

#### 4) CORRETTEZZA DI ESPOSIZIONE

- Dal punto di vista sostanziale, attuare le seguenti procedure:
  - analisi dei documenti relativi ai progetti di nota integrativa e relazione sulla gestione;
  - verifica dell'indicazione nei documenti delle informazioni minime previste dal codice civile e dai principi contabili.

29

#### BIBLIOGRAFIA

- APRE, Manuale di revisione.
- ASSIREVI, Lista di controllo dei principi di redazione del bilancio d'esercizio sulla base dei principi contabili applicabili ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2021 (CL-BIL IND ITA GAAP 2021).

30