

Dossier carte lavoro fiscale

OBIETTIVI

Relativamente alle voci fiscali dell'azienda, il revisore dovrà:

- accertare che tutte le passività per imposte siano esistenti ed accantonate;
- verificare che la voce debiti tributari includa gli importi certi dovuti all'erario per IRES, IRAP, IVA, ecc., in base alle dichiarazioni e che il fondo rischi ed oneri per imposte includa invece le passività per imposte probabili (in base ad accertamenti o contenziosi) e le imposte differite;
- determinare la correttezza del costo per imposte gravante sul risultato d'esercizio;
- accertare l'uniformità di principi contabili rispetto all'esercizio precedente;
- verificare la corretta esposizione in bilancio e nella nota integrativa di debiti tributari e fondo imposte a fine esercizio, nonché dei movimenti intervenuti nell'anno.

PROCEDURE DI REVISIONE

È opportuno, prima di iniziare con le verifiche di sostanza, appurare quanto segue:

- Esiste un manuale interno o una raccolta di circolari interne che inquadrando la posizione della Società dal punto di vista fiscale indichi i diversi adempimenti da compiere periodicamente?
- Tale supporto è tenuto costantemente aggiornato?
- Esiste un soggetto (interno e/o esterno) chiaramente identificativo per quanto attiene all'area fiscale?
- Esiste un consulente esterno per l'area fiscale?
- Vi sono procedure interne di verifica della regolarità fiscale che riguardino:
 - bolle di accompagnamento dei fornitori o terzi;
 - fatture da fornitori o terzi;
 - altri documenti di routine di addebito da terzi (locazioni, ecc.);
 - bolle di accompagnamento a clienti;
 - fatture a clienti;
 - altri documenti di routine di addebito a terzi;
 - altri documenti a terzi (E/C, copie conformi, ecc.);
 - aspetti fiscali di operazioni non di routine:
 - ✓ immobilizzazioni;
 - ✓ titoli;
 - ✓ partecipazioni;
 - ✓ altre;
 - aggiornamento procedure informatiche;
 - ecc.
- Vi sono procedure interne di verifica periodica degli adempimenti per calcoli, corretta predisposizione, esecuzione entro la scadenza?

- liquidazioni IVA;
 - dichiarazione annuale IVA;
 - versamenti ritenute dipendenti;
 - versamenti ritenute terzi;
 - dichiarazione dei sostituti d'imposta;
 - acconti e saldi imposte dirette;
 - pagamenti altre imposte;
 - acconti e saldi ICI;
 - dichiarazione dei redditi;
 - dichiarazioni ICI (eventuale);
 - ecc.
- Vi sono procedure di rilevazione tempestiva extracontabile, e di successiva gestione pluriennale, delle operazioni che possono comportare un trattamento civilistico differente da quello fiscale al fine di:
- disporre di informazioni aggiornate per la predisposizione della dichiarazione dei redditi;
 - calcolare correttamente la eventuale movimentazione delle imposte differite nel bilancio con riferimento a:
 - ✓ plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze
 - ✓ manutenzioni eccedenti i limiti
 - ✓ svalutazione crediti
 - ✓ fondi per rischi ed oneri
 - ✓ spese di rappresentanza
 - ✓ spese di pubblicità
 - ✓ oneri di utilità sociale
 - ✓ multe ed ammende
 - ✓ ICI, patrimoniale e altre imposte non detraibili
 - ✓ compensi amministratori
 - ✓ crediti d'imposta
 - ✓ ammortamenti
 - ✓ ecc.?
- Vi sono procedure di periodica valutazione del contenzioso al fine di iscrivere eventuali accantonamenti per rischi in bilancio (eventualmente ottenere in merito informazioni dal consulente esterno)?

In termini di verifica di sostanza procedere come segue:

Predisporre ed aggiornare il "tax-file" raccogliendo le dichiarazioni fiscali riferite agli esercizi ancora aperti.

Ricostruire i movimenti intervenuti nei conti "debiti tributari" e "fondo imposte".

Verificare la corrispondenza del saldo iniziale al saldo di chiusura dell'esercizio precedente, riportato dai nostri fogli di lavoro.

Analizzare la documentazione comprovante i pagamenti dei debiti relativi all'esercizio precedente, riscontrandone l'adeguatezza dell'ammontare e dei termini di versamento.

Esaminare la dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio precedente e verificare se risulta correttamente predisposta:

- nei termini di legge e su modelli ministeriali;
- nella determinazione delle imposte mediante confronto tra l'imponibile fiscale dichiarato con quello da noi stimato l'anno precedente, spiegando eventuali differenze.

Analizzare l'evoluzione del contenzioso fiscale emerso nell'esercizio precedente, integrandolo con eventuali situazioni originatesi nel corso dell'esercizio, e considerare se sia necessario modificare l'accantonamento proposto in precedenza.

Qualora per gli anni non definiti vi siano passività significative per:

- interessi o penalità per ritardato pagamento;
- interessi o penalità per obblighi del sostituto d'imposta.

Provvedere ad un calcolo approssimativo dell'onere previsto alla data di chiusura dell'esercizio.

Valutare la rilevanza di eventuali imposte diverse da IRES, IRAP e IVA e in presenza di importi ritenuti significativi procedere alla relativa analisi con l'ausilio dei nostri esperti fiscali.

Individuare tutte le operazioni straordinarie verificatesi nell'esercizio (cessioni di azienda, fusioni, scissioni, trasformazioni, aumenti di capitale, ecc.) e procedere alla relativa analisi.

Verificare che la dichiarazione dei sostituti d'imposta dell'esercizio precedente sia stata presentata nei termini di legge e su modelli ministeriali. Verificare se i versamenti delle ritenute riepilogate nel quadro H sono stati effettuati nei termini di legge.

Analizzare la dichiarazione IVA relativa all'anno precedente e verificare se risulta correttamente predisposta, mediante:

- confronto del saldo IVA a credito o a debito emergente dalla dichiarazione con quello di bilancio;
- verifica dell'avvenuta presentazione nei termini di legge e su modelli ministeriali;
- compilazione dell'apposita check list relativa agli adempimenti formali.

Valutare se, in relazione alla particolare attività della società, si renda necessaria una ulteriore analisi degli adempimenti IVA (aliquote applicate, rapporti con l'estero, ecc.).

Verificare se la società usufruisca di particolari agevolazioni fiscali e raccoglierne la documentazione giustificativa.

Ottenere conferma dal consulente fiscale della società, in merito alla situazione fiscale alla data di bilancio.

Giustificare i movimenti intervenuti, diversi dall'accantonamento per imposte dell'esercizio.

Procedere alla compilazione della check list preparatoria alla verifica fiscale.

Analizzare i conteggi dell'accantonamento per imposte dell'esercizio, mediante:

- comparazione con quelli dell'anno precedente;
- analisi del corretto trattamento di tutte le variazioni in aumento o in diminuzione emerse dalla check list di cui al punto precedente;
- verifica del rispetto delle norme di legge in caso di agevolazioni fiscali.

Verificare la corretta rilevazione dell'accantonamento per imposte dell'esercizio all'interno del conto economico.

Sulla base delle conclusioni raggiunte con le verifiche precedenti, paragonare i debiti tributari e gli accantonamenti esistenti in bilancio con quelli da noi ritenuti necessari e concludere circa l'adeguatezza delle poste di bilancio.

Considerare se eventuali modifiche tra l'utile imponibile dell'anno precedente, risultante dalla dichiarazione dei redditi, e quello stimato alla data in cui è stata eseguita la revisione dell'anno precedente possono determinare delle rettifiche al saldo iniziale del fondo imposte differite. In caso affermativo, tali rettifiche vanno iscritte nel conto economico dell'esercizio in esame, a meno che non si tratti di errori e che siano di importo rilevante (prassi valida in accordo con i principi internazionali); se il fondo imposte differite rappresentasse un'attività, considerare la recuperabilità futura di tale attività. La società, in futuro, (normalmente entro 3 esercizi) deve essere in grado di assorbire con utili tali imposte prepagate (a tale scopo vale ricordare che, generalmente, vanno considerate nel computo delle imposte differite solo le differenze temporali che si chiudono entro un ragionevole periodo di tempo).

Evidenziare qui di seguito eventuali ulteriori procedure di revisione che fossero richieste per questa area di bilancio.

CONCLUSIONI

Alla fine del lavoro svolto concludere sempre evidenziando eventuali eccezioni riscontrate nelle procedure di revisione di cui sopra e discuterle con il cliente.

ESEMPI DI CARTE DI LAVORO

Nella formalizzazione delle carte di lavoro generalmente si seguono i seguenti "passi":

- nel caso di incarico per la revisione del fondo imposte, formalizzare il colloquio con il revisore;

in ogni caso:

- esaminare le voci del bilancio;
- verificare il calcolo effettuato dal cliente;
- colloquio con il responsabile;
- calcolo potenziali passività fiscali.

Raccogliere tutte le informazioni:

- relative all'attività, alla struttura della società e al mercato in cui opera;
- eventuali operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni, ecc.);
- problematiche emerse durante il lavoro di audit con possibile rilevanza fiscale;
- eventuali rapporti intercompany;
- accertamenti subiti e contenzioso fiscale in essere.

Come documentazione necessaria per eseguire la verifica:

- memo fiscale relativo agli accantonamenti del precedente esercizio;
- bilancio in formato IV direttiva;
- bilancio di verifica;
- calcolo delle imposte predisposto dal cliente;
- materiale inerente ad eventuali accertamenti ricevuti e contenzioso in essere;
- prospetto imposte anticipate e differite, se presenti;
- modello di dichiarazione relativa al precedente esercizio.

Successivamente si passa a formalizzare la determinazione della base imponibile e quindi l'esame delle voci di bilancio rilevanti per il calcolo dell'IRES e dell'IRAP. In particolare, si procede con la verifica, in relazione alla natura dell'ente sottoposto a revisione (es. società di capitali, ente non commerciale, banche, soc. di assicurazione, ecc.):

- delle modalità di calcolo del reddito imponibile;
- delle voci di conto economico rilevanti per il calcolo del reddito imponibile.

Il modello di formalizzazione potrebbe essere:

utile netto risultante da conto economico
(*costituisce il punto di partenza per il calcolo dell'imponibile*)
+ variazioni in aumento
-variazioni in diminuzione
= imponibile fiscale

Per il calcolo dell'IRAP - imprese industriali e commerciali -
base imponibile

componenti positivi

- ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- variazioni delle rimanenze;
- incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni;
- altri ricavi e proventi.

meno

componenti negativi

- costi per materie prime;
 - costi per servizi;
- costo per il godimento di beni di terzi;
 - ammort. immob. materiali;
 - ammort. immob. immateriali;
 - variazioni delle rimanenze;
 - accantonamenti deducibili;
 - oneri diversi di gestione.

Relativamente al calcolo delle imposte differite e anticipate, l'elenco delle principali differenze temporanee deducibili che generano imposte anticipate:

- + spese di rappresentanza (IRES/IRAP);
- + manutenzioni e riparazioni (IRES /IRAP);
- + accantonamenti tassati (IRES /IRAP);
- + compensi amm.ri acc.ti e non pagati (IRES);
- + imposte acc.te e non pagate (IRES /IRAP);
- + plusvalenze rateizzate (IRES/IRAP);
- + contributi in c/capitale rateizzati (IRES/IRAP);
- + ecc.

Come voci di bilancio, si può procedere con l'esame delle seguenti voci:

- verifica dei limiti fiscali di deducibilità e correttezza dei principali componenti di reddito fiscalmente rilevanti (IRES ed IRAP):
 - o fondo svalutazione crediti, altri accantonamenti;
 - o fondi ammortamento;
 - o rimanenze;
 - o riserve (di rivalutazione, ecc.);
 - o spese di manutenzione e riparazione;
- verifica dei limiti fiscali di deducibilità e correttezza dei principali componenti di reddito fiscalmente rilevanti (IRES ed IRAP):
 - o spese di rappresentanza;
 - o collaborazioni coordinate e continuative, prestazioni occasionali;
 - o autoveicoli aziendali;
 - o componenti straordinari di reddito;
 - o correttezza variazioni in aumento e in diminuzione;
 - o controllo del rispetto dei limiti di deducibilità di taluni componenti negativi di reddito;
 - o eventuali deduzioni dalla base imponibile;
 - o variazioni in aumento e in diminuzione temporanee;
 - o crediti d'imposta;
 - o match delle variazioni presenti nel calcolo con i valori riscontrati dall'analisi del bilancio;
 - o continuità nei criteri di valutazione;
 - o verifica del calcolo delle imposte anticipate e differite;

- controllo delle aliquote applicate per il calcolo delle imposte;
- verifica delle transazioni intercompany;
- follow up di eventuali issues segnalati per l'esercizio precedente.

È importante altresì il controllo delle aliquote applicate:

- corretta applicazione aliquota IRAP in relazione alla natura del soggetto d'imposta;
- eventuale tassazione agevolata del reddito d'impresa;
- aliquote imposte anticipate e differite.

Altre verifiche possono essere:

- dichiarazioni (IVA annuale, periodica, redditi, sostituto d'imposta);
- versamenti periodici (ritenute e IVA mensile/trimestrale);
- versamenti a saldo e in acconto imposte sui redditi.

Non trascurare altresì un preliminare e finale colloquio con il responsabile amministrativo le cui finalità possono essere in sintesi:

- ottenere chiarimenti sulla correttezza e sulle motivazioni di accantonamenti, valutazioni e variazioni in aumento e in diminuzione;
- ottenere spiegazioni e delucidazioni sugli accertamenti subiti e il contenzioso fiscale in essere;
- ottenere chiarimenti sui rapporti infragruppo ed eventuali operazioni straordinarie intercorse;
- ottenere chiarimenti su informazioni esposte in nota integrativa e verifica di eventuali informazioni già ottenute dai revisori.

Alla fine del nostro lavoro, si procederà a stilare le conclusioni:

- rilevare eventuali differenze emerse nel calcolo check del calcolo delle imposte e non giustificate dalle motivazioni fornite dal responsabile amministrativo;
- valutare il grado di rischio relativamente alle eccezioni emerse;
- quantificare, se possibile, le potenziali passività fiscali.

Nel file Dossier fiscale, vengono raccolte le seguenti documentazioni:

- bilancio;
- dettagli al bilancio;
- prospetto di riconciliazione tra risultato civilistico e reddito imponibile;
- dichiarazione dei redditi con i moduli di versamento;
- dichiarazione annuale IVA;
- cartelle esattoriali ricevute;
- verbali di verifiche tributarie;
- accertamenti;

- ricorsi contro gli accertamenti;
- notifiche di decisioni di Commissioni Tributarie;
- conteggi del Condonò (se è stato richiesto);
- copia dei fogli di lavoro compilati per l'audit;
- prospetto di controllo dei libri obbligatori;
- notifiche di riconoscimento di esenzioni fiscali;
- ecc.

Di seguito si riporta:

- un **esempio di formalizzazione di un lavoro di "tax audit"** ovvero di revisione della posizione fiscale di un'azienda campione;
- degli **esempi tabellari di rilevazione delle ritenute e dei contributi pagati o da pagare** dell'azienda cliente;
- esempio **calcolo e verifica imposte differite** (attive e passive);
- esempio **carta lavoro verifica e movimentazione imposte correnti**.

Esempio formalizzazione di un lavoro di "tax audit"

ABC Srl

Tax Due Diligence Report

RISERVATO E CONFIDENZIALE

Premessa

A seguito del mandato conferito, ho svolto l'analisi fiscale della Società in oggetto mediante accesso presso la sede della stessa nelle giornate del ... e del agosto 20...., esame della documentazione messa a disposizione e la discussione degli aspetti fiscalmente rilevanti emersi nel corso del lavoro con il consulente della Società Dott.

L'analisi ha riguardato esclusivamente la società ABC Srl. La Società chiude gli esercizi al 31 dicembre di ogni anno.

Il lavoro è stato svolto con principale riferimento a

Finalità e scopo

La finalità del lavoro è quella di definire le passività fiscali complessive (anche potenziali) in capo alla società oggetto di verifica.

Il presente lavoro è stato richiesto da La relazione è ad uso esclusivo di che non ne divulgherà il contenuto a terzi senza espresso consenso.

Per ulteriori dettagli circa la portata dell'intervento si rinvia all'Appendice - Ampiezza dell'incarico e natura del lavoro.

Ho fatto pieno affidamento sulle informazioni fornite dai responsabili o consulenti della Società.

Non ho ricevuto alcuna dichiarazione da parte della Società circa la completezza e la veridicità della documentazione fornita.

- La presente relazione è stata redatta sulla base dei documenti e delle informazioni forniti

dai responsabili o consulenti della Società;

- nel caso in cui alcuno dei documenti e/o informazioni forniti dovesse risultare non veritiero, inesatto o lacunoso, le conclusioni dello scrivente dovrebbero essere coerentemente riconsiderate;

-

Documentazione disponibile

La documentazione fiscale resa disponibile dalla Società per ciascuno degli esercizi presi in considerazione è di seguito riassunta per aree di interesse.

• Imposte dirette

Bilanci civilistici e bilanci di verifica (per gli anni 20... e 20...); Dichiarazioni fiscali e relative ricevute di presentazione; Dichiarazioni per la definizione automatica dei periodi d'imposta pregressi ex art. 9 l. 289/2002; Deleghe di pagamento degli acconti per imposte dirette; Deleghe di pagamento delle ritenute su rapporti di lavoro subordinato e parasubordinato; Deleghe di pagamento dei contributi previdenziali a favore dei soggetti di cui al precedente punto; Attestazioni di liquidazione dei contributi INPS;

• IVA

Dichiarazioni annuali e relative ricevute di presentazione; Comunicazione Dati IVA annuale e relative ricevute di presentazione;

• Sostituti d'imposta

Quadri riassuntivi della dichiarazione dei sostituti d'imposta Mod 770, e relative ricevute di presentazione; Certificazione di liquidazione DM10.

Periodi d'imposta

Anni fiscalmente non prescritti

Quanto all'esercizio 20... e a quello in corso 20..., pur non essendo ancora formalmente completata la documentazione di competenza (deposito bilancio e dichiarazioni fiscali), facciamo presente che, anche a seguito delle novità fiscali recentemente introdotte, i pagamenti dovuti sono comunque suscettibili di liquidazione da parte dell'Amministrazione.

L'articolo 2, commi 1, 10 e 12 del d.l. 203/2005 (c.d. Collegato alla Finanziaria) consente infatti all'Amministrazione finanziaria la facoltà di anticipare l'attività di liquidazione anche prima della presentazione delle dichiarazioni annuali in caso di pericolo per la riscossione.

Controlli formali

Per gli anni d'imposta non prescritti e con riferimento alle procedure di condono, è stato effettuato un esame teso ad accertare la tempestiva presentazione della dichiarazione (prospetto a destra) e del versamento degli acconti d'imposta dovuti ai fini IRES ed IRAP, nonché di quanto dovuto a titolo di condono, tramite esame delle deleghe di pagamento (mod. F24).

Quanto agli esercizi oggetto di definizione automatica (.....), è stata comunque verificata l'esistenza e la avvenuta presentazione nei termini ordinari delle dichiarazioni fiscali.

Con riferimento alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770), non essendo "coperti" dal condono, il prospetto riportato espone le date di presentazione risultanti dalle ricevute prese in visione.

Le verifiche hanno confermato che le dichiarazioni fiscali relative agli esercizi compresi tra il..... ed il sono state tempestivamente presentate.

Sono inoltre state operate le seguenti verifiche di carattere formale:

- Comunicazione dati IVA: per gli esercizi suscettibili di accertamento è stata verificata l'esistenza e la tempestiva trasmissione telematica dei seguenti modelli: Comunicazione dati IVA 20... (anno 20...) trasmessa telematicamente in data e Comunicazione dati IVA 20... (anno 20...) trasmessa telematicamente in data

- Comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute: controllo a campione della tempestiva trasmissione telematica.

- Modelli Intrastat: controllo a campione della tempestiva trasmissione a mezzo posta.

- La definizione non ha beneficiato della previsione di cui al comma 3-bis art. 9 l. 289/2002 (definizione agevolata per soggetti risultati congrui e coerenti ai fini degli Studi di settore) ma è avvenuta tramite pagamento pieno della percentuale dovuta.

.....

Ricostruzione della base imponibile

Per quanto riguarda gli esercizi è stata verificata la corretta determinazione della base imponibile secondo quanto stabilito dal d.P.R. 917/1986 e d.lgs. 446/1997. In tal senso, sono state considerate le grandezze materiali, tralasciando volutamente gli importi non significativi.

.....

Studi di settore

La società è soggetta alla disciplina degli studi di settore. Dall'esame delle dichiarazioni dei redditi è emerso che i redditi dichiarati dalla società non risultano né congrui né coerenti con quelli prodotti dall'apposito software una volta indicati i parametri di riferimento.

.....

Imposta sul valore aggiunto

Dai colloqui avuti con il consulente della Società e dall'esame delle dichiarazioni IVA è emerso che la Società esporta quasi la totalità dei prodotti. Godendo della condizione di esportatore abituale, la Società beneficia della possibilità di acquistare o importare beni senza applicazione di IVA, nei limiti del c.d. plafond.

La Società può quindi acquistare senza pagamento di IVA nei limiti della somma dei corrispettivi relativi alle esportazioni registrate nei 12 mesi precedenti.

.....

Situazione attuale: perdite fiscali e crediti d'imposta

Ricordiamo che in caso di fusione, ai sensi dell'articolo 172 del d.P.R. 917/1986, le perdite fiscali delle società che partecipano alla fusione possono essere utilizzate a condizione che dal conto economico delle società le cui perdite sono riportabili relativo all'esercizio precedente a quello di delibera di fusione risulti un ammontare di ricavi da attività caratteristica e di spese di lavoro dipendente e contributi superiore al 40% di

quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi. L'importo massimo delle perdite riportabili è dato dall'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio senza tenere conto dei versamenti e conferimenti effettuati negli ultimi 24 mesi.

.....

Verifica del pagamento delle ritenute fiscali

Per quanto riguarda gli adempimenti connessi al pagamento delle ritenute fiscali, si è proceduto ad un controllo sostanziale (verifica di effettuazione delle ritenute e del loro pagamento) oltre a quello formale già esposto nella precedente sezione (verifica presentazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta).

Per ogni esercizio fiscalmente non prescritto si è proceduto alla:

1.Verifica della tempestiva presentazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta mod.770.

2.Verifica puntuale dei versamenti tramite raffronto del quadro riassuntivo della dichiarazione dei sostituti d'imposta mod. 770 (quadro ST) e le deleghe di pagamento F24. L'esame per gli anni

.....

Verifica del pagamento dei contributi previdenziali

• Per quanto riguarda gli adempimenti connessi al pagamento dei contributi previdenziali negli anni fiscalmente non prescritti, si è proceduto alla verifica dell'effettuazione dei regolari pagamenti.

• Per ogni esercizio fiscalmente non prescritto si è proceduto alla verifica puntuale dei versamenti tramite raffronto del prospetto di liquidazione dei contributi trasmesso all'INPS dal consulente del lavoro della Società e le deleghe di pagamento F24. L'esame per gli anni non ha fatto emergere eccezioni.

• Quanto al 20....., dalla discussione con il commercialista della Società è emerso che

.....

Altre informazioni

• Contenzioso: dai colloqui avuti con il commercialista della Società è emerso che la stessa non ha in essere alcun procedimento contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, né ha ricevuto ispezioni o verifiche, avvisi di accertamento, cartelle di pagamento o avvisi bonari.

• Operazioni straordinarie: non ci risulta che la Società sia stata direttamente coinvolta in operazioni non ricorrenti con effetti fiscali.

• ICI: la Società non è titolare della proprietà di alcun immobile.

Passività certe al 31 luglio 20...

Nel rimandare al contenuto dei singoli punti per la valutazione di eventuali passività potenziali, di seguito si riassume l'entità delle passività da considerarsi "certe". Le stesse risultano debitamente iscritte in contabilità.

Facciamo presente che le omissioni relative a ritenute fiscali possono essere regolarizzate tramite l'istituto del Ravvedimento operoso che, se effettuato entro 30 giorni dall'omesso versamento, consente di pagare la sanzione ridotta nella misura del Quanto alle omissioni nei confronti dell'INPS, le stesse andranno definite direttamente con l'Istituto...

Esempio verifica e calcolo imposte differite (attive e passive)

CALCOLO IMPOSTE DIFFERITE			
		2008	2009
Fondo Svalutazione Magazzino	300.000	200.000	
Quote associative	4.305	4.305	
Spese di rappresentanza	-		628
Svalutazione ABC SpA	-	87.746	
Svalutazione XYZ GmbH		317.335	
Acc.to fondo rischi JWX S.A.		32.553	
TOTALE	304.305	642.567	
Differite attive	Ires	-83.684	-176.706
	Irap	-12.933	-8.710
	Totale	-96.617	-185.416
Contributi anno 02	-13.959	-9.307	
Contributi anno 01	-4.068	-2.034	
Contributi anno 01	-	-16.017	
TOTALE	-18.027	-27.358	
Differite passive	Ires	4.957	7.523
	Irap	766	1.163
	Totale	5.724	8.686
TOTALE IMPOSTE DIFFERITE	-90.893	-176.729	

Esempio carta lavoro verifica imposte correnti

MOVIMENTAZION IMPOSTE DELL'ESERCIZIO <i>Eur/migliaia</i>			
	2008	2009	
Ires	2.030	1.866	
Irap	651	658	
	2.681	2.524	-157 errato calcolo imposte 2008
Unico 2009	Ires	Irap	
Irap	1.866	658	
Acconti	(-2.908)	-706	
	-1.042	-48	-1.090
Bilancio 2008			
Imposte	2681		
Acconti	-3.614		
Rit Acconto	-64		
altri movimenti	47		
saldo 31/12/08	-950		
Bilancio 2009			

Saldo 31/12/08 - Ires		Saldo 31/12/08 - Irap (Conto creato nel 2009)	
Credito es prec	-950	Credito da Ddr	-48 ok g/c da Ires Credito
d'imposta	-19		
Irap g/c	48		
Sopravv. Attiva	<u>-121</u> sopravv. Attiva		
	-1.042 ok saldo Ires Unico 2009		-48 ok saldo Ires Unico 2009
	<hr/>		<hr/>
I° Acconto Ires	-773	I° Acconto Irap	-212 compensato con credito Irpeg Ddr II°
acconto Ires	-1.166		
Rit Acc.to	-6	II° Acconto Irap	-389
utilizzo credito per Ires	773		
utilizzo credito per Irap	<u>212</u> compensazione I° acconto irap		
	-2.002 ok saldo 31/12/2009		-649 ok saldo 31/12/2009
	<hr/>		<hr/>
Riepilogando			
Credito Ires da Ddr	-1042		
Credito Irap da Ddr	-48		
Utilizzo per compensazioni	773		
Utilizzo per compensazioni	<u>212</u>		
Crediti da DDR	A -105 ok crediti per imposte risultante da Ddr 2009		
	<hr/>		
I° Acconto Ires	-773		
II° Acconto Ires	-1166		
		-1939	
I° Acconto irap	-212		
II° Acconto irap	-389		
		<u>-601</u>	
ACCONTI	B -2540 OK con F24		
	<hr/>		
Ritenute d'acconto	C -7		
	<hr/>		
Totale Crediti d'imposta A+B+C	-2.652		
Conto Bive 2345.98	-2003		
Conto Bive 3456.76	<u>-648</u>		
SALDI BIVE	-2.651		
	<hr/>		
Delta not material	1		

Esempio carta lavoro verifica movimentazione imposte correnti

Movimentazione Imposte 2009	I r e s	I r a p	Totale	
Eur / migliaia	conto co.ge. . . . conto			
Acconti anno 2007	co.ge. . . .			
Acconto 2007			2.183	
TOTALE	1.674	509	2.183	
Imposte dovute	1.674	509	3.614	
Imposta residui	2.859	755	1.431	ok versamento
	1.185	246		
Saldo contabile al 31.12.07			1.587	
			-44	crediti d'imposta
			-112	g/c a sopravvenienza attiva 2008
Acconti Anno 2008				
1° Acconto - Giugno 08	1.163	282	1.445	
1° Acconto - Novembre 08	1.745	423	2.168	
TOTALE	2.908	705	3.613	
Imposte dovute	1.866	658	2.524	
Acconti residui	-1.042	-47	-1.089	
31.12.2008				
Saldo contabile al 31.12.08			-950	
			121	g/c a sopravvenienza attiva 2009
			-18	crediti d'imposta
Periodo Fiscale 01.01.09-31-12-09				
1° Acconto - Giugno	773		773	
09 1° Acconto –	<i>comp. Ires</i>	212		
Giugno 09	1.166	389	1.555	
2° Acconto - Novembre 09	<i>su Ires</i>	601	2.540	
Acconti anno 2009	<i>comp. Irap</i>	(1.042)	(1.089)	
Crediti risultanti da Ddr es. precedenti	<i>su Ires F24</i>	985	985	
Crediti utilizzati				
Imposte dovute da dich. 2009	(1.996)	(648)	(2.644)	
Saldo contabile al 31.12.09			2.651	
			7	rit. D'acconto su int. Attivi

Esempio carta lavoro verifica acconti imposte correnti

Verifica acconti imposta

Ires debito Ires 2008:	Rigo RN 22 del Modello Unico 2009	1.865.670	da Unico 2009 periodo d'imposta 2008
Totale acconto 98% RN 21	1.828.357	1.166.114	-662.243 acconto rsd non versato
Il rata d'acconto 40% x Tot. acconto	731.343	1.166.114	
Scadenza	1.097.014		
Il rata d'acconto 60% x Tot. Acconto		0	
	Totale credito Vs Erario	1.166.114	Ok con Erario c/Ires d'acconto [1]
IRAP Acconto IRAP 2009:	Rigo IQ 90 del Modello Unico 2009	658.114 IQ91	-44.207
Totale acconto 98% IQ 86	644.952	600.745	
Il rata d'acconto 40% x Tot. acconto	257.981	211.800	- 46.181
Scadenza			
Il rata d'acconto 60% x Tot. debito	386.971	388.945	1.974
Scadenza			
	Totale credito Vs Erario	600.745	Ok con Erario c/Irap d'acconto [2]

[1] La società ha versato il primo acc.to sulla base di stime d'imposta che si sono dimostrate non definitive.

[2] Inoltre non è stato versato il 2° acconto

Le imposte differite

Per il principio della competenza, nel bilancio (d'esercizio e consolidato) devono essere recepite:

- le imposte (anticipate) di competenza di esercizi futuri ma esigibili con riferimento all'esercizio in corso;
- le imposte (differite) di competenza dell'esercizio ma che si renderanno esigibili in esercizi futuri.

Differenze temporanee: tra valore attribuito in bilancio e valore fiscale di un'attività o passività dovute:

- nel civilistico prevalentemente a differenze (cumulate) tra risultato ante imposte senza interferenze fiscali e risultato imponibile;
- nel consolidato anche alle rettifiche di consolidamento (differenze tra patrimonio netto consolidato e patrimoni netti delle società aggregate).

Imposte differite (passive)

- componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello di competenza economica;
- componenti negativi di reddito deducibili in esercizi precedenti a quello di competenza economica.

Imposte anticipate (differite attive)

- componenti negativi di reddito deducibili in esercizi successivi a quello di competenza economica a seguito di norme fiscali che prevedono:
 - limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore;
 - deducibilità differita (es. spese di manutenzione, spese di rappresentanza);
- componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quello di competenza economica;
- perdite fiscali riportabili.

Esempi:

- accantonamenti a fondi tassati;
- eccedenze, rispetto al limite fiscalmente deducibile, di ammortamenti ed accantonamenti per rischi su cambi;
- manutenzioni eccedenti il 5%;
- spese di rappresentanza, per il terzo deducibile in 5 anni;
- perdite fiscali.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite non devono essere contabilizzate qualora siano relative a differenze permanenti.

Le attività per imposte anticipate non devono essere contabilizzate qualora non vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

Le passività per imposte differite non devono essere contabilizzate qualora esistano scarse probabilità che il debito insorga.

I casi specifici di compensazione sono dovuti:

- stesso anno di rigiro;
- medesimo soggetto creditore o debitore: in Italia per il bilancio d'esercizio non ci sono problemi stante la possibilità per tutte le imposte di essere compensate. Bisogna fare attenzione nei bilanci consolidati.

L'onere fiscale dell'esercizio deve essere rappresentato quindi da:

- gli accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;
- l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene siano state pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso;
- le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tener conto sia delle variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.