



# Principi generali per la determinazione del reddito imponibile

e

# Relazione tra Bilancio di esercizio e reddito imponibile



# Principi generali per la determinazione del reddito imponibile

- ❖ Autonomia del periodo d'imposta
- ❖ Competenza dei componenti di reddito (art. 109<sup>1 e 2</sup>)
  - Riferimento ad un concetto generale di competenza, unito a:
    - “**certezza**” nell'esistenza del componente
    - “**possibilità di una sua determinazione obiettiva**” (art. 109<sup>1</sup>)

❖ **Precisazione ulteriore (art. 109<sup>2</sup>) per:**

- **Cessione di beni:** i componenti sono conseguiti alla *data di consegna o spedizione* per i beni mobili e *alla stipulazione dell'atto* per i beni immobili e aziende oppure (se diversa e successiva) quando si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà (o altro diritto reale)
- **Prestazione di servizi:** quando ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione o contratti con corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi

❖ **Componenti positivi (art. 109<sup>3</sup>)**

I ricavi, gli altri proventi e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico

## ❖ Componenti negativi (art. 109<sup>4</sup>)

### ■ Condizioni di deducibilità:

- Imputazione al Conto economico o direttamente a Patrimonio netto (Ias/Ifrs)
- Prevalenza del modello tedesco (“mono binario”) sul modello anglosassone (“doppio binario”)
- Disposizioni di legge

### ■ Misura della deducibilità:

- *Deduzione piena*, se sussiste collegamento tra costi e ricavi imponibili
- *Deduzione proporzionale* (artt. 109<sup>5</sup> e 96<sup>1-2-3</sup>), se sussiste collegamento tra:

— costi

— ricavi —  $\left\{ \begin{array}{l} a. \text{ imponibili} \\ b. \text{ esenti} \end{array} \right.$

$$\Rightarrow \% \text{ deduzione} = \frac{a.}{a. + b.}$$



- ❖ Ricavi e costi non imputati — art. 109<sup>4</sup>, ultimo periodo
  - accertamento di maggiori ricavi e proventi
  - deducibilità dei costi afferenti ai maggiori ricavi purché risultanti da elementi certi e precisi

## Relazione fra Bilancio di esercizio e reddito imponibile

❖ Risultato prima delle imposte [posta di conto economico]

≠

❖ Reddito imponibile [quantità rilevante nella dichiarazione dei redditi per il calcolo dell'imposta], *rectius reddito d'impresa e/o reddito delle società* secondo il Tuir (artt. 55, 72, 81 e ss.)

## Rilievo del Bilancio d'esercizio nel processo di determinazione delle imposte fino al D. Lgs 344/2003

**Bilancio d'esercizio**

**“Dipendenza”**

(art. 52, 1° comma, vecchio Tuir:

*“Il reddito d'impresa ... è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto dei profitti e delle perdite ... le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico”*)

e

**“Dipendenza rovesciata”**

(art. 75, 4° comma, vecchio Tuir:

*“Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto p. p. relativo all'esercizio di competenza ... [salvo quelli] ... deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al conto p. p. di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che permettono il rinvio)*

**Dichiarazione dei redditi**



- Scarsa cultura in ordine ai principi contabili
  
- “Modellazione” del bilancio di esercizio per assolvimento di finalità fiscali ... “*sorpresa*” ... per i comportamenti della giurisprudenza
  
- **Situazioni tipiche:**
  - **Coincidenza** nella *determinazione dei valori tra normativa tributaria e civilistica*
    - *esempio: oneri di materia prima, costi di manodopera, ecc.*
  
  - Normativa tributaria **più restrittiva** di quella civilistica
    - *esempio: perdite stimate su crediti ex art. 106 nuovo Tuir*
  
  - Normativa tributaria **più larga** di quella civilistica
    - *esempio: ammortamenti*



- Rilievo del 2° comma dell'art. 2426 (ora **soppresso**): *“È consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie”*
- Punto 14 della nota: *Indicazione dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ... rispetto all'ammontare complessivo di rettifiche e accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico*

**Relazione tra Bilancio d'esercizio e processo di determinazione delle imposte** in seguito all'attuazione della legge delega di riforma del diritto societario [D. Lgs 6 del 17.1.03] e [D. Lgs 344 del 12.12.2003]

❖ Nel D. Lgs 6 del 17.1.2003:

→ *Eliminazione 2° c. art. 2426*: dice la relazione: “ ... disponendo ... che i rendiconti economici e patrimoniali siano redatti in ottemperanza delle disposizioni del codice civile in quanto uniche disposizioni in materia”

❖ Nel D. Lgs 344 del 12.12.2003:

→ Modificazione dell'ex art. 75 4° comma, che determinava la **dipendenza rovesciata**, ora *sostituito dall'art. 109, 4° comma che prevede la separazione limitata e la possibilità di “disinquinamento”*





#### ■ Vecchio testo (art. 75, comma 4)

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili quelli che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al con dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono o consentono il rinvio.

#### ■ Nuovo testo (art. 109, comma 4)

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili:

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi. In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. L'ammontare dell'eccedenza è ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti, che hanno concorso alla formazione del reddito.

→ La **separazione limitata** si riferisce dunque a:

1. *Ammortamenti di beni materiali e immateriali*

2. *Altre rettifiche di valore*

a. *Opere e servizi ultrannuali*

b. *Titoli obbligazionari e similari*

c. *Partecipazioni immobilizzate*

d. *Partecipazioni del circolante*

3. *Accantonamenti*

a. *Fondo rischi e fondo svalutazione crediti*

b. *Fondo spese lavori ciclici*

c. *Fondo spese ripristino e sostituzione*

d. *Fondo operazioni e concorsi a premio*

e. *Fondo per imposte deducibili*

→ Dice la Relazione al D.Lgs che implementa la riforma del diritto societario che:

*“La separazione è stata ottenuta disponendo la predisposizione e la presentazione, con la dichiarazione dei redditi, di un apposito prospetto dal quale risultino:*

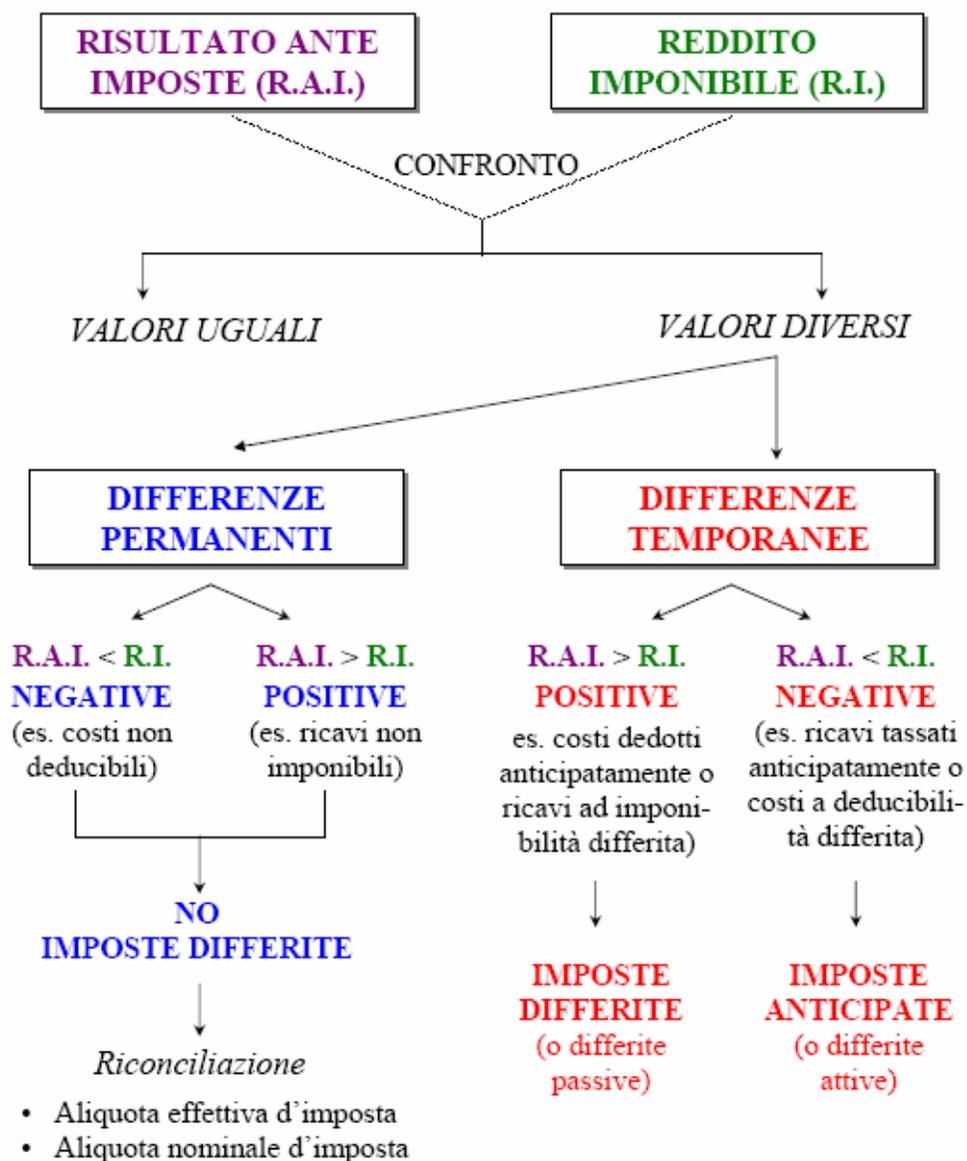
a) *le variazioni in più o in meno apportate al reddito determinato secondo le disposizioni civilistiche per giungere alla determinazione dell'imponibile fiscale*

b) *i valori delle voci patrimoniali riconosciute ai fini fiscali, se diversi da quelli indicati nel bilancio”*.

## Rilievo delle imposte nel contesto del Bilancio d'esercizio

- ❖ *L'imposta determinata nella dichiarazione dei redditi è un costo di competenza dell'esercizio?*
- ❖ *Tale imposta è dunque iscrivibile in bilancio [nella posta n. 22 di Conto economico] nella stessa misura in cui è calcolata nella dichiarazione dei redditi?*
- ❖ Alternativa concezione delle imposte nel sistema di valori di bilancio:
  - *Distribuzione di utile*
  - *Costo di gestione*
- ❖ Alternativo concetto di *competenza* delle imposte rispetto ai valori di esercizio
  - *Taxes payable method*
  - *Taxes effect accounting method*

### *Differenze permanenti e temporanee e relative imposte differite e anticipate*



## Differenze *permanenti* — Differenze *temporanee*

### ❖ Differenze *permanenti*

— componenti negativi di reddito non riconosciuti totalmente o parzialmente a fini fiscali

— componenti positivi di reddito non imponibili

Sono *permanenti* in quanto non possono essere “recuperate” in esercizi successivi, non determinando anticipazioni o differimenti di tassazione

- Esempi di differenze permanenti — componenti negativi
  - ◆ *Spese di rappresentanza* (non ded. per 2/3 – art. 108, 2° c.; per l’altro 1/3 vedi *diff. temporanee*)
- Esempi di differenze permanenti — componenti positivi
  - ◆ *Proventi esenti* (proventi derivanti da taluni titoli pubblici o equiparati di vecchia emissione)

## ❖ *Differenze temporanee*

- spostamento di componenti positivi o negativi del reddito imponibile, e quindi di tassazione, tra esercizi diversi
- si producono quando sussistono diversità tra le norme civilistiche e fiscali relativamente a:
  - norme di valutazione
  - competenza di ricavi e costi
- determinano *differimento* o *anticipo* di tassazione

### ➔ *Differimento di tassazione:*

→ componenti positivi tassabili in esercizi successivi a quelli in cui sono iscritti in bilancio

◆ es.: *plusvalenze ex art. 86, 4° c.*

→ componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi antecedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

◆ es.: *ammortamenti anticipati ex art. 102, 3° c.*



➔ *Anticipo di tassazione:*

→ componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quelli della loro iscrizione in bilancio

◆ es.: *spese di manutenzione e riparazione* eccedenti il 5% dei beni materiali ammortizzabili (5 esercizi successivi) *ex art. 102, 6° c.*

◆ es.: *spese di rappresentanza* (1/3 deducibile, quote costanti per l'esercizio in cui si sostengono + 4 successivi) *ex art. 108, 2° c.*

→ componenti positivi tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

## ➔ Differenze temporanee: problemi di determinazione delle imposte differite

### ■ *Calcolo della tassazione differita*

- aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno
- per le imposte anticipate, *ragionevole certezza* di un reddito imponibile non inferiore alle differenze che si andranno ad annullare
- le imposte differite non vanno rilevate quando vi sia *scarsa probabilità* che il debito insorga
- entità da rivedere ogni anno per adeguarsi alle previsioni

### ■ *Perdite fiscali*

- iscrivibilità di imposte anticipate a certe condizioni
- perdite derivanti da circostanze ben identificate, per le quali è ragionevolmente certo che non si ripeteranno
- ragionevole certezza di ottenere imponibili fiscali che possano assorbirle

## *Esempio 1: imp. differite*

*La società Delta S.p.A. realizza nell'esercizio X una plusvalenza di 200, per la vendita di un bene strumentale che decide di assoggettare a tassazione in quote costanti in 5 esercizi (compreso quello di realizzazione). Si ipotizzi una incidenza fiscale complessiva pari al 50%.*

Conto Economico X			
R.A.I.	200	Plusv.	200

## RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

### Conto Economico es. X

Imposte correnti	20	Plusvalenze	200
Imposte differite	80		
Reddito netto	100		
Totale	200		

### Stato Patrimoniale es. X

F. imp. diff.	80
Debiti tributari	20

### Conto Economico es. X+1; X+4

Imposte correnti	...	Utilizzo F. imp. diff.	20
------------------	-----	------------------------	----

*Il fondo imposte differite  
diminuisce dell'importo  
utilizzato in ogni esercizio  
(pari a 20)*

## *Esempio 2: imp. anticipate*

*La società Beta S.p.A. svaluta i crediti nell'esercizio X per un importo di 300; la svalutazione fiscalmente riconosciuta è di 200. Si ipotizzi una incidenza fiscale complessiva pari al 50%. Le perdite presunte su crediti a fronte delle quali è effettuata la svalutazione tassata nell'esercizio X (pari a 100) diventano deducibili (in quanto diventano perdite "certe e precise") nell'esercizio X+3*

### Conto Economico X

Sval. crediti	300	Ricavi	1.000
Altri costi	500		
R.A.I.	200		

## RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

### Conto Economico es. X

.....	.....
Imposte correnti 150	Imp. anticipate 50
Reddito netto 100	

### Stato Patrimoniale es. X

Crediti imp. ant. 50	Debiti trib. 150
----------------------	------------------

### Conto Economico es. X+3

Storno imp. ant. 50	
Imp. Correnti ...	

*Il credito per imp. ant. è stornato nell'esercizio in cui sarà possibile fiscalmente dedurre le perdite su crediti*



## Rilievo delle imposte differite e anticipate nel contesto del Bilancio d'esercizio in seguito al D. Lgs 6 del 17.1.2003

- Nessuna modifica all'art. 2423-*bis* in ordine alla *fiscalità differita*; richiamo ai principi già contenuti di *competenza e prudenza*
- **Modificazione schemi di Stato Patrimoniale**

### **ATTIVO**

**nell'attivo circolante due nuove voci**

C.II. 4 *bis*) crediti tributari

C.II. 4 *ter*) imposte anticipate

*Rilievo collocazione nell'attivo circolante*

**PASSIVO**, classe B) Fondi per rischi e oneri

2) per imposte, **anche differite**

*Inesistenza riferimenti temporali*

→ **Modificazione schemi di Conto Economico**

22) imposte sul reddito dell'esercizio, *correnti, differite e anticipate*

→ **Modificazione contenuto Nota Integrativa**

Il nuovo punto 14 dell'art. 2427 prevede la predisposizione di “*un apposito prospetto contenente:*”

a) *la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;*

b) *l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione”*