



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^{1 e 2})
 - Riferimento ad un concetto generale di competenza, unito a:
 - **“certezza”** nell'esistenza del componente
 - **“possibilità di una sua determinazione obiettiva”** (art. 109¹)

❖ Precisazione ulteriore (art. 109²) 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. 109³)

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

❖ Componenti negativi (art. 109⁴)

■ 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. 109⁵ e 96¹⁻²⁻³), se sussiste collegamento tra:

— costi

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

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

- ❖ Ricavi e costi non imputati — art. 109⁴, 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 e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo e le differenze tra i canoni di locazione finanziaria di cui all'articolo 102, comma 7, e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati a conto economico sono deducibili se in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi e' indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all'articolo 108, comma 1, e 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:

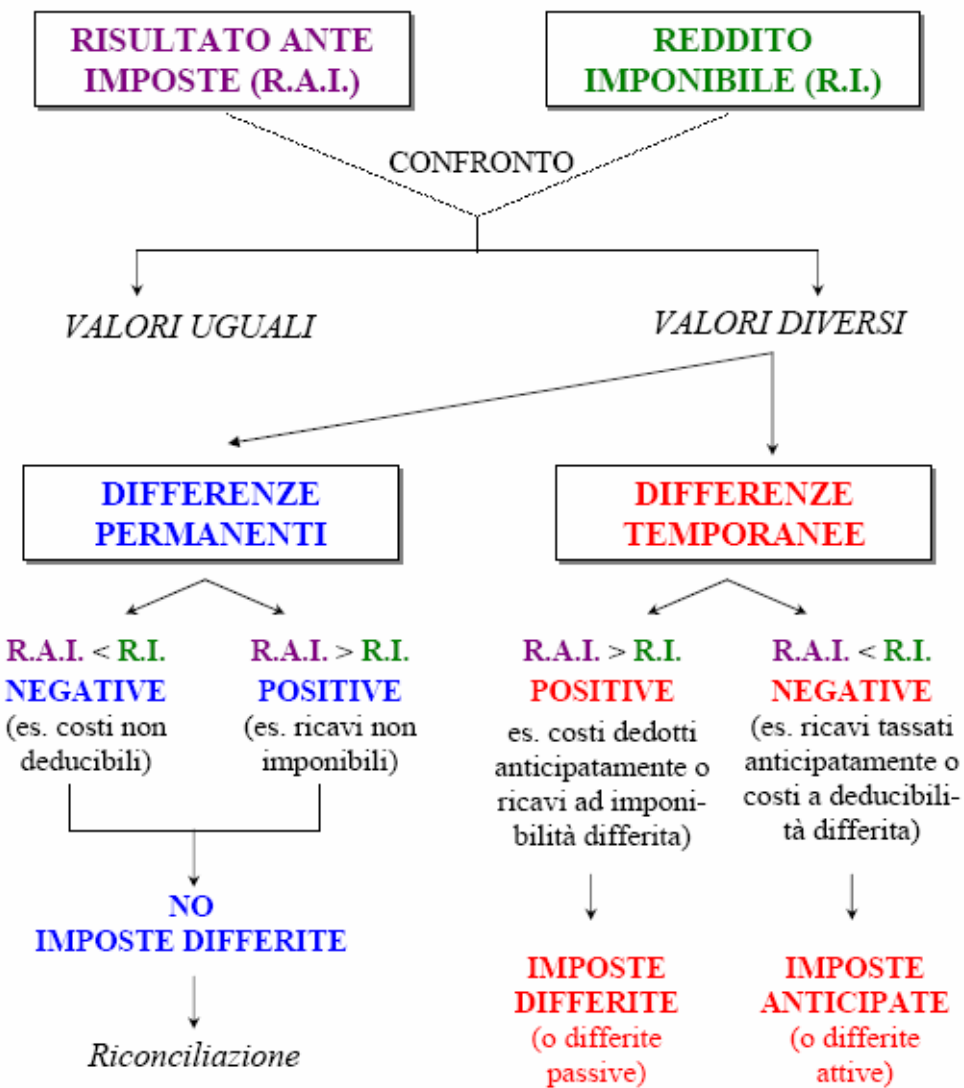
a) *le variazioni in più o in meno apportate al reddito determinato secondo le disposizioni civilistiche per giungere alla determinazione dell'imponibile fiscale*

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*



- Aliquota effettiva d'imposta
- Aliquota nominale d'imposta

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%.

| | | | |
|--------|-----|--------|-----|
| 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”*