



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

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

- ❖ 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

- ❖ Norme particolari per le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali:
 - contenute nella L. 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008), all'art. 1, commi 58-62, che modificano alcuni articoli del TUIR (a partire dall'art. 83) e che abrogano l'art. 11 c. 2 del D.Lgs 28 febbraio 2005 n. 38
 - contenute nel D.L. 29 novembre 2008 n. 185, all'art. 15, commi da 1 ad 11 e nel D.L. 17 luglio 2009 n. 101 (riallineamento valori)

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] e fino all'esercizio in corso al 31.12.2007

❖ 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.

■ **Testo in vigore fino al 31.12.2007 (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 accantona-menti, 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”.*

Relazione tra Bilancio d'esercizio e processo di determinazione delle imposte in seguito alla “Legge Finanziaria 2008” [L. 24.12.2007 n° 244] NORMA ATTUALE

- ❖ A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, viene **abolita** la **possibilità di operare deduzioni extracontabili***, ferma restando la necessità di recuperare le eccedenze pregresse.
- ❖ Peraltro, l'abrogazione del “quadro EC” di cui alla versione dell'art. 109, co. 4 *ante* “Legge Finanziaria 2008” si combina la possibilità di riconoscere fiscalmente le eccedenze di deduzioni già operate nel passato, con opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva. Si vedano il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 marzo 2008 e la Circolare n. 50/E dell'11 luglio 2008 dell'Agenzia dell'Entrate

* Art. 109, co. 4, aggiornato dalla L.Finanziaria 2008: “*Le spese 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*”

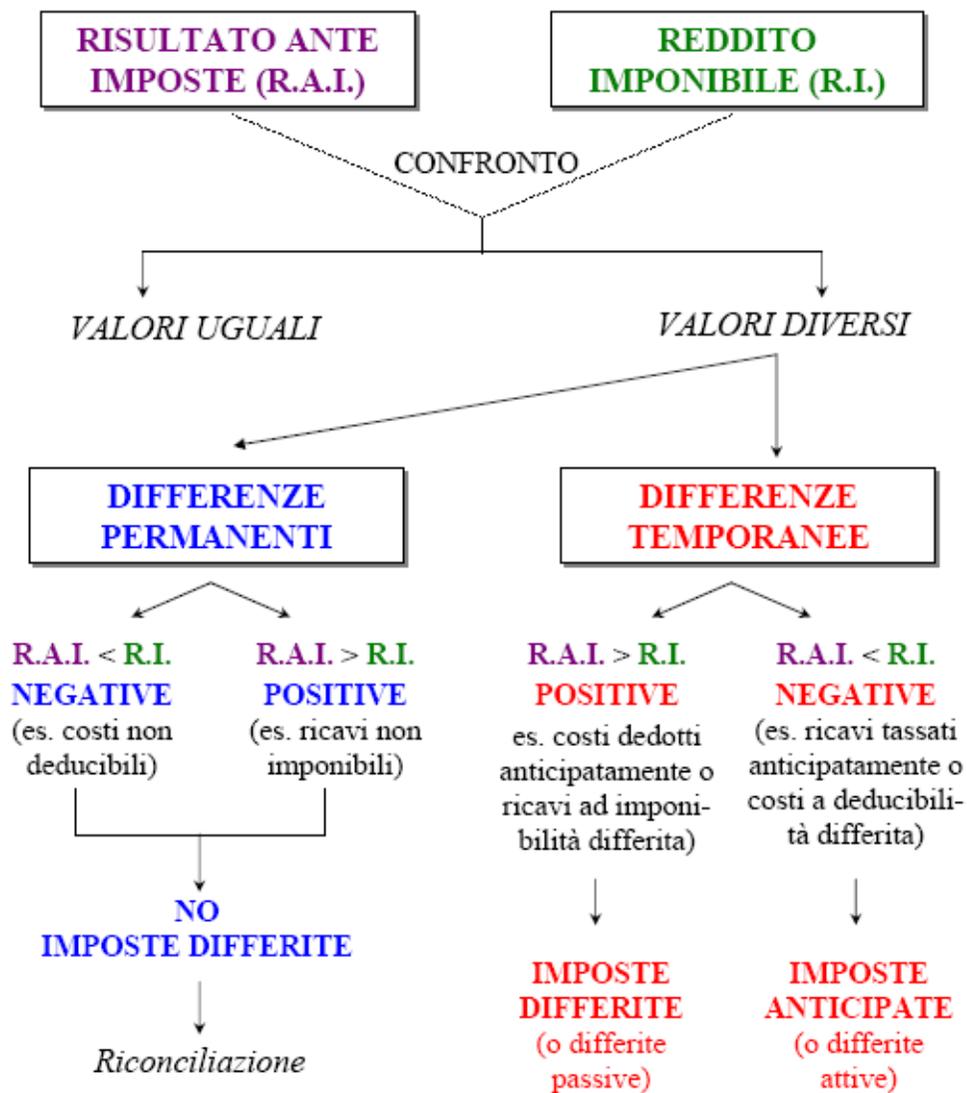


- ❖ Tale “svolta normativa” segna il passaggio — *rectius*, il ritorno — al *principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di Conto economico*.
- ❖ In questo contesto si possono manifestare comportamenti tipici della “*dipendenza rovesciata*”: il bilancio finisce per essere influenzato (se non “inquinato”) dalla disciplina fiscale se i componenti negativi del reddito fiscale sono deducibili solo quando sono imputati a Conto economico.

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
 - ◆ es. *spese di rappresentanza* non ded. per 2/3 – art. 108, 2° c. *ante Legge Finanziaria 2008*; per l’altro 1/3 vedi *diff. temporanee*)
- Esempi di differenze permanenti — componenti positivi
 - ◆ es. 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. ante Legge Fin. 2008*



➔ *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. ante Legge Finanziaria 2008*

→ 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”*