

ECONOMIA AZIENDALE

IL REDDITO DI IMPRESA – IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE- CENNI
ALL'ACCERTAMENTO E AL CONSOLIDATO FISCALE

IL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

- Nel nostro Paese, il sistema di prelievo a sostegno della spesa pubblica attraverso la tassazione di privati e imprese, trae la sua fonte principale all'interno della Costituzione che, all'art. 23, riserva alla legge la possibilità di introdurre imposte o tasse affermando il principio secondo cui *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*. Le principali scelte di politica fiscale sono dunque attribuite agli organi politici di vertice, non all'amministrazione finanziaria preposta alle entrate pubbliche. Ciò, a tutela degli interessi generali della collettività prima ancora che a tutela degli interessi dei singoli: il potere di imposizione riveste, infatti, un ruolo di politica sociale attraverso la redistribuzione del reddito prodotto. Spetta dunque al Parlamento, organo di indirizzo politico e di rappresentanza della volontà popolare, disciplinare il prelievo fiscale. L'art. 53 fissa poi il principio di capacità contributiva e il criterio di progressività dell'imposta: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*. I due articoli della Costituzione menzionati rappresentano le regole fondamentali entro cui il Legislatore tributario può muoversi.

Tipologia di imposte

Imposte Indirette

- IVA;
- Imposta di registro
- Imposte ipotecarie e catastali
- Imposta di successione
-

Imposte Dirette

- IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche)
- IRES (Imposta sul reddito delle società)
- IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive)



IMPOSTE DIRETTE

- - **IRPEF** *«Imposta sul reddito delle persone fisiche»*.
 - Imposta progressiva per scaglioni che colpisce il reddito complessivo delle persone fisiche
 - Viene calcolata nel modello UNICO persone fisiche
-
- - **IRES** *«Imposta sul reddito delle società»*.
 - Imposta proporzionale che colpisce il reddito complessivo di tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche;
 - Viene calcolata nel modello UNICO società di capitali.
-
- - **IRAP** *«Imposta regionale sulle attività produttive»*.
 - Imposta reale regionale, che colpisce il valore della produzione netta (VPN);
- Viene calcolata nel modello IRAP (persone fisiche, società di persone e di capitali)

6 CATEGORIE DI REDDITO

- Redditi fondiari;
- Redditi da capitale;
- Redditi da lavoro dipendente;
- Redditi da lavoro autonomo;
- Redditi d'impresa;
- Redditi diversi.

REDDITO DI IMPRESA

Art. 2082 c.c. – Imprenditore: È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni o di servizi.

REDDITO DI IMPRESA

Art. 55 TUIR – Redditi d'impresa: Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per **professione abituale**, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 del Codice Civile, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se **non organizzate in forma d'impresa**.

Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

- I redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 codice civile;
- I redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- I redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio di attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa.

Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

REDDITO DI IMPRESA

Art. 2195 c.c. – Imprenditori soggetti a registrazione: Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- attività industriali dirette alla produzione di beni e servizi;
- attività intermediarie nella circolazione di beni;
- attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- attività bancarie o assicurative;
- Altre attività ausiliarie alle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che lo esercitano.

REDDITO DI IMPRESA

- **Art. 6, c. 3, TUIR – Classificazione dei redditi:** *I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi forma provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (principio di attrazione e tassazione per trasparenza in capo ai soci in % alla partecipazione).*
- **Art.81 TUIR – Reddito complessivo:** *Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.*

IMPOSTE DIRETTE

Le imposte dirette che “colpiscono” le società sono l’IRES e l’IRAP, disciplinate rispettivamente dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, c.d. Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito anche TUIR) e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Per entrambe sono presi in esame:

- Il presupposto di imposta;*
- I soggetti passivi;*
- La base imponibile.*

IRES – PRESUPPOSTO DI IMPOSTA

L'IRES si configura come imposta personale e **proporzionale** che colpisce la capacità contributiva totale, ossia il reddito delle società di capitali ed enti assimilati.

L'art. 76 del TUIR prevede che l'IRES sia dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta per i soggetti IRES non corrisponde necessariamente con l'anno solare, ma è rappresentato dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente.

L'art. 77 del TUIR prevede che l'imposta sia commisurata al reddito complessivo netto, con l'applicazione dell'aliquota vigente, dal 2008 pari al 27,5% e ridotta al 24% a partire dal 2017.

IRES – SOGGETTI PASSIVI

L'art. 73 del TUIR individua i seguenti soggetti passivi ai fini IRES:

- Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;*
- I c.d. “enti commerciali” ovvero gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust ,residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;*
- I c.d. “enti non commerciali” ovvero gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, i residenti nel territorio dello Stato;*
- Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello stato.*

IRES – SOGGETTI PASSIVI

Un aspetto rilevante per l'applicazione del tributo è rappresentato dalla residenza fiscale.

L'ordinamento italiano, al riguardo distingue tra:

- *Il principio di tassazione su base mondiale: un soggetto in Italia è tassato su tutti i redditi ovunque prodotti (world wide principle).;*
- *Il principio di tassazione su base territoriale: i soggetti non residenti siano tassati sui soli redditi prodotti in Italia.*

IRES – SOGGETTI PASSIVI

*Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti, nel territorio dello Stato italiano le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato, **la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale.***

Poiché nel tempo alcune società hanno tentato di conseguire un illecito vantaggio fiscale localizzando in modo del tutto formale le sedi in paesi a fiscalità ridotta, pur mantenendo in Italia l'effettivo centro di imputazione dei propri interessi, il legislatore ha introdotto una disposizione antielusiva contro la c.d. esterovestizione: in tal modo sono stati ricondotti in Italia i redditi prodotti dai c.d. schermi societari ubicati all'estero, ma posseduti o controllati di fatto da soggetti fiscalmente residenti in Italia.

IRES – BASE IMPONIBILE

L'art. 75 del TUIR prevede che la base imponibile dell'IRES sia costituita dal “reddito complessivo netto”.

Nel caso delle società di capitali, il punto di partenza per la determinazione del reddito d'impresa da assoggettare a tassazione è rappresentato dal Conto economico.

Nello specifico, a norma dell'art. 83 del TUIR, il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto economico relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione operate a seguito dell'applicazione della normativa fiscale.



IRES – BASE IMPONIBILE

Le variazioni in aumento *derivano dalla necessità di:*

- *Includere, nel calcolo del reddito imponibile componenti positivi di reddito non contabilizzati in bilancio;*
- *Escludere dal reddito imponibile componenti negativi iscritti in bilancio.*

Le variazioni in diminuzione sono effettuate per:

- *Escludere dal reddito imponibile componenti positivi contabilizzati in bilancio;*
- *Includere, nel calcolo del reddito imponibile componenti negativi di reddito non contabilizzati nell'esercizio e, precisamente:*
 - *I componenti negativi che pur essendo imputati a Conto economico sono deducibili per disposizione di legge;*
 - *I componenti negativi imputati a Conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alla norma che dispongono o consentono il rinvio.*

IRES – BASE IMPONIBILE

Utile/perdita Conto economico

+ Variazioni in aumento

- Variazioni in diminuzione

= Base imponibile IRES

IRAP – PRESUPPOSTO DI IMPOSTA

La prevalente caratteristica che distingue l'IRAP dalle altre imposte dirette è che mentre queste ultime colpiscono il reddito prodotto, l'IRAP ha come presupposto d'imposta "l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta" (cfr. art. 2, D.Lgs. n. 446/1997).

IRAP – SOGGETTI PASSIVI

L'art. 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997 definisce come soggetti passivi dell'IRAP, gli esercenti abituali di un'attività economica organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi. Conseguentemente sono soggetti passivi dell'imposta ai sensi dell'art. 3:

- Le società e gli enti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b) TUIR;*
- Le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, TUIR, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 55 TUIR;*
- Le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate;*
- I produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del predetto testo unico;*
- gli enti privati di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del citato testo unico n. 917 del 1986, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma;*
- le Amministrazioni pubbliche.*

IRAP – SOGGETTI PASSIVI

Non sono soggetti passivi dell'imposta:

- *gli organismi di investimento collettivo del risparmio ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile;*
- *i fondi pensione di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124;*
- *i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) di cui al D.Lgs. 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto disposto nell'art. 13.*

Alla luce della complessiva formulazione dell'art. 3, devono ritenersi privi della soggettività passiva IRAP i seguenti contribuenti:

- *i titolari di redditi di natura occasionale sia d'impresa che di lavoro autonomo (art. 67 comma 1, lett. i) e l) del TUIR);*
 - *i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;*
 - *i titolari di altri redditi di lavoro autonomo non derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 2, TUIR;*
 - *gli incaricati di vendita a domicilio soggetti a ritenuta a titolo di imposta;*
 - *le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati.*
- 

IRAP – BASE IMPONIBILE

La base imponibile dell'IRAP è rappresentata dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione (cfr. art. 4 D.Lgs. n. 446/1997). L'imposta spetta alla Regione nel cui territorio l'attività è esercitata.

L'entrata in vigore del novellato art. 5, ad opera della Legge finanziaria n. 244/2007, ha introdotto una modalità di determinazione del valore della produzione netta del tributo regionale per le società di capitali fondata sul principio di derivazione dei dati di bilancio.

I criteri di determinazione della base imponibile sono notevolmente differenziati, a seconda dei soggetti passivi cui si riferiscono, e che non esiste una nozione unica di valore della produzione netta. Infatti, il D.Lgs. n. 446/1997, individua ben 12 categorie di soggetti passivi, a cui corrispondono altrettante diverse modalità di determinazione dell'imposta.



IRAP – BASE IMPONIBILE

In questa sede è approfondita la determinazione della base imponibile dei soggetti di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, vale a dire delle imprese industriali, mercantili e di servizi soggette a IRES. Tale base è calcolata come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) del Conto economico redatto ai sensi dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci B.9 (costi per il personale) B.10, lett. c) (svalutazione delle immobilizzazioni) e lett. d) (svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide), B.12 (accantonamento per rischi) e B.13 (altri accantonamenti).

IRAP – BASE IMPONIBILE

- + A) *Valore della produzione*
- B) *Costo della produzione*
- + B.9 *Costi per il personale*
- + B.10, lett. c) *Svalutazione delle immobilizzazioni*
- + B.10, lett. d) *Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide*
- + B.12 *Accantonamento per rischi*
- + B.13 *Altri accantonamenti*

Base imponibile IRAP

IRAP – BASE IMPONIBILE

- + A) *Valore della produzione*
- B) *Costo della produzione*
- + B.9 *Costi per il personale*
- + B.10, lett. c) *Svalutazione delle immobilizzazioni*
- + B.10, lett. d) *Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide*
- + B.12 *Accantonamento per rischi*
- + B.13 *Altri accantonamenti*

Base imponibile IRAP

IRAP – BASE IMPONIBILE

L'aliquota IRAP è determinata in via ordinaria in misura del 3,9% e maggiorata per talune categorie di soggetti. Le singole Regioni, inoltre, hanno la possibilità di variare l'aliquota entro il limite dello 0,92%, a seconda della tipologia di attività o di soggetto passivo di imposta (art. 16 comma 3 del D.Lgs. n. 446/1997).

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

Art. 83 del TUIR :“il reddito complessivo è determinato apportando all’utile e alla perdita risultante dal Conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti l’applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumo rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi”.

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

I rapporti tra reddito d'impresa e risultato del Conto economico possano essere riconducibili a uno dei seguenti modelli:

- *Modello del “binario unico”, secondo il quale il reddito d'impresa si identifica nel risultato d'esercizio;*
- *Modello del “doppio binario”, secondo il quale il reddito d'impresa è calcolato in modo autonomo rispetto al risultato d'esercizio;*
- *Modello della derivazione “parziale”, secondo il quale il risultato d'esercizio costituisce base di partenza per la misurazione del reddito d'impresa.*

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

Il principio di derivazione opera attraverso talune direttive che tracciano:

- I limiti di deducibilità delle componenti negative di reddito (principio di inerenza);*
- I criteri per l'imputazione temporale dei componenti negativi e positivi che concorrono a determinare il reddito d'impresa (principio di competenza).*

PRINCIPIO DI INERENZA

L'inerenza è una clausola generale che stabilisce un collegamento tra i componenti di reddito e l'attività esercitata ed è diretta a prevenire l'imputazione di spese estranee o comunque espressive di finalità non imprenditoriali.

Nella determinazione dei componenti economici che possano concorrere alla formazione del reddito imponibile, il legislatore prevede una preliminare verifica delle riferibilità di tali componenti d'esercizio dell'impresa.

È pertanto necessaria l'individuazione dei singoli fatti di gestionali che presentano una relazione causale con l'attività economica svolta dall'imprenditore; tale rapporto causale viene comunemente definito "inerenza". Pertanto, devono considerarsi inerenti tutte le spese sostenute nell'interesse della realizzazione del programma economico della società.

-
- L'inerenza diviene un concetto da guardare in “negativo”, con l'obiettivo di escludere la deducibilità di costi estranei all'attività dell'impresa, destinati al consumo personale dell'imprenditore, dei soci e altri terzi: costi, pertanto, che nulla hanno a che vedere con il ciclo economico dell'impresa che attraverso la loro registrazione nella contabilità potrebbe invocarne la deduzione a riduzione del reddito imponibile.

PRINCIPIO DI COMPETENZA

La competenza definisce la corretta imputazione temporale dei componenti negativi e positivi di reddito,

In ottica civilistica, l'applicazione del principio di competenza presume che i componenti reddituali partecipino alla determinazione del reddito nell'esercizio in cui hanno manifestazione, a prescindere dalle dinamiche finanziarie (entrate e uscite).

Tale previsione è ripresa anche dell'ordinamento tributario all'art. 109, comma 1, TUIR, il quale prevede che "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verifica tali condizioni".

-
- Il comma 2 dell'art. 109 definisce poi criteri specifici per identificare la competenza nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi. Per quanto concerne i corrispettivi nonché i costi di acquisto connessi a operazioni di trasferimento di beni, l'esercizio di competenza viene individuato in base alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e a quello della stipulazione dell'atto per gli immobili e le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.
 - Con riferimento alle prestazioni di servizi, i corrispettivi delle prestazioni o i costi di acquisto si imputano ai fini fiscali all'esercizio in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

-
- I costi 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 in ogni caso deducibili i componenti negativi imputati al Conto Economico in un esercizio precedente se la deduzione è stata rinviata in conformità a norme che dispongono o consentono il rinvio, nonché quelli che, pur non essendo imputabili al Conto Economico, sono deducibili per disposizione di legge.

PRINCIPIO DI COMPETENZA

Ai fini tributari affinché un costo o un provento possano concorrere alla determinazione della base imponibile del periodo di imposta di pertinenza, è necessario che corrano due ulteriori requisiti:

- la certezza quanto all'esistenza;*
- l'oggettiva determinabilità dell'ammontare.*

LE PERDITE FISCALI

CONTO ECONOMICO:

Ricavi e proventi

– Costi e oneri

Risultato ante imposte (A – B ± C ± D)

DICHIARAZIONE DEI REDDITI (Modello unico):

Risultato ante imposte

+ variazioni in aumento

– variazioni in diminuzione

REDDITO D'IMPRESA

– Perdite fiscali di esercizi preced. (fino all'80% del reddito d'impresa)

BASE IMPONIBILE

Applicazione dell'aliquota: base impon. × 24%

IRES dovuta

Nella tabella che segue viene presentato un semplice esempio di calcolo della base imponibile in presenza di perdite pregresse: la perdita (85) viene compensata con il reddito fiscale del primo esercizio successivo, fino al massimo dell'80% dello stesso, per poi essere utilizzata del tutto.

	Anno 20x0	Anno 20x1	Anno 20x2
Reddito di impresa (imponibile)	–	100	100
Imposta teorica con aliquota IRES al 24%	–	24%	24%
Perdita fiscale	85	–	–
Utilizzo delle perdite	–	80	5
Reddito al netto dello scomputo delle perdite	–	20	95
Imposte da versare	–	4,8	22,8
Risparmio di imposta	–	19,2	1,2

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE COMPONENTI REDDITUALI

- Le componenti positive di reddito nel TUIR sono classificate alternativamente come ricavi (art. 85), plusvalenze (artt. 86 e 87), sopravvenienze attive (art. 88), dividendi e interessi (art. 89), proventi immobiliari (art. 90). Concorrono inoltre alla formazione del reddito imponibile le variazioni nelle rimanenze (artt. 92-93).
- Vengono considerati *ricavi* sia quelli che caratterizzano l'attività dell'impresa (dalla vendita di beni e dalle prestazioni di servizi), sia quelli che escono dal perimetro dell'attività tipica, avendo ad oggetto la vendita di partecipazioni o strumenti finanziari non iscritti tra le immobilizzazioni.

-
- Mentre i ricavi derivano dalla cessione di beni dell'attivo circolante o dalle prestazioni di servizi, le *plusvalenze* scaturiscono dalla cessione di attività immobilizzate (c.d. plusvalenze realizzate) o dalla rivalutazione delle stesse (c.d. plusvalenze non realizzate). L'art. 86 specifica che concorrono alla formazione del reddito solo le plusvalenze realizzate; emerge, dunque, un'impostazione sensibilmente diversa rispetto a quella adottata dal legislatore civile nella stima del risultato dell'esercizio. La realizzazione della plusvalenza può avvenire con la cessione del bene, col risarcimento per la perdita o il danneggiamento dello stesso o, ancora, mediante assegnazione dei beni ai soci o ad altra destinazione. La plusvalenza realizzata corrisponde all'eccedenza del valore di cessione (o rimborso) rispetto al costo non ammortizzato del bene.

SOPRAVVENIENZE ATTIVE

- L'art. 88 TUIR individua quelle che sono definite come “sopravvenienze attive”, ovvero i proventi conseguiti a fronte di componenti negative dedotte in esercizi precedenti nonché maggiori proventi conseguiti rispetto a quelli che hanno già concorso a formare il reddito in precedenti esercizi. Sono considerate sopravvenienze attive, altresì, le insussistenze di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. Una tipica sopravvenienza attiva può essere rappresentata, ad esempio, dal recupero – anche parziale – di un credito stralciato in un precedente esercizio.

LA PEX – PARTICIPATION EXEMPTION

- Il legislatore dedica un trattamento particolare alle plusvalenze sulla cessione di partecipazioni, che – condizionatamente ad alcuni requisiti – godono di un regime di esenzione in base all'art. 87 TUIR. Tale disposizione è stata introdotta con l'obiettivo di armonizzare il regime impositivo che consente la parziale esclusione da tassazione degli utili distribuiti dalle Società sotto forma di dividendi. I dividendi percepiti da una Società sono esclusi da tassazione per il 95%: solo il 5%, quindi, è tassato. Il sistema è stato pensato con il fine di ridurre al massimo fenomeni di doppia imposizione

CONDIZIONI PER LA PEX

1) La prima è una condizione di durata nel possesso della partecipazione: non deve trattarsi di possesso temporaneo. Si identifica, come in altre legislazioni europee, un termine di almeno dodici mesi.

2) Altra condizione è l'iscrizione di tale partecipazione nell'attivo del bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie andando a sottolineare anche nell'impostazione civilistica di bilancio la volontà di mantenere la partecipazione nel tempo.

3) la partecipata non deve risiedere in un Paese soggetto a fiscalità privilegiata;

4) deve esercitare un'attività qualificabile come commerciale ai sensi dell'art. 55 TUIR. Con quest'ultima condizione, il Legislatore richiede che la Società svolga una vera e propria attività produttiva di reddito ed è per questo che presume, senza possibilità di prova contraria, che il requisito non sia soddisfatto dalle Società che nascono come mere Società di gestione immobiliare.

Queste due ultime condizioni, che rientrano nell'ambito di una disciplina di tipo antielusivo, devono essere riscontrate nel momento del realizzo della vendita almeno per i tre anni precedenti.



LE RIMANENZE

- Anche le variazioni delle rimanenze concorrono a formare il reddito dell'esercizio, siano esse positive o negative. I criteri di valutazione delle rimanenze di magazzino dal punto di vista fiscale in qualche modo si sovrappongono con quelli civilistici, utilizzati all'interno del processo che porta alla formazione del Bilancio. L'art. 92 TUIR esplicita tre criteri utilizzabili nella valorizzazione delle rimanenze:
 - LIFO (*Last In First Out*): che prevede lo scarico dal magazzino dei beni acquisiti per ultimi;
 - FIFO (*First In First Out*): i primi beni ad entrare sono anche i primi a venire scaricati dalle rimanenze di magazzino, sia per cessione che per passaggio in produzione;
 - costo medio ponderato: prevede la determinazione del valore delle rimanenze utilizzando il criterio della media ponderata rispetto ai costi di acquisto/produzione.

I COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO

Per scoraggiare l'adozione di livelli di indebitamento tali da indebolire eccessivamente sul piano finanziario le imprese, il legislatore può dunque intervenire introducendo opportuni limiti alla **deducibilità degli interessi passivi**. La recente riforma della materia, ad opera del D.lgs. 142/2018, va in questa direzione: modificando l'art. 96 TUIR, il decreto stabilisce un limite di deducibilità degli interessi passivi netti (al netto, cioè, degli interessi attivi) introducendo un meccanismo che ne rapporta il valore a quello del reddito operativo lordo. In particolare, gli interessi passivi netti non possono superare il 30% di tale margine, fatto salvo che eventuali eccedenze del margine sul valore degli interessi in un esercizio possono essere utilizzate ad incremento del margine stesso per i cinque esercizi successivi; analogamente, gli interessi passivi che non è stato possibile dedurre in un esercizio possono essere dedotti, nel rispetto del predetto limite, nei successivi cinque esercizi.

AMMORTAMENTI MATERIALI E IMMATERIALI

- artt. 102 e 103 TUIR. L'art. 102, che tratta l'ammortamento dei beni materiali, prevede che questo costo sia deducibile solo se riferito all'utilizzo di beni strumentali all'attività esercitata dall'impresa e pertanto ad essa direttamente connessi. La stima dell'ammortamento non può prescindere, evidentemente, da una previsione sulla vita utile dei beni: ai fini fiscali, tuttavia, il legislatore limita la discrezionalità tecnica degli amministratori nel definire tale parametro. Di fatto, ciò che rileva per la deducibilità sono le aliquote di ammortamento previste da un apposito Decreto ministeriale (31/12/1988) che definisce le aliquote per singola categoria di bene materiale, a seconda del settore di appartenenza.

SEGUE...

- Per le immobilizzazioni immateriali sono stati determinati parametri ben definiti per stabilire la deducibilità dei costi sostenuti per esse: ad esempio, i brevetti industriali e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono ammortizzabili fiscalmente ad un'aliquota massima del 33,3%, mentre i marchi possono essere ammortizzati in 18 anni e i diritti di concessione per la durata prevista nel contratto o nella legge. I limiti previsti dal Legislatore fiscale sono sempre di ordine massimo, per non consentire deduzioni eccessive.

MINUSVALENZE PATRIMONIALI, SOPRAVVENIENZE PASSIVE E PERDITE SU CREDITI

- La cessione di beni diversi da quelli destinati direttamente (prodotti, merci) o indirettamente (semilavorati, materie) alla vendita può generare componenti negativi, fiscalmente rilevanti, che vengono definiti *minusvalenze*. Tipico caso è la cessione di beni strumentali (macchinari, impianti ...) ad un valore inferiore a quello di iscrizione al netto del relativo fondo ammortamento: ad esempio, la cessione per 250 di un impianto il cui valore contabile ammonta a 400 (costo d'acquisto 1.000 – fondo ammortamento 600) genera una minusvalenza realizzata pari a 150.
- Vengono invece definite *sopravvenienze passive deducibili* (purché risultino rispettate le condizioni di inerenza, competenza, certezza e obiettiva determinabilità ex art. 109 TUIR) le componenti negative connesse al mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che avevano costituito proventi imponibili in precedenti esercizi; rientrano altresì in questa classe i costi (letteralmente, la norma parla di “spese, perdite e oneri”) sostenuti a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.
- nell'art. 101 TUIR il tema delle perdite su crediti: L'art. 101 TUIR prevede i casi in cui le perdite su crediti possono essere automaticamente dedotte al momento della loro rilevazione nel bilancio di esercizio. La deducibilità immediata delle perdite su crediti è consentita solo nei casi – piuttosto frequenti negli ultimi anni di crisi economica in Italia – in cui siano presenti elementi di certezza e precisione nella determinazione della perdita. Tale situazione può sussistere, ad esempio, per l'assoggettamento del cliente a una procedura concorsuale, o per la conclusione di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o, ancora, per la definizione di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3 del medesimo decreto

VARIAZIONI IN AUMENTO

Derivano dall'obbligo:

- *Di includere nel reddito imponibile i componenti positivi non presenti nel Conto economico o presenti in misura inferiore a quanto prescritto dalla norma fiscale;*
- *Di escludere componenti negativi del Conto economico che non sono ammessi in sede fiscale, o che sono ammessi solo entro determinati limiti.*

**Variazioni
in aumento**

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1				2				,00	
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)									,00	
RF9	Reddito determinato con criteri non analitici									,00	
RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività									,00	
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10									,00	
RF12	Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore		Maggiorazione							
		1		2		3				,00	
RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)									,00	
RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)									,00	
RF15	Interessi passivi indeducibili			1		2				,00	
RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)									,00	
RF17	Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali									
		1		2		3				,00	
RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR									,00	
RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili			1		2				,00	
RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti									,00	
RF21	Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103	1		2		3				,00	
RF22	Variazioni ex artt. 118 e 123	1		2		3		4		,00	
RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1		2		3				,00	
RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)									,00	
RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105		art. 106							
		1		2		3				,00	
RF26	Variazione riserva sinistri e ramo vita (art. 111)	1		2		3				,00	
RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5									,00	
RF28	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)									,00	
RF30	Applicazione IAS/IFRS e d.Lgs. n. 139/2015	Rimanenze		Opere, forniture e servizi							
		1		2		3				,00	
RF31	Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6				
		7	8	9	10	11	12				,00
		13	14	15	16	17	18				,00
		19	20	21	22	23	24				,00
		25	26	27	28	29	30				,00
		31	32	33	34	35	36				,00
		37	38	39	40	41	42				,00
		43	44	45	46	47	48				,00
	49	50	51	52	53	54		55		,00	
RF32 D)	TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO									,00	

VARIAZIONI IN AUMENTO

Plusvalenze e sopravvenienze attive (RF7)

Ai sensi dell'art. 86, comma 4, TUIR le plusvalenze realizzate su beni relativi all'impresa, diverse da quelle che si qualificano per l'esenzione ai sensi dell'art. 87 TUIR (c.d. participation exemption, PEX) concorrono a formare il reddito:

- Per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate;*
- O, a scelta del contribuente, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, in quote costanti nell'esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto.*

Compensi amministratori (RF14)

Ai sensi dell'art. 95 (Spese per prestazioni di lavoro), comma 5, TUIR i compensi gli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti secondo il criterio di cassa. Di conseguenza i compensi imputati per competenza nel bilancio dovranno essere oggetto di ripresa in aumento, se non corrisposti entro la chiusura dell'esercizio. In via speculare saranno oggetto di un'apposita variazione in diminuzione nell'esercizio di erogazione dei compensi (RF 40).

VARIAZIONI IN AUMENTO

Interessi passivi (RF15)

Il rigo RF15 contiene l'ammontare degli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 96 TUIR, il quale prevede che gli stessi siano deducibili in ciascun periodo di imposta:

- Sino a concorrenza degli interessi attivi;*
- Per l'eventuale eccedenza del limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica.*

Spese autoveicoli non deducibili (RF18)

Le spese riferite ad autovetture, autocaravan, ciclomotori, e motocicli, che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività d'impresa, sono deducibili nella misura del 20%. Per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta è ammessa la deducibilità nella misura del 70%.

VARIAZIONI IN AUMENTO

Spese di rappresentanza (RF23)

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività (Art. 108, comma 2, TUIR).

Spese di manutenzione indeducibili (RF24)

Le spese di manutenzione non capitalizzate, ma imputate a Conto economico, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti dal libro cespiti. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi a quello in cui sono stati sostenuti (Art. 102, comma 6, TUIR). Tali quote eccedenti devono essere riportate tra le altre variazioni in diminuzione.

VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE

- *Eliminano o riducono, definitivamente o temporaneamente, un componente positivo dal Conto economico;*
- *Inseriscono componenti negativi deducibili, ancorché non presenti nel Conto economico o determinati in misura inferiore a quanto consentito ai fini fiscali.*

**Variazioni
in diminuzione**

RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1		,00	2		,00	
RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))						,00	
RF36	Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE						,00	
RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfaitariamente						,00	
RF38	Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza						,00	
RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10						,00	
RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)						,00	
RF41	Quota delle svalutazioni e delle perdite su crediti						,00	
RF42	Variazione riserva sinistri e ramo vita	Quote deducibili riserva sinistri						
		Presente periodo		Periodi precedenti		Riserve tecniche		
		1		2		3	4	
			,00		,00		,00	
RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico		1		2		3	
					,00		,00	
RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))						,00	
RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)						,00	
RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)				Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata		2	
						1	,00	
RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)				Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata		2	
						1	,00	
RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata						,00	
RF50	Reddito esente e detassato	Patent box		Ruling				
		1		2				
			,00		,00			
	(di cui	Imprese sociali		Navi/Pesca		6		
		3		4		5		
			,00		,00		,00	
RF53	Applicazione IAS/IFRS e d.Lgs. n. 139/2015				Rimanenze		2	
							,00	
RF54	Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quelle determinate ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)						1	
							,00	
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
				,00		,00		,00
		7	8	9	10	11	12	
				,00		,00		,00
		13	14	15	16	17	18	
				,00		,00		,00
		19	20	21	22	23	24	
				,00		,00		,00
		25	26	27	28	29	30	
				,00		,00		,00
31	32	33	34	35	36			
		,00		,00		,00		
37	38	39	40	41	42			
		,00		,00		,00		
43	44	45	46	47	48			
		,00		,00		,00		
49	50	51	52	53	54			
		,00		,00		,00		
RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE						55	
							,00	

VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE

Proventi esenti (RF44)

Vanno indicati i proventi imputati al Conto economico che, in base all'art. 91, comma 1, lett. a) e b), TUIR non concorrono alla formazione del reddito d'impresa in quanto:

- *Esenti da imposte (interessi attivi su BOT e CCT esenti);*
- *Assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta;*
- *Soggetti ad imposta sostitutiva.*

Utili su cambi (RF45)

Non concorrono alla base imponibile gli utili su cambi imputati a Conto economico e derivati dalla valutazione dei crediti e dei debiti, anche sotto forma di obbligazioni in valuta estera secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, qualora il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente con il cambio di chiusura dell'esercizio (Art. 110, comma 3, TUIR).

VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE

Plusvalenze su partecipazioni (RF46)

Devono essere oggetto di ripresa in diminuzione dal reddito imponibile (ove presenti i requisiti di cui all'art. 87 TUIR)

- *Le plusvalenze relative al realizzo di partecipazioni;*
- *Le plusvalenze realizzate relative alla cessione di strumenti finanziari simili alle azioni di cui all'art. 44 TUIR e dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza, allorché sia previsto un apporto di capitale misto;*
- *La differenza positiva imputata a conto economico tra le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale.*

Quota esclusa dagli utili distribuiti (RF47)

In caso di percezione di utili esclusi da tassazione deve essere portato in diminuzione il 95%:

- *Delle somme attribuite a titolo di distribuzione di utili e di riserve di utili;*
 - *Della remunerazione percepita in dipendenza di contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza;*
 - *Degli utili provenienti da soggetti esteri che non siano residenti in paradisi fiscali.*
- 

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

Altre variazioni in diminuzione (RF55)

Devono essere oggetto di diminuzione del reddito imponibile:

- *I dividendi imputati per competenza al Conto economico, ma non ancora percepiti (cod. 1);*
- *L'importo delle somme distribuite da un trust (cod. 5);*
- *L'importo pari al 10% dell'IRAP versata nel periodo di imposta oggetto della dichiarazione (se sono state sostenute spese per interessi passivi) (cod. 12);*
- *L'importo relativo alla quota di interessi indeducibili nell'esercizio precedente che può essere dedotto ai sensi dell'art. 96 TUIR (cod. 13);*
- *L'importo pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti (cod. 33).*

LE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE

L'OIC di riferimento per la contabilizzazione delle imposte correnti e differite e l'OIC 25.

Attualmente, a seguito delle variazioni del D.lgs. 139/2015, la voce 20 del Conto economico accoglie:

- Le imposte correnti;*
- Le imposte relative ad esercizi precedenti;*
- Le imposte differite o anticipate*

esse concorrono con tale segno ad identificare, nella voce 20, l'importo complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio.

LE IMPOSTE DIFFERITE

Vi sono due esigenze del diritto tributario che spiegano le ragioni e il perché il legislatore tributario detta tali variazioni:

- Le norme fiscali necessitano di certezza e di semplicità applicativa. La discrezionalità è eliminata;*
- Si vuole evitare e scongiurare politiche di bilancio finalizzate a ridurre la base imponibile.*

LE DIFFERENZE TEMPORANEE

Le differenze che nascono tra risultato d'esercizio a livello civilistico e reddito imponibile a livello fiscale si possono suddividere in:

- Differenze di carattere temporaneo: differenza che emerge in un periodo d'imposta ma che nei successivi vengono riassorbite. Ciò comporta che in bilancio vi siano poste con valore civilistico e fiscale differente;*
- Differenze di carattere permanente: differenze in un periodo di imposta che non verranno mai riassorbite.*

La prima categoria di differenza dà origine a fiscalità differita, la quale deve essere iscritta in bilancio per rispettare il principio di competenza art. 2423-bis c.c.: infatti l'applicazione delle disposizioni fiscali comportano delle tempistiche di deduzione e tassazione delle componenti di reddito che divergono dalla loro rilevazione civilistica.



DIFFERENZE TEMPORANEE

Le differenze temporanee imponibili generano imposte differite, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e, unque, la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate ossia imposte dovute nell'esercizio in corso, superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, credito per imposte anticipate per le minori imposte che saranno corrisposte negli esercizi successivi.

NOTA INTEGRATIVA

Al fine di guidare il lettore del bilancio alla migliore comprensione del fenomeno relativo alla fiscalità differita, la Nota integrativa, ai sensi dell'art. 2427, comma 1, punto 14, c.c., deve indicare:

- Un apposito prospetto contenente 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;*
- L'ammontare delle imposte anticipate e contabilizzate in bilancio attinenti perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e la motivazione della mancata iscrizione.*

PERDITE FISCALI

Un esempio ricorrente di iscrizione di un credito per imposte anticipate si ha nel caso di perdite fiscali riportabili (Art. 84 del TUIR). L'OIC 25 richiede che per poter iscrivere nello Stato Patrimoniale (in particolare nella voce C.II.4-ter) il credito per imposte anticipate sulle perdite fiscali la società deve dare evidenza della “ragionevole certezza”. Ciò si verifica quando:

- Esiste un business plan con adeguato orizzonte temporale, dal quale si evincono redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;*
- Vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili sufficienti a coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.*

Specularmente, negli esercizi successivi, deve essere prestata particolare attenzione all'iscrizione di imposte anticipate sulle perdite fiscali, ad esempio nel caso in cui l'organo amministrativo dovesse approvare piani industriali, da cui risulti che gli eventuali redditi imponibili sono previsti talmente distanti nel tempo che, al momento della redazione del bilancio, è pressoché impossibile garantire una ragionevole certezza del recupero.

FISCALITA' IN AMBITO IRES

*Il principio cardine e generale su cui si fonda la fiscalità dei soggetti IAS adopter, è contenuto nel novellato art. 83 del D.P.R. n. 917/1986, che contiene il c.d. principio di “**derivazione rafforzata**”, il quale, per effetto delle modifiche introdotte dall’art. 1, comma 58, lettera a), della Legge n. 244 del 2007, prevede che ai fini della determinazione del reddito d’impresa, “valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”. In pratica, le disposizioni relative alla formazione del bilancio di esercizio guidano la normativa fiscale.*

-
- **Relazione tra bilancio di esercizio e reddito imponibile: le imposte differite e anticipate**

Relazione tra bilancio di
esercizio e reddito
imponibile: le imposte
differite e anticipate



❖ **Risultato prima delle imposte**

[posta di conto economico]

≠

❖ **Reddito**

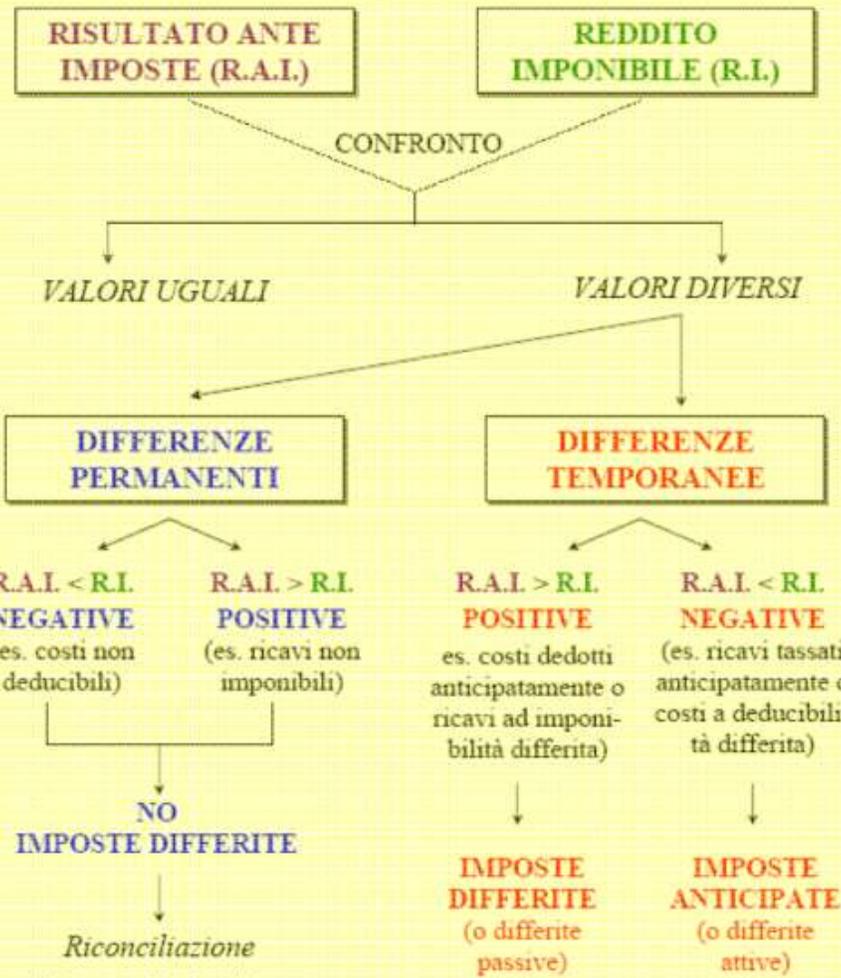
[quantità determinata

dichiarazione dei redditi e rilevante per il calcolo dell'imposta], *rectius reddito d'impresa e/o reddito delle società* secondo il TUIR (artt. 55, 72, 81 e ss.)

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. 20 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



Nota Bene

Si segnala che la slide affronta il tema delle imposte anticipate e differite in base ad un approccio “reddituale” (differenza tra R.A.I. e R.I.) mentre il principio contabile OIC adotta un approccio “patrimoniale” (differenza temporanea tra il valore attribuito a una attività o a una passività secondo i criteri civilistici e il valore attribuito a quell’attività o a quella passività ai fini fiscali).

- Aliquota effettiva d’imposta
- Aliquota nominale d’imposta

DIFFERENZE *PERMANENTI*

DIFFERENZE *TEMPORANEE*

❖ Differenze *permanenti*

- componenti negativi di reddito non riconosciuti totalmente o parzialmente ai fini fiscali
- componenti positivi di reddito non imponibili totalmente o parzialmente ai fini fiscali

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 per prestazioni alberghiere e di ristorazione* non ded. per 25% – art. 109, 5°c. (eccezione per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinaticontinuativi)
- Esempi di differenze permanenti — componenti positivi
 - ◆ es. *plusvalenza* (parzialmente esente dall'imposizione fiscale) *derivante dalla cessione di una partecipazione che soddisfa i requisiti previsti dall'art.*

❖ **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

🔹 **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.*

→ 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 e per le quali vi è 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”

CENNI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO FISCALE

CONTROLLO AUTOMATICO

CONTROLLO SELETTIVO:

La verifica può essere svolta direttamente presso i locali del contribuente, il quale dovrà mettere a disposizione degli accertatori tutta la documentazione richiesta che sarà conservata in un luogo chiuso e non accessibile ad alcuno per tutta la durata della verifica. Le verifiche compiute presso i contribuenti possono avere una durata massima di 30 giorni lavorativi (intesi come permanenza presso il contribuente) prolungabili di altri 30 qualora la particolare complessità della verifica lo richieda. In fase di accesso, il contribuente ha il diritto di esser informato in merito alle ragioni poste a base dell'attività di verifica e di farsi assistere da un professionista di fiducia, il quale dovrà essere abilitato all'attività di difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria. Al termine dell'attività di verifica i funzionari dell'amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza provvedono alla stesura di un processo verbale di constatazione che viene notificato al contribuente. In tale documento sono riassunte tutte le attività di controllo effettuate e le eventuali osservazioni del contribuente. **PRIMA DI 60GG NO AVVISO DI ACCERTAMENTO**

AVVISO DI ACCERTAMENTO

- L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato con una specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici di determinazione del reddito, se applicati, e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.
- Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e ad esso non è allegata la documentazione di cui al precedente paragrafo.

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento il contribuente può presentare ricorso e richiedere al giudice di esprimersi in merito all'annullamento totale o parziale di quanto contestato dall'Ufficio. Chi ricorre è obbligato a farsi assistere da un difensore tecnico abilitato e l'ufficio che ha emesso l'atto è parte necessaria del processo tributario. Nel caso si intenda impugnare l'avviso di accertamento, si instaura il processo tributario che è disciplinato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nel quale vi è un esplicito richiamo alla disciplina prevista dal codice di procedura civile. Le attività correlate al processo tributario sono attribuite a commissioni provinciali e regionali. Il processo si instaura con il ricorso, che deve contenere l'indicazione della commissione tributaria cui è rivolto, del ricorrente e del suo legale rappresentante (con indicazione di residenza, sede legale, domicilio eletto nel territorio dello Stato), del soggetto contro cui il ricorso è promosso, dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda, nonché dei motivi del ricorso. Il ricorso privo di tali requisiti o non sottoscritto dal difensore è dichiarato inammissibile; deve contenere, inoltre, il valore della lite al fine di poter provvedere a calcolare il contributo unificato.

RICORSO PER CASSAZIONE

- Il termine per il ricorso per Cassazione è di 60 giorni dalla notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale. Quando il giudizio di Cassazione accoglie il ricorso è annullata la sentenza di secondo grado senza rinvio o con rinvio alla commissione tributaria regionale (più raramente a quella provinciale). Eccezionalmente la Cassazione si può pronunciare sul merito accogliendo o respingendo il ricorso introduttivo del giudizio o l'appello. Infine, se entro il periodo di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento il contribuente non presenta il ricorso, le somme richieste all'interno degli avvisi vengono affidate all'Agente della riscossione, in modo che proceda materialmente alla loro riscossione.

IL CONSOLIDATO FISCALE

- Tale istituto va di fatto a eliminare situazioni in cui gli imprenditori tendevano a sfruttare i benefici fiscali ottenibili dalle perdite realizzate da società del gruppo, attraverso artificiosi meccanismi di fatturazioni incrociate. L'adozione del consolidato fiscale permette la compensazione dei risultati fiscali di società appartenenti ad un gruppo, prescindendo dalle percentuali di partecipazione: in altri termini, posta la possibilità di adesione al consolidato fiscale solo per quelle società in cui la controllante disponga della maggioranza dei diritti di voto in assemblea, l'essere controllata al 100% o al 70% non ha alcuna rilevanza ai fini dell'applicazione del meccanismo di compensazione delle basi imponibili all'interno del gruppo.

- Il consolidato fiscale non va confuso con quello civilistico, perché i presupposti di applicazione sono piuttosto diversi in termini di opportunità di accesso (cfr. art. 117 TUIR). Affinché l'opzione per questo regime fiscale risulti efficace, vengono poste alcune condizioni. Anzitutto, è fondamentale il requisito del controllo di diritto (art. 2359, comma 1, n. 1): in altri termini, la società consolidante deve controllare la consolidata per mezzo di una partecipazione di maggioranza assoluta al capitale di quest'ultima. Le altre condizioni di controllo previste dall'art. 2359 c.c. non rilevano ai fini del consolidato fiscale, mentre assumono rilevanza nella definizione dell'area di consolidamento per la redazione del bilancio consolidato.
-
- L'opzione ha durata di tre esercizi sociali ed è irrevocabile; al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo precise modalità e entro i termini previsti per la comunicazione. Ulteriori condizioni per l'efficacia dell'opzione sono previste dall'art. 119 TUIR, che prevede tra l'altro:
 - la necessaria identità dell'esercizio sociale, ovvero la medesima durata dello stesso tra consolidante e consolidata;
 - l'esercizio congiunto dell'opzione da parte di entrambe, attraverso una manifestazione di volontà congiunta nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo di imposta per il quale si intende far valere l'opzione;
 - l'elezione di domicilio da parte di ciascuna società partecipante al consolidato presso la controllante;
 - il requisito del controllo deve sussistere sin dall'inizio dell'esercizio per il quale viene effettuata l'opzione per la tassazione di gruppo.
 - Non è possibile, in ogni caso, portare all'interno della tassazione di gruppo le perdite fiscali generatesi nei periodi antecedenti a quello in cui viene esercitata l'opzione per tale modalità di tassazione. Le perdite autonomamente prodotte dalle singole società partecipanti in epoca anteriore all'opzione possono essere compensate solo all'interno del singolo risultato fiscale, che sarà pertanto trasferito alla consolidante già al netto di tali perdite.