

Le imposte sul reddito: esposizione in bilancio

Lezioni 29-30

Concetti introduttivi

Fonti e Argomenti

Argomenti

- Definizione
- Doppio Binario
- Tipologie di Imposte
- Normativa fiscale vs normativa civile

Fonti

- Art. 2424 e seguenti c.c.
- TUIR – Testo Unico delle Imposte sul reddito
- PC 25 Le imposte sul reddito

Definizione

FONTE OIC n. 25



DEFINIZIONE

L'onere fiscale per una società rappresenta **l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio**, costituito dalle imposte correnti e dalle imposte differite e anticipate.

L'onere fiscale comprende, dunque, l'onere fiscale **corrente e differito**

Esposizione in Bilancio

in Conto Economico:

- rigo 20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

in Stato Patrimoniale:

- C)II: 5-bis) crediti tributari;
- C)II: 5-ter) imposte anticipate;

- B)2: Fondi per rischi e oneri: per imposte, anche differite;

- D)12: Debiti tributari

Regola del «Doppio Binario»

Prima della riforma
del diritto societario
D.Lgs 6/2003



Dopo la riforma del
diritto societario
D.Lgs 6/2003

Consentito rilevare nel bilancio civilistici costi di esclusiva valenza fiscale (esempio: ammortamenti anticipati), generando un risultato d'esercizio con «**interferenze fiscali**»

Non è più possibile alcuna forma di interferenza fiscale. La riforma ha sancito l'autonomia del bilancio d'esercizio rispetto alla normativa fiscale e questo comporta l'obbligo di **redigere due bilanci, uno civile ed uno fiscale** ognuno con le proprie normative.

DOPPIO BINARIO

Regola del «Doppio Binario»

Reddito civilistico e reddito imponibile sono determinati distintamente applicando nel primo caso le norme civilistiche e nel secondo le norme fiscali

**REDDITO
IMPONIBILE**



**RISULTATO
CIVILISTICO**

Competenza Economica vs Competenza Tributaria

COMPETENZA
ECONOMICA

- concetto di correlazione
- Indipendenza della manifestazione finanziaria

COMPETENZA
TRIBUTARIA

- Presupposto del tributo = accadimento tributario
- Momento impositivo

COMPETENZA
ECONOMICA

E

COMPETENZA
TRIBUTARIA



COMPETENZA
ECONOMICA

E NON

COMPETENZA
TRIBUTARIA



Variazioni/differenze

COMPETENZA
TRIBUTARIA

E NON

COMPETENZA
ECONOMICA

Tipologie di Imposte

RES **IMPOSTA SUL** **REDDITO DELLE SOCIETA**



sui redditi prodotti dalle
persone giuridiche residenti
e non residenti



Aliquota: 27,50%

Dal 1/1/17 ① 24%

IRAP **IMPOSTA REGIONALE SULLE** **ATTIVITA' PRODUTTIVE**



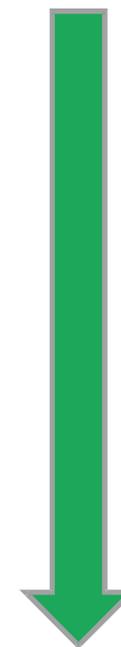
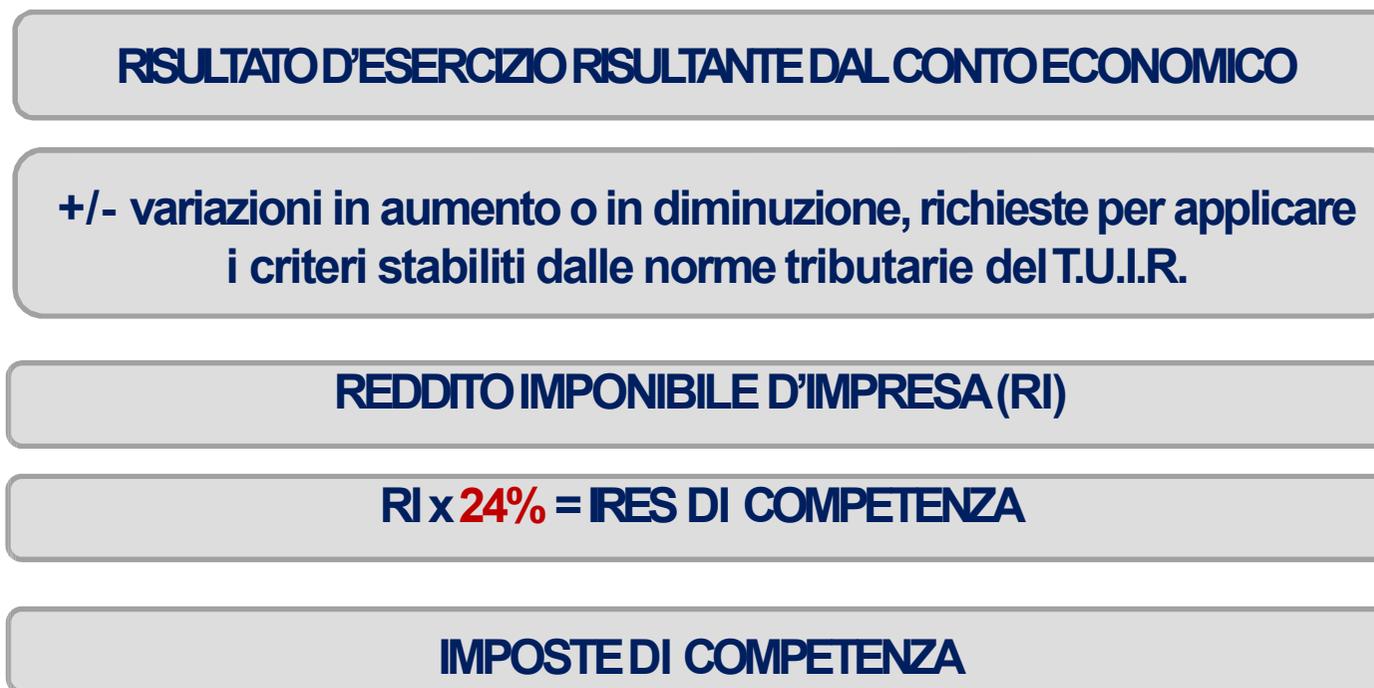
E' un'imposta sul **VALORE**
AGGIUNTO prodotto che
colpisce la ricchezza allo
stadio della sua produzione.



Aliquota: dipende....

Il calcolo delle imposte di competenza: metodo indiretto

Il **risultato d'esercizio** prima delle imposte NON costituisce il risultato economico sul quale viene calcolata l'imposizione fiscale, ma rappresenta il **PUNTO DI PARTENZA** per determinare il reddito fiscale.



Le variazioni in aumento o diminuzione

FONTE art. 83 T.U.I.R.

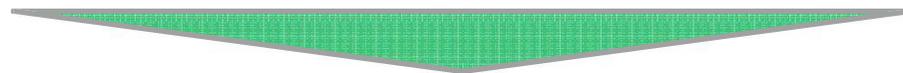


DEFINIZIONE

Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione

Normativa fiscale

Norme generali sui costi e sui ricavi. **Il concetto fiscale di competenza differisce in parte da quello civilistico**, in quanto si prevede che i costi e ricavi per i quali l'esistenza non è certa o il relativo ammontare non è determinabile oggettivamente, siano imputati nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni



**diverse finalità
che le norme civilistiche e
quelle fiscali si pongono**

Normativa fiscale vs normative civile: un confronto

NORMATIVA CIVILISTICA



interessi tutelati

Interesse dei creditori
Interesse dei terzi
Interesse pubblico
Tutela del risparmio



principi

Rappresentazione veritiera e corretta
Chiarezza
Prudenza
Competenza

NORMATIVA FISCALE



interessi tutelati

Interesse pubblico
Corretta determinazione della capacità contributiva



principi

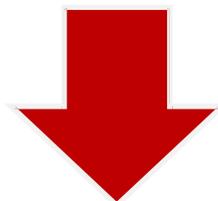
Competenza fiscale
Certezza e determinabilità
Previa imputazione a conto economico
Inerenza

I Principi della normativa fiscale: art 109 TUIR

- Il principio della competenza
- Il principio della certezza e della oggettiva determinabilità
- Il principio dell'imputazione (a conto economico)
- Il principio dell'inerenza

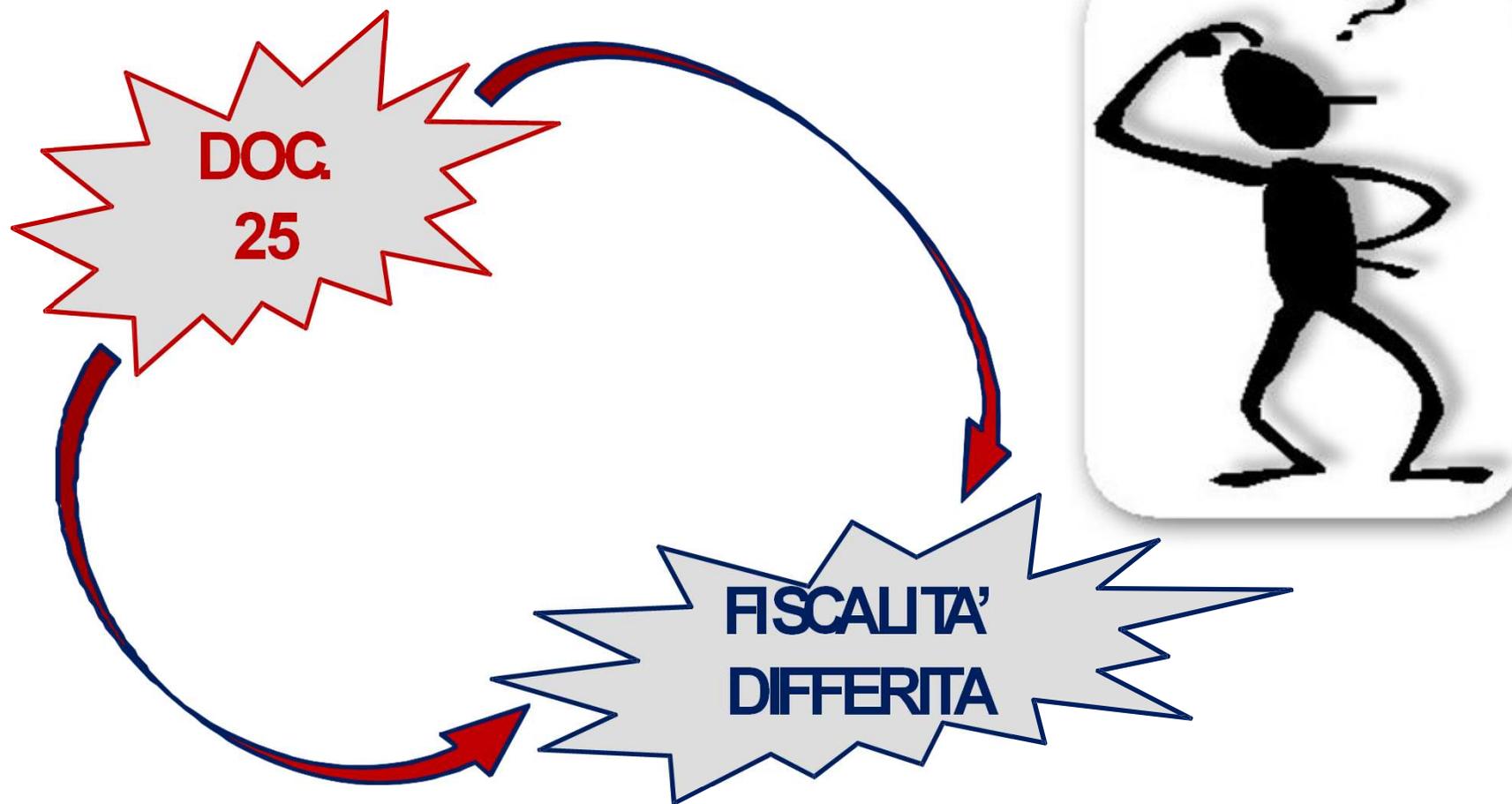
Principi contabili: doc. 25

Le imposte sono un costo connesso alla produzione del reddito, quindi vanno esposte per competenza.



«il trattamento delle imposte sul reddito deve essere il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, da contabilizzare nello stesso esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi e i ricavi, indipendentemente dalla data di pagamento»

Problema



Differenze permanenti e differenze temporanee

DIFFERENZE PERMANENTI



scaturiscono da componenti di reddito **NON** riconosciuti fiscalmente, ma ritenuti legittimi da un punto di vista civile.

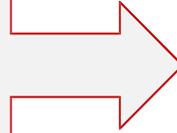
DIFFERENZE TEMPORANEE



scaturiscono da differenti criteri di valutazione e dalla diversa considerazione della competenza temporale dei componenti reddituali tra normativa civile e normativa fiscale. Pertanto di verifica un disallineamento tra le imposte di competenza (calcolate sul reddito di competenza) e quelle correnti (effettivamente versate).

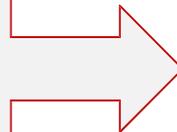
Differenze temporanee

**Imposte che pur essendo
di competenza di esercizi
futuri**



**sono esigibili
nell'esercizio in corso**

**Imposte che pur essendo
di competenza
dell'esercizio in corso**



**saranno esigibili
solamente in esercizi
futuri**

**Le differenze temporanee concorrono a determinare la
base di calcolo delle imposte anticipate e differite**

Differenze temporanee



Differenze temporanee **TASSABILI**



danno luogo ad ammontari
tassabili negli esercizi
successivi, generando

debiti per imposte differite

Differenze temporanee **DEDUCIBILI**



danno luogo ad ammontari
tassabili nell'esercizio in cui si
rilevano, generando

crediti per imposte anticipate

non possono essere considerate se non esiste la
ragionevole certezza di redditi futuri

Differenze temporanee

DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI



Componenti **positivi di reddito** tassabili in esercizi **successivi** a quello in cui vengono imputati al C.E. civilistico:

Esempio: plusvalenze su beni patrimoniali e strumentali: art. 86, comma 4

Componenti **negativi di reddito** deducibili fiscalmente in esercizi **precedenti** a quello in cui verranno imputati al C.E.

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI



componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al C.E. civilistico

- Limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore
- Una deducibilità parzialmente differita
- Una deducibilità facoltativamente differita
- Una rilevazione per cassa

Imposte correnti, differite anticipate

IMPOSTE CORRENTI

rappresentano le imposte effettivamente versate nell'esercizio calcolate sull'imponibile fiscale

IMPOSTE DIFFERITE

rappresentano l'importo delle imposte di competenza dell'esercizio che non hanno avuto alcuna manifestazione finanziaria nell'esercizio in corso ma che avranno rilevanza finanziaria nei successivi esercizi (integrazione delle imposte dell'esercizio)

IMPOSTE ANTICIPATE

rappresentano l'importo delle imposte dell'esercizio la cui competenza economica è di esercizi successivi (storno delle imposte dell'esercizio)

Imposte correnti, differite anticipate

IMPOSTE CORRENTI

+

IMPOSTE DIFFERITE

-

IMPOSTE ANTICIPATE

=

**IMPOSTE DI
COMPETENZA
DELL'ESERCIZIO**

Principali variazioni fiscali (analisi del T.U.I.R)

Criteria fiscali

PLUSVALENZE PATRIMONIALI (art. 86 p.4)

AMMORTAMENTO BENI STRUMENTALI (art. 102)

COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI (art. 95)

SVALUTAZIONE CREDITI (art. 106)

DIVIDENDI (art. 89)

SPESE MANUTENZIONE (art. 102 punto 6)

Criteri fiscali

ONERI FINANZIARI (art. 96)

PERDITE FISCALI (art. 84)

Le plusvalenze patrimoniali (art. 86 p.4)

In caso di cessione a titolo oneroso di beni strumentali o patrimoniali, se gli stessi sono stati posseduti per non meno di 3 anni la plusvalenza può, a scelta del contribuente, concorrere alla formazione del reddito:

- **per intero** dell'esercizio in cui è stata realizzata
- **in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto**

Nel caso in cui l'azienda opti per la rateizzazione della plusvalenza deve tenere presente che:

- Dovrà operare una rettifica in diminuzione nell'esercizio nel quale la plusvalenza si verifica (pari ipoteticamente ai 4/5 della plusvalenza)
- Dovrà operare una rettifica in aumento negli esercizi successivi fino al quindi (pari a 1/5 del valore della plusvalenza)

Ammortamento dei Beni Strumentali (art. 102)

La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Se l'aliquota stanziata civilisticamente in bilancio è maggiore di quella ordinaria prevista ai fini fiscali l'ammortamento è riconosciuto nei limiti della misura ordinaria/fiscale.

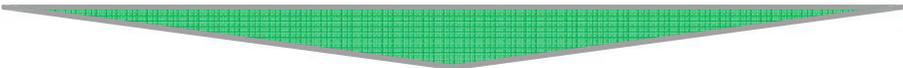
Viceversa, se l'ammortamento civilistico è inferiore a quello determinabile con l'applicazione dell'aliquota fiscale ordinaria, agli effetti fiscali è riconosciuto l'ammortamento imputato a bilancio.

CMILE > FISCALE ©
FISCALE

CMILE < FISCALE ©
CMILE

Compensi agli amministratori (art. 95, comma 5)

I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti [...] **sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti**; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico.



**PRINCIPIO DI
CASSA**

Svalutazione Crediti (art. 106)

Le svalutazioni dei **crediti commerciali** risultanti in Bilancio e non coperti da garanzia assicurativa sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello **0,5% del valore nominale dei crediti stessi**.

La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti (ossia del **fondo svalutazione crediti**) ha raggiunto il **5% del valore nominale dei crediti esistenti a fine esercizio**.

Se in un esercizio la misura delle svalutazioni e degli accantonamenti rilevati in Bilancio eccede il 5% dei crediti, l'eccedenza concorre alla formazione del reddito dell'esercizio stesso.

Accantonamento
max 0,5% crediti
commerciali

FSC max 5% crediti
commerciali

Dividendi (art. 89)

Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione [...] non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto **esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare.**

METODO INTEGRALE DEL PATRIMONIO NETTO

I dividendi **NON** compaiono in conto economico pertanto devo:

- Fare una rettifica in diminuzione per la «rettifica di valore»
- Fare una rettifica in aumento pari al 5% dei dividendi incassati (l'anno che si incassano)

TALI VARIAZIONI SONO PERMANENTI

METODO DEL COSTO

I dividendi sono già rilevati in conto economico pertanto procedo ad una **RETTIFICA PERMANENTE IN DIMINUZIONE** pari al 95% dell'importo dei dividendi.

Dividendi (art. 89)

La società «Simple» ha iscritto in conto economico del bilancio redatto al 31.12.n, tra i proventi finanziari, rivalutazioni di partecipazioni per euro 22.000. Nel corso dell'esercizio ha incassato dividendi relativi all'esercizio precedente per euro 1.800



variazione in diminuzione pari a 22.000

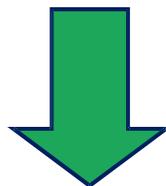


**La rivalutazione non è un
provento tassabile**

variazione in aumento pari a 90 (1.800 x 5%)

Dividendi (art. 89)

La società «Easy» ha iscritto in conto economico del bilancio redatto al 31.12.n, tra i proventi finanziari, dividendi per un importo di euro 10.000 da partecipazioni in società di capitali, deliberati e incassati nel corso dell'esercizio n.



variazione in diminuzione pari a 9.500 (10.000 x 95%).

Attenzione: queste variazioni sono permanenti perché il legislatore fiscale non riconosce la possibilità di tassare la quota residua negli esercizi successivi



Spese Manutenzione (art. 102 punto 6)

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all' inizio dell' esercizio dal registro dei beni ammortizzabili, al lordo del fondo ammortamento.

Le spese eccedenti il limite del 5% sono deducibili per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Oneri Finanziari (art. 96)

Gli interessi passivi e gli oneri assimilati **sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.** L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della **gestione caratteristica**, pari alla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Comma 4: Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati **indeducibili in un determinato periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta**, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30 per cento del risultato operativo lordo di competenza.

Attenzione: teoricamente sono una variazione temporanea ma poiché non esiste la certezza della recuperabilità del credito, la variazione si considera permanente



Il beneficio per perdite fiscali (art. 84)

La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesvoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore **all'ottanta per cento** del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Non è possibile applicare la disciplina legata al riporto delle perdite fiscali nel caso in cui:

- La maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo;
- Venga modificata l'attività principale in fatto esercitata dall'ente nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.