



ALCUNI SPUNTI DI RIFLESSIONE IN MATERIA DI FISCALITA' CORRENTE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Pordenone
26 Marzo 2010

Claudia Turchet
Dottore commercialista – Revisore contabile
Dottore di ricerca in Diritto Tributario

SOMMARIO

2 Sezioni - argomenti principali

- A. LA FISCALITA' CORRENTE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO: ANALISI DI ALCUNE VOCI DI BILANCIO

 - B. ANALISI DEL PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE DELLA FISCALITA' CORRENTE
-



A. LA FISCALITA' CORRENTE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO

3



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio

Premessa

Riferimenti normativi e di prassi:

- Art. 2425 e 2425 Cod.civ. – Schemi di bilancio Cee;
- OIC N. 19 - Fondi per rischi e oneri, TFR e Debiti
- OIC N. 25 – Il trattamento contabile delle imposte sul reddito;
- OIC N. 30 – La fiscalità nei bilanci intermedi;
- OIC – Interpretativo 2 – Contabilizzazione del consolidato e della trasparenza fiscale;

4



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Schema di Conto Economico

A) Valore della produzione:

B) Costi della produzione:

= Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).

C) Proventi e oneri finanziari:

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

E) Proventi e oneri straordinari:

= Risultato prima delle imposte (A - B +/- C + /- D +/- E);

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

23) utile (perdite) dell'esercizio



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Conto economico-voce 22)

Le imposte sul reddito nella legislazione civilistica

A) Conto economico:

L'art. 2425 cod.civ., tra le voci di Conto Economico, prevede l'iscrizione, alla **voce n. 22**, delle:

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

- "imposte sul reddito"...*ma non solo Ires, anche l'Irap dell'esercizio.*
 - *collocamento nella parte finale del bilancio: ratio*
 - *iscrizione di "altre imposte" in altre poste di bilancio...*
-



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Conto economico - voce E 21)

Le imposte sul reddito nella legislazione civilistica

A) Conto economico:

ONERI STRAORDINARI – E21

- Per espressa previsione normativa, nella voce E 21) devono essere indicate separatamente tra gli oneri straordinari, le **imposte relative a esercizi precedenti.**

Più precisamente, andranno iscritte quindi:

- Ø tutte le imposte, dirette e indirette, relative a esercizi precedenti
- Ø i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi);



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Conto economico - voce E 21)

ONERI STRAORDINARI – E21

Ø Le imposte relative ad anni precedenti, da indicare tra gli oneri straordinari, possono derivare da:

- ü iscrizioni a ruolo
- ü avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica
- ü decisioni delle Commissioni Tributarie, conciliazione giudiziale ecc.
- ü concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, ecc.

Ø La loro contropartita patrimoniale:

- ü B2 - Fondo Imposte
 - ü D11 - Debiti Tributarî
- secondo quanto precisato nel principio contabile OIC n. 19.



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2424 cod.civ.- Stato patrimoniale Passivo

Stato Patrimoniale –Passivo

Debiti tributari (D 12)

La voce accoglie solo passività per imposte certe e determinate, quali:

- Debiti per imposte dirette ed indirette dovute in base a:
 - Ø Dichiarazioni
 - Ø Accertamenti o contenziosi definiti;
 - Ø Ritenute operate come sostituto d'imposta
- Imposte di fabbricazione e tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo.

Fondo per imposte (B 2)

Ivi vengono contabilizzate solo le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati.

Comprende quindi i "debiti tributari" per:

- ü Accertamenti probabili
 - ü Contenziosi in corso
- che devono essere valutati in base al presumibile esito degli stessi.



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Conto economico – altre voci

La (minore) rilevanza della fiscalità in altre voci di Conto Economico:

Secondo quanto disposto dal principio contabile OIC 12, altri "tributi" possono rinvenirsi in voci diverse di Conto economico:

1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni :

Vanno qui indicati i ricavi derivanti dall'attività ordinariaal netto di resi, sconti, abbuoni, premi e imposte direttamente connesse con le vendite (imposte di fabbricazione ecc.) (art. 2425 bis cod. civ.).

2) Costi per Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B 6):

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie di consumo, e merci necessarie alla produzione e/o al commercio dei beni oggetto dell'attività ordinaria d'impresa al netto di resi, sconti, abbuoni, premi e imposte direttamente connesse con gli acquisti.



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2425 cod.civ.- Conto economico – altre voci

La (minore) rilevanza della fiscalità in altre voci di Conto Economico:

3) Oneri diversi di gestione (B 14)

- imposte indirette e tasse, come ad esempio:

- Imposta di registro
- Tarsu
- Imposta di bollo
- ICI

11



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2424 cod.civ.- Stato Patrimoniale Attivo

B) Stato Patrimoniale

ATTIVO

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.

B) Immobilizzazioni,

I - Immobilizzazioni immateriali:

II Immobilizzazioni materiali:

III - Immobilizzazioni finanziarie,

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

II - Crediti,

1) verso clienti;

2) verso imprese controllate;

3) verso imprese collegate;

4) verso controllanti;

4-bis) crediti tributari;

4-ter) imposte anticipate;

5) verso altri.

.III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni

IV - Disponibilità liquide:

D) Ratei e risconti

12



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Art 2424 cod.civ. - Stato patrimoniale Passivo

B) Stato Patrimoniale

PASSIVO

• Patrimonio netto:

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) altri.

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.

D) Debiti

- 1) obbligazioni;
- 2) obbligazioni convertibili;
- 3) debiti verso soci per finanziamenti;
- 4) debiti verso banche;
- 5) debiti verso altri finanziatori;
- 6) acconti;
- 7) debiti verso fornitori;
- 8) debiti rappresentati da titoli di credito;
- 9) debiti verso imprese controllate;
- 10) debiti verso imprese collegate;
- 11) debiti verso controllanti;
- 12) debiti tributari;
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 14) altri debiti.

E) Ratei e risconti.

13



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
Contabilizzazione delle imposte correnti

Contabilizzazione delle imposte correnti dell'esercizio:

1. Determinazione delle imposte dirette (IRES) e dell'IRAP sulla base delle relative normative fiscali (rinvio alla parte "B");
2. Contabilizzazione delle imposte correnti:

ü Le imposte correnti Ires e Irap, risultanti dalle relative dichiarazioni fiscali, sono da considerarsi "certe" e di ammontare determinato

⇒ Sono iscritte tra i "debiti tributari" alla voce D 12 del Stato Patrimoniale;

-----		-----		
Imposte correnti	a	Debiti tributari		100
-----		-----		

ü Normalmente, detti debiti tributari hanno scadenza entro l'esercizio successivo:

ü Sono esposti in bilancio al valore nominale, comprensivo di eventuali sovrattasse, pene pecuniarie e interessi maturati ed esigibili alla data di bilancio

14



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio

Contabilizzazione delle imposte correnti

3. Secondo quanto stabilito dai principi contabili (OIC 25) il debito esposto in bilancio deve essere iscritto al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano **LEGALMENTE COMPENSABILI**, tranne nei casi in cui ne sia stato chiesto il rimborso.

- ü Contabilmente si procederà quindi alla compensazione del credito (acconto e/o ritenute) iscritto tra le Attività dello Stato patrimoniale, compensando, almeno parzialmente, il debito tributario sorto per le imposte dell'esercizio:
- ü Esempio: Se a fronte del debito tributario per Ires di 100, sono stati versati acconti durante l'esercizio per Euro 80, e subito ritenute su interessi attivi per 10, si procederà alla seguente contabilizzazione:

Debiti tributari	a	Diversi	90
		Acconti	80
		Ritenute	10

Il debito tributario "netto" per Ires iscritto in Bilancio al 31/12 sarà quindi pari a 10, a fronte di imposte correnti per Ires di 100.



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio

Crediti tributari

CREDITI TRIBUTARI:

Ø FISCALITA' CORRENTE

Nel caso in cui per i crediti d'imposta iscritti nell'Attivo Patrimoniale sia stato chiesto il rimborso, o comunque si tratti di crediti non compensabili, essi rimarranno iscritti nell'apposita voce di Bilancio: C II 4 bis) Crediti tributari.

- Ø I crediti tributari sono soggetti ai medesimi criteri di valutazione previsti per i crediti (OIC 15)

Ø FISCALITA' ANTICIPATA

La voce C II 4 ter) Crediti per imposte anticipate, accoglie invece quella parte di "imposte" correlate ad ammontari imponibili nell'esercizio in cui si rilevano, ma che comportano un minor carico fiscale futuro in base alle normative vigenti (differenze temporanee deducibili, come ad es. limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo), ovvero le imposte connesse a perdite fiscali maturate e riportabili, che consentiranno negli esercizi futuri un "risparmio d'imposta".



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio

Differenze permanenti e temporanee

Differenze permanenti:

Variazioni originate dall'intento del legislatore tributario di non tener conto di voci del Conto economico definite "non rilevanti" ai fini fiscali:

Es. Indeducibilità di accantonamenti diversi da quelli specificatamente previsti dalle norme tributarie



Concorrono alla determinazione della effettiva imposta corrente dovuta

Differenze temporanee:

Variazioni conseguenti alla necessità di porre un limite a determinati componenti di reddito, in modo da farle concorrere nella formazione del reddito imponibile in modo più rispondente alle finalità dell'ordinamento tributario

Es. Limite deducibilità svalutazione crediti/tassazione plusvalenza rateizzata.



Genera la necessità di rilevazione contabile di fiscalità differita/anticipata



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio

La fiscalità nei bilanci intermedi (OIC 30)

La stima delle imposte sul reddito nei bilanci intermedi può seguire due modalità:

1. Autonomia del bilancio intermedio:
Secondo questa logica si stima il carico fiscale ed il conseguente fondo per imposte come se esse dovessero veramente essere liquidate in base all'utile lordo di fine periodo
→ Rettifiche con simulazione di dichiarazione per il periodo intermedio
2. Stima del carico fiscale di fine esercizio:
Effettuata la stima dell'utile di fine periodo (31/12) si effettua la stima del carico fiscale che l'impresa avrà a fine esercizio, effettuando così la ripartizione pro quota sui risultati lordi di ogni periodo intermedio
→ non consente di fornire un'attendibile misura del contributo che ogni periodo intermedio ha fornito per il conseguimento dell'utile netto di esercizio

Secondo OIC (n.30) è preferibile la prima metodologia (meno aleatoria)



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
La fiscalità nei bilanci consolidati

La fiscalità corrente nei Bilanci consolidati

1- Determinazione del reddito consolidato

L'opzione per il consolidato comporta in capo alla consolidante la determinazione di un solo reddito complessivo globale sul quale commisurare l'unica IRES dovuta dal gruppo:

- Ü Ciascun soggetto determina il proprio reddito complessivo netto secondo le regole ordinarie, senza la liquidazione dell'imposta;
- Ü Il saldo così ottenuto viene trasferito alla società consolidante, unitamente alle ritenute, alle eccedenze IRES, ecc.
- Ü La consolidante determina in apposito modello di dichiarazione del reddito (CNM) il reddito complessivo globale del gruppo (somma algebrica dei diversi redditi imponibili delle società partecipanti al gruppo), apportando le "rettifiche di consolidamento" (art. 122 tuir)



Determinazione del reddito complessivo del consolidato
e della relativa IRES

N.B. Ai fini IRAP la tassazione consolidata non ha alcuna rilevanza



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
La fiscalità nei bilanci consolidati

2 – Regole di consolidamento

Il regime di consolidato fiscale (art. 117 ss.) è un sistema opzionale bilaterale ed i rapporti giuridici, economici e finanziari tra società consolidate e consolidante derivanti dall'adesione al consolidato sono regolate da specifici accordi di carattere privatistico tra le parti, attraverso un "contratto di consolidamento fiscale":

- ad es. dal contratto di consolidato si desume il criterio di ripartizione/utilizzo delle perdite fiscali all'interno delle società del gruppo, eventuale remunerazione delle perdite ecc.
 - Ü La normativa fiscale stabilisce che "non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società" che hanno esercitato l'opzione "in contropartita di vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti" (art. 118, comma 4 tuir)
 - Ü La circolare 53/E del 20/12/2004 precisa che la irrilevanza reddituale stabilita dalla norma debba riferirsi alle somme corrisposte o ricevute in contropartita nel limite massimo dell'imposta teorica su cui le stesse siano commisurate.
-



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
La fiscalità nei bilanci consolidati

3 – Contabilizzazione della fiscalità corrente nei bilanci consolidati

A. Società consolidate

Dopo aver determinato le imposte (teoriche) d'esercizio in relazione all'imponibile trasferito al consolidato, si procederà a contabilizzare la fiscalità corrente nel bilancio della consolidata che genera un debito verso la consolidante (anziché un debito verso l'Erario), tenuta alla liquidazione e al versamento delle stesse.

Esempio: Ipotizzando una base imponibile trasferita al consolidato di 100, si procederà alla seguente contabilizzazione di imposte correnti:

-----		-----	
Imposte correnti	a	Debiti v/consolidante	27,50
-----		-----	



A. La fiscalità corrente nel Bilancio di esercizio
La fiscalità nei bilanci consolidati

3 – Contabilizzazione della fiscalità corrente nei bilanci consolidati

B. Società consolidante

ü Contabilizza l'Ires di sua competenza corrente secondo le regole ordinarie (Es. 20).

-----		-----	
Imposte correnti	a	Debiti tributari	20
-----		-----	

ü Dopodiché rileva gli effetti derivanti dal trasferimento delle basi imponibili da parte delle consolidate.

ü Secondo i principi contabili (OIC – Interpretativo 2) non sembra appropriato imputare la fiscalità al Conto Economico della consolidante; sembrerebbe opportuno regolare tali trasferimenti quali rapporti di debito/credito, rilevandoli nello Stato Patrimoniale della consolidante che, in tal modo, agisce come "stanza di compensazione"

-----		-----	
Crediti v/consolidata	a	Debiti tributari	27,50
-----		-----	



B. ANALISI DEL PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE DELLA FISCALITA' CORRENTE: 1. BILANCIO E REGOLE IRES

23



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio ed imposte sui redditi

- Art. 83 d.p.r. 917/1986 (tuir):

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



Principio di “derivazione” del reddito d'impresa
dal risultato economico civilistico,



attribuisce all'utile o perdita, civilisticamente determinati,
la funzione di rappresentare la base giuridica della qualificazione tributaria dei fatti di
gestione concorrenti alla formazione dell'imponibile fiscale

24



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio ed imposte sui redditi

Principio di "derivazione" dal risultato economico civilistico,

ü Ratio:

Efficacia rappresentativa del risultato contenuto nel bilancio di esercizio (utile o perdita) dell'effettiva capacità contributiva dell'imprenditore, costituendo esso la risultante di una rilevazione contabile che registra tutti i fatti di gestione verificatisi nel periodo di riferimento e fondata su un sistema di tutele proprie.

ü Dipendenza, però, solo "tendenziale": il dato civilistico è infatti solo punto di partenza da cui prende le mosse la determinazione del reddito;

Ragioni:

ü Esigenza di assicurare "certezza" del rapporto tributario – obbligazione tributaria determinabile in modo preciso (riduzione della discrezionalità – es. limiti massimi di deducibilità di ammortamenti);

ü Interesse del legislatore a prevenire comportamenti "elusivi o evasivi" che potrebbero consentire al contribuente di sottrarsi al suo dovere contributivo (es. limiti quantitativi nella deducibilità di alcuni costi, come gli interessi passivi).



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio ed imposte sui redditi

- Concreta espressione del principio di "derivazione" del reddito d'impresa dal conto economico" è l' art. 109, comma 4, d.p.r. 917/1986 (tuir):

"Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico relativo all'esercizio di competenza".



Principio di "previa imputazione a conto economico"

Deroghe:

- 1 – Sono deducibili i componenti negativi imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità a norme che consentono il rinvio;
- 2 – Sono deducibili i componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico sono deducibili per disposizioni di legge

N.B. Il principio della previa imputazione vale solo per i componenti negativi di reddito; per i componenti positivi di reddito è prevista la "imponibilità" a prescindere dalla loro imputazione a conto economico (art. 109, comma 3)



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio ed imposte sui redditi

Principio di "previa imputazione a conto economico"



Originariamente aveva provocato problematiche applicative in relazione al rischio di "inquinamento fiscale" del bilancio di esercizio che derivava dalla necessaria previa imputazione al conto economico di alcuni componenti di reddito espressivi di scelte economiche incentivate dal legislatore

Tentativi di "rimedi" che si sono susseguiti:

1. Appendice fiscale al bilancio (d.lgs 127/1991): voci 24 e 25 di Conto economico;
2. Abrogazione dell'appendice fiscale ed introduzione di norme civilistiche che consentivano di procedere a rettifiche di valore ed accantonamenti per motivi esclusivamente fiscali (art. 2426, comma 2, introdotto con d.l. 416/1994);
3. Introduzione del meccanismo deduzione extracontabile al fine di "disinquinare" (d.lgs 344/2003, che aveva modificato l'art. 109 tuir), bilanciata dal monitoraggio in dichiarazione delle riserve di utili in sospensione d'imposta (regime abrogato con L.244/2007)



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio IAS ed imposte sui redditi

Determinazione del reddito complessivo – IAS adopter

Art. 83 tuir, 3° paragrafo, d.p.r. 917/1986.

"Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento CE n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, di 19 luglio, 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"

- ü Modifiche introdotte con L. 244/2007, art. 1 (Finanziaria 2008) – rappresenta la seconda fase di adeguamento normativo fiscale all'introduzione degli IAS:
 1. D.lgs. 38/2005:
 - ∅ Mirato a disciplinare la "neutralità" tra società "IAS adopter" e non, per assicurare un'imponibile tendenzialmente indifferente al sistema contabile adottato.
 - ∅ Maggiore attenzione alla "first time adoption" che alle implicazioni fiscali scaturenti "a regime" dall'adozione IAS (vd. Art. 13 d.lgs 38/2005)



B. **Fiscalità corrente: principi e determinazione**
Bilancio IAS ed imposte sui redditi

2. L. 244/2007 :

- ü Semplificazione nel raccordo bilancio IAS e tur;
 - ü Accentuato il principio di "derivazione" anche per i soggetti "IAS adopter"
 - ü Il nuovo art. 83, risultante da dette modifiche attribuisce rilevanza fiscale ai criteri IAS di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio:
 - ü Qualificazione: Generale applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma (es. contabilizzazione leasing)
 - ü Classificazione: schemi IAS diversi rispetto a quelli previsti dal Codice
 - ü Imputazione temporale:
 - Abbandono del principio della competenza sancito dall'art. 109, comma 1 e 2;
 - ü Eliminazione dall'art. 83 della rilevanza reddituale dei componenti imputati a patrimonio netto
-

29



B. **Fiscalità corrente: principi e determinazione**
Bilancio IAS ed imposte sui redditi

Regolamento di attuazione del 01/04/2009:

- ü Art. 3 del Regolamento:
prevede che il riconoscimento fiscale dei criteri IAS di qualificazione, imputazione temporale e di classificazione in bilancio non deve determinare, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta doppia deduzione ovvero nessuna doppia tassazione di componenti positivi
 - ü Operazioni tra soggetti "IAS adopter" e non:
il trattamento fiscale di tali operazioni saranno determinati per ciascun dei predetti soggetti sulla base della corretta applicazione dei principi contabili da essi adottati.
-

30



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio e accertamento

Tassazione in base a bilancio



Attendibilità dimostrativa privilegiata

alle risultanze delle scritture contabili ed alla sintesi contenuta in bilancio

- ü Contenimento della discrezionalità accertativa degli uffici: l'onere della prova della non corrispondenza a verità delle rilevazioni contabili alla base del bilancio è a carico del fisco:
 - Accertamento "contabile": Teso a
 - Constatate l'effettività fattuale del componente;
 - Verificare la sua corretta qualificazione giuridica
- ü Solo laddove l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili ... ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili... possono far prescindere l'accertamento dell'amministrazione dalle risultanze di bilancio (art. 39, comma 1, lett. d) d.p.r. 600/1973).
 - ü E' onere dell'Amministrazione dimostrare tale inattendibilità



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Bilancio e accertamento

Potere di riqualificazione dell'Amministrazione:

- ü La (in)congruità del costo non consente all'amministrazione di sindacare la deducibilità dello stesso
 - ü Non c'è alcuna norma espressa nella disciplina delle imposte sui redditi che lo consente, se non quella relativa al transfer pricing;
 - ü Con La Finanziaria 2008 e l'abrogazione delle deduzioni extracontabili, è stato introdotto una norma "ad hoc", che prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sindacare le misure di "ammortamento, accantonamenti e altre rettifiche" (Art.1, comma 34, L.244/2007).
- ü La revisione e certificazione di bilancio spiega effetti puramente sul piano civilistico ed è inidonea a limitare l'ambito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (Cass. 13491/2007)



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione
Bilancio ed imposte sui redditi: deducibilità dei tributi

Art. 99 d.p.r. 917/1986 (tuir):

“Le imposte sui redditi e quelle per i quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione”

- ü Indeducibilità delle imposte sui redditi: ragione “circolare” matematica (non si può ammettere in deduzione l'imposta sui redditi dalla “sua” stessa base imponibile...riferimento circolare)
- ü Indeducibilità per le imposte per cui è prevista la rivalsa (es. Iva): ratio: semplicemente non rappresenta un “costo”, in quanto neutrale.
 - ü Infatti, laddove l'Iva indetraibile essa costituendo un costo generale è deducibile (c.m. 154/E del 30/05/1995)
- ü Indeducibilità prevista per altre imposte da norme “esterne”:
 - ü ICI
 - ü IRAP – ora è ammessa la deducibilità dl 10% di quanto versato a titolo di Irap (Art. 6, d.l. 185/2008)

33



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione
Bilancio ed imposte sui redditi: deducibilità dei tributi

Art. 99 d.p.r. 917/1986 (tuir), secondo periodo, comma 1:

“Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”

- ü Principio di cassa, quale regola di imputazione temporale nella determinazione del reddito;
- ü Fa riferimento a “imposte”... ma rientrano anche le tasse?
Rientrano cioè in questa nozione tutti i tributi in genere o solo le “imposte” vere e proprie.
 - ü C.M. 137/E del 15 maggio 1997: nozione estesa

34



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione
Bilancio ed imposte sui redditi: deducibilità dei tributi

Art. 99 d.p.r. 917/1986 (tuir), secondo comma:

“Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell’ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli Uffici e alle decisioni delle Commissioni tributarie”

- ü Si tratta di “accantonamento” non previsto dalle relative disposizioni tributarie, ma deducibile in quanto espressamente previsto in questa sede;
- ü La deducibilità di tali accantonamenti è consentita solo per i tributi diversi da quelli indicati al comma 1 dell’art. 99 (imposte sui redditi, Iva, ecc.)
- (In)deducibilità delle sanzioni: disputa dottrinale; distinzione tra sanzioni civili/amministrative/penali.



**B. ANALISI DEL PROCEDIMENTO
DI FORMAZIONE DELLA
FISCALITA' CORRENTE:
2. BILANCIO DI ESERCIZIO E IRAP**



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

Determinazione della base imponibile Irap per le società di capitali

ü L. 244/2007 (Finanziaria 2008):

“Al fine di semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito”

- ha abrogato l'art. 11 bis del d.lgs. 446/1997 che richiedeva l'effettuazione delle variazioni in aumento e in diminuzione previste dal Tuir nella determinazione della base imponibile Irap e modificato la relativa disciplina



Nuovo principio di derivazione “integrale” dai dati di bilancio

Art. 5, comma 1, d.lgs. 446/1997:

“...la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art.2425del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio”



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

A questo principio generale, che costituisce la base di partenza, la norma aggiunge che in ogni caso non si considerano in deduzione i seguenti componenti negativi (art. 5, comma 3 e art. 11, comma 1):

- ü Le spese per il personale dipendente, anche se classificate in voci diverse da B 9) (IC 41);
- ü I compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente;
- ü I compensi per collaborazioni coordinate continuative;
- ü La quota di interessi di canoni di locazione finanziaria (risultante da contratto, e non più in base alla formula semplificata introdotta dall'amministrazione finanziaria) (IC 42)
- ü Le perdite e svalutazione su crediti (IC 43);
- ü L'imposta comunale sugli immobili (IC 44);



B. **Fiscalità corrente: principi e determinazione**
Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione (art. 5, comma 3):

- ü I contributi erogati in base a norme di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili;
- ü Le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili, che non costituiscono
 - ü beni strumentali per l'esercizio dell'impresa
 - ü né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa



B. **Fiscalità corrente: principi e determinazione**
Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

Principio di correlazione (Art. 5, comma 4)

“ I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi”.

- ü Esempi:
 - ü i resi o gli sconti riferiti a vendite di precedenti esercizi, classificati nella voce E 21 di Conto Economico sono deducibili dalla base imponibile (IC 55)
 - ü le rivalutazioni straordinarie delle rimanenze di magazzino per cambiamento del criterio di valutazione concorrono a formare la base imponibile Irap;
 - ü La sopravvenienza attiva in A5 per fondo svalutazione crediti esuberante, non è imponibile in quanto correlata a componenti negativi (svalutazione crediti) non rilevante ai fini Irap nei precedenti esercizi;
 - ü Il risarcimento assicurativo per incendio magazzino (E20), concorre a formare la base imponibile Irap (R.m. 294/E del 18/10/2007)



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione
Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

Art. 5, comma 5: Particolari poteri di riqualificazione dell'Amministrazione finanziaria

"Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa. " .

- ü Esempi di dubbia contabilizzazione:
 - ü Risarcimento danni rivendicato in sede giudiziaria dai familiari di un dipendente deceduto sul lavoro
 - ü L'Agenzia interpreta il fatto (R.m. 30 gennaio 2009, n. 25/E) ritenendolo un onere straordinario iscrivibile nella sezione "E" e non "B", in quanto estraneo rispetto alla gestione ordinaria (e quindi non deducibile ai fini Irap, diversamente da quanto prospettato dalla società istante)



B. Fiscalità corrente: principi e determinazione
Irap: dal bilancio alla determinazione della base imponibile

Rivalutazione beni immobili ex art. 15, d.l. 185 del 2008

- ü I maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva (art. 15, comma 16)
 - ü In tal caso i maggiori valori sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita:



- ü Occorre quindi neutralizzare le componenti rilevate in Conto economico (IC 49 – Altre variazioni in diminuzione)



PORCARO GREGORIS SESSOLO CASTELLANI & ASSOCIATI
STUDIO TRIBUTARIO E LEGALE



segreteria@studiopgsc.com