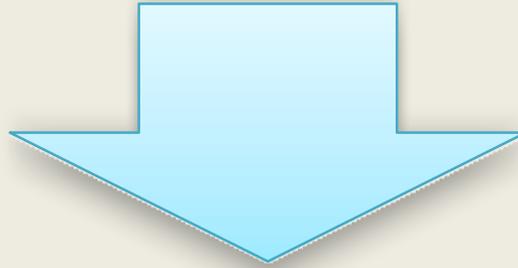


Le imposte nell'informativa di bilancio

Il bilancio e le imposte



Dal bilancio emerge

il reddito economico o reddito di bilancio.

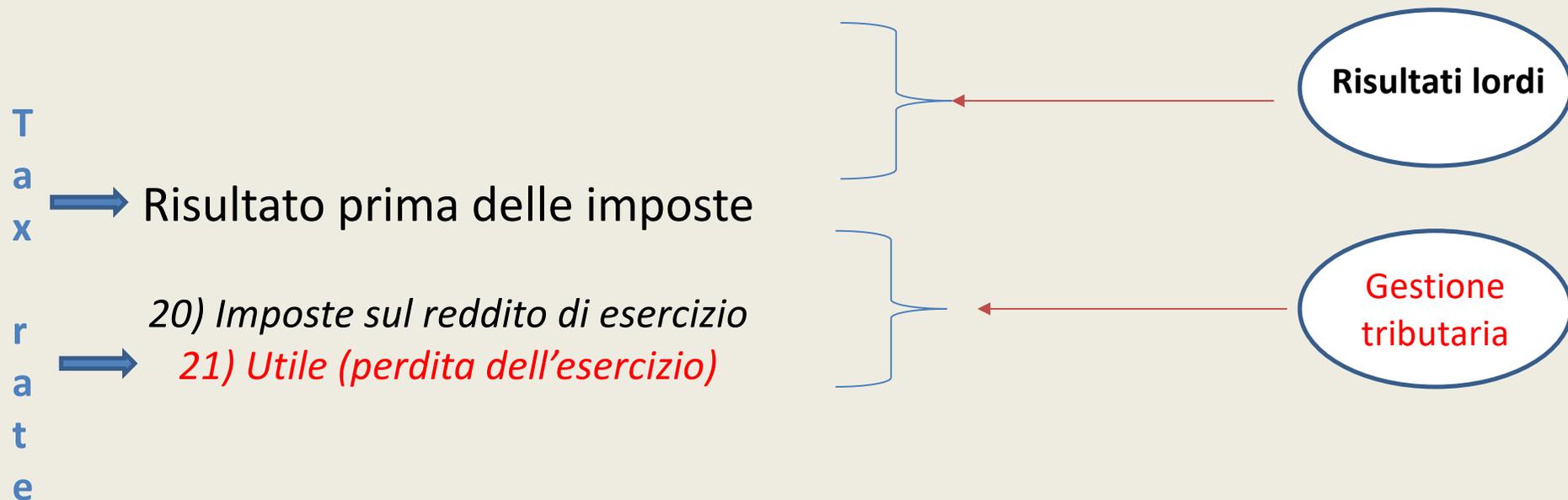
Le imposte, però, non si pagano sul reddito di bilancio, ma sul reddito imponibile, determinato secondo la normativa fiscale.

Le imposte – valutazione e fonti

- La determinazione del reddito netto presuppone che siano preliminarmente rilevati i valori delle imposte
- Nello schema scalare di conto economico è presente la voce «reddito prima delle imposte» che fa da spartiacque fra valori al lordo delle imposte e reddito netto
- Le imposte vengono rilevate quale costo di competenza dell'esercizio, seguendo le regole che sono alla base della determinazione di tutte le altre poste di bilancio
- Le fonti di riferimento sono, oltre agli schemi di bilancio di cui al codice civile, l'OIC 25 e lo IAS 12

Le imposte – valutazione e fonti

Al di sotto nella voce 20) sono rilevate le **«imposte sul reddito dell'esercizio»** ossia i valori attribuibili all' **«area tributaria della gestione»** e come differenza fra il risultato prima delle imposte e le imposte sul reddito dell'esercizio, il reddito netto ottenuto dall'impresa nel periodo amministrativo.



Le imposte – La classificazione in bilancio

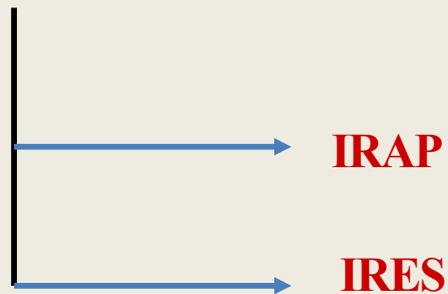
Le imposte dirette gravanti sull'esercizio trovano accoglimento nel **conto economico** alla voce **«E 20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate»**

- ***IRES - imposta sul reddito delle società***
- ***IRAP - imposta regionale sulle attività produttive***

Gli altri tributi indiretti – IMU imposta di registro, tassa sui rifiuti
devono invece essere rilevati
nella voce B 14.) tra i «costi della produzione»

Le imposte – La classificazione in bilancio

20) Imposte sul reddito di esercizio (solo imposte dirette)



CORRENTI

DIFFERITE

ANTICIPATE

*Imposte
calcolate
sul reddito
imponibile
di un
esercizio:
imposte da
pagare*

La tassazione delle società di capitali

IRES - imposta sul reddito delle società

si tratta di una imposta diretta, proporzionale, che si applica sul reddito complessivo netto annuo delle società.

L'aliquota unica è del 27,5%. Dal 2017 è pari al 24%.

Tale aliquota si applica alla base imponibile, costituita dal reddito complessivo annuo della società.

Tale grandezza è data dalla **somma dei ricavi imponibili e dei costi deducibili.**

La tassazione delle società di capitali

IRES - imposta sul reddito delle società

L'imponibilità dei ricavi e la deducibilità dei costi sono stabiliti fiscalmente dalle specifiche norme del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986 e successive modifiche ed integrazioni.

La tassazione delle società di capitali

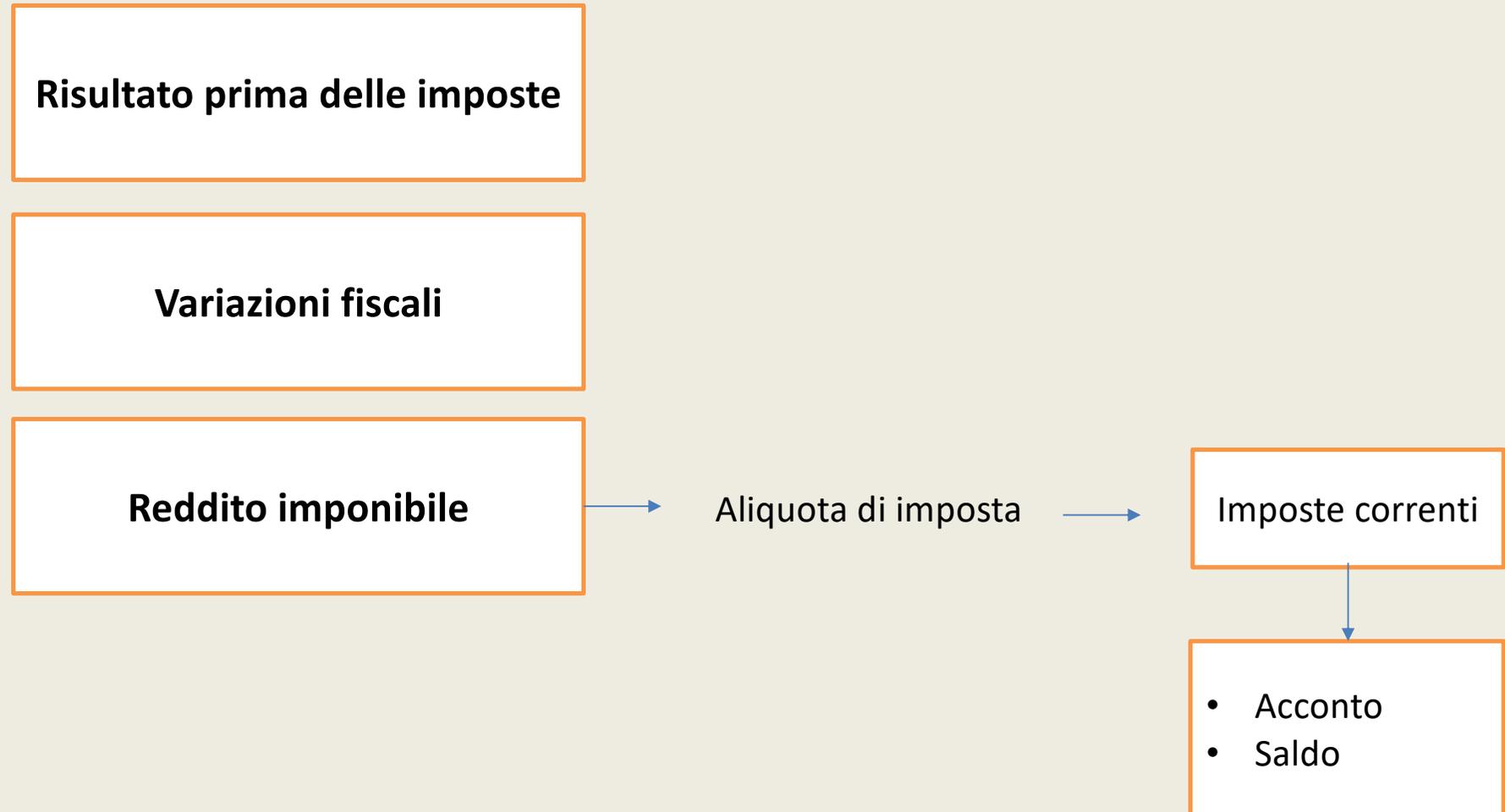
IRAP - imposta regionale sulle attività produttive

Imposta diretta e proporzionale (4,82% Regione Puglia)

Il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

Le imposte

Relazione tra bilancio di esercizio e reddito imponibile



L'impresa è chiamata a versare due acconti uno a giugno e l'altro a novembre secondo una percentuale definita dalla legge delle imposte pagate nell'esercizio precedente

Data di versamento sia del primo che del secondo acconto:

		Dare	Avere
Imposte correnti		100	
Banca c/c			100

Giunti al momento di redigere il bilancio e la dichiarazione dei redditi si procede a determinare il reddito imponibile dell'esercizio: nell'ipotesi di un reddito uguale o superiore a quello dell'esercizio precedente occorre «stanziare» le imposte ancora da pagare ovvero il saldo che verrà effettivamente versato a giugno dell'esercizio successivo, in concomitanza con il versamento del primo acconto. Il saldo corrisponde alle imposte calcolate sull'imponibile dell'esercizio meno gli acconti già versati. L'importo delle imposte da pagare a saldo è iscritto nello Stato Patrimoniale fra i debiti nella voce D 12. Infatti esistenza, ammontare e scadenza delle imposte correnti ancora da versare sono certi e determinati.

		Dare	Avere
Imposte correnti		100	
Debiti tributari			100

Il bilancio e le imposte

Il problema della determinazione del reddito imponibile, ossia il reddito da sottoporre a tassazione, è un problema delicato.

Esso infatti investe il rapporto che deve esistere tra le norme fiscali, dirette appunto alla determinazione del reddito imponibile, e le norme civilistiche e i principi contabili in base alle quali il bilancio deve essere redatto.

Le imposte – La classificazione in bilancio

Il rapporto tra norme civili e norme fiscali è impostato secondo la logica del **binario unico** . *Esiste, cioè un rapporto di dipendenza tra reddito civile e reddito fiscale.*

Il bilancio redatto secondo le norme del codice civile e i principi contabili costituisce la base per la determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali.

Relazioni tra reddito civilistico e imponibile fiscale (Segue....)

Il principio di dipendenza parziale



L'art. 83, comma 1, del TUIR

«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...».

Relazioni tra reddito civilistico e imponibile fiscale

DIPENDENZA PARZIALE : il risultato civilistico costituisce “l’input” e cioè’ il primo fattore di produzione del reddito imponibile che verra’ determinato per mezzo di aggiustamenti e/o rettifiche, dovuti esclusivamente alla presenza di disposizioni tributarie disallineate rispetto alle corrispondenti norme civilistiche;



Relazioni tra reddito civilistico e reddito fiscale

La discrasia tra le due configurazioni di reddito è riconducibile alle diverse finalità a cui le stesse sono preposte.

Il reddito civilistico → deve comunicare a tutti coloro che ne siano interessati il risultato della gestione dell'impresa e deve essere quantificato in modo corretto e il più possibile aderente al vero.

Il reddito fiscale → è la base del prelievo tributario e deve essere quantificato con parametri rigidi al fine di impedirne la sottovalutazione e da semplificare il processo di accertamento.

Relazioni tra reddito civilistico e reddito fiscale

I diversi criteri valutativi

CIVILISTICI

- ***Rappresentazione veritiera e corretta;***
- ***Chiarezza;***
- ***Prudenza;***
- ***Competenza***

FISCALI

- ***Competenza fiscale;***
- ***Certezza;***
- ***Imputazione;***
- ***Inerenza***

I tipi di variazioni fiscali

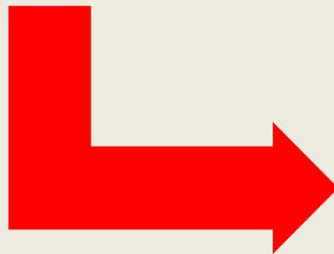
Le variazioni da apportare al reddito civilistico stabilite dal TUIR per giungere alla determinazione del reddito fiscale possono essere di due tipi :

1. Permanenti;

2. Temporanee;

Le differenze permanenti

- Le **differenze permanenti** hanno natura definitiva e sorgono con riferimento a casi in cui la normativa fiscale prevede l'esclusione perpetua di alcuni dati inseriti in bilancio.
- Tali differenze sono inerenti a costi e ricavi di competenza economica dell'esercizio che non entreranno mai nella base imponibile e non sono perciò destinate ad annullarsi.
- Le variazioni non danno origine a fiscalità differita. Non comportano quindi alcuna correzione contabile delle imposte correnti iscritte in conto economico



differenze permanenti POSITIVE

differenze permanenti NEGATIVE

Le differenze permanenti

PRINCIPALI DIFFERENZE PERMANENTI POSITIVE

- proventi di immobili non strumentali
- valori che costituiscono sopravvenienze
- proventi soggetti a ritenute alla fonte

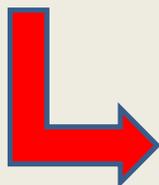
PRINCIPALI DIFFERENZE PERMANENTI NEGATIVE

- costi non inerenti
- interessi passivi indeducibili
- spese di rappresentanza - parte indeducibile
- imposte sul reddito
- sanzioni e multe

Se alcune di queste voci sono presenti nel conto economico, il risultato di competenza iscritto nel bilancio sarà sempre diverso da quello imponibile

Le differenze temporanee

- Le **differenze temporanee** determinano lo spostamento della tassazione da un esercizio ad un altro perché esistono differenti modalità di imputazione dei costi e dei ricavi in sede civilistica e tributaria.
- Lo sfasamento temporale comporta un anticipo o differimento del momento impositivo rispetto alla competenza civilistica.
- L'effetto che ne deriva, però, è destinato ad annullarsi nel tempo perché i valori diventeranno imponibili o deducibili in uno o più esercizi successivi.
- Le variazioni temporanee danno origine a fiscalità differita.



➤ **differenze temporanee POSITIVE (“imponibili”)**

➤ **differenze temporanee NEGATIVE (“deducibili”)** ²¹

Le differenze temporanee imponibili (positive)

- a) componenti positivi di reddito iscritti x competenza nel CE sono tassati in successivi esercizi;
- b) componenti negativi di reddito sono fiscalmente deducibili in periodi antecedenti a quello in cui saranno iscritti nel CE secondo competenza economica

In questi casi le differenze fra reddito civilistico e reddito imponibile si tradurranno **in importi imponibili in esercizi successivi, quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato**

Esempi di differenze temporanee positive

- Plusvalenze da cessione di immobilizzazioni che possono essere ripartite pro-quota nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (art. 68 n. 4 TUIR);
- I contributi in conto capitale considerati fiscalmente sopravvenienze attive e imputati nell'esercizio di percepimento o ripartiti pro-quota nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (art. 88 comma 30 lettera b TUIR);
- gli ammortamenti anticipati (art. 108 TUIR)

In presenza di differenze temporanee positive

Reddito civilistico > reddito imponibile;



Il Rc > del Ri in quanto le quote di reddito economicamente realizzato saranno imponibili negli esercizi a venire, consentendo il differimento delle imposte; **il pagamento delle imposte è soltanto rimandato e va rilevato il relativo onere**, attraverso un accantonamento al fondo imposte.

A fronte di una riduzione del reddito imponibile dell'esercizio in questione, si determinerà quindi un corrispondente incremento del reddito imponibile negli esercizi successivi, con la rilevazione di variazioni in aumento in dichiarazione.

La presenza di differenze temporanee positive

Reddito civilistico > reddito imponibile;

Anno di origine della differenza



**Anno/i di riassorbimento della
differenza**



Le differenze temporanee deducibili (negative)

- a) Componenti negativi di reddito iscritti x competenza nel CE sono fiscalmente deducibili in successivi esercizi;
- b) Componenti positivi di reddito sono fiscalmente imponibili in periodi antecedenti a quello in cui saranno iscritti nel CE secondo competenza economica

In questi casi le differenze fra reddito civilistico e reddito imponibile si tradurranno in importi deducibili in esercizi successivi, quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Esempi di differenze temporanee negative

- limitazioni per accantonamenti a fondi e per rettifiche di valore: per esempio, svalutazione crediti (art. 106 TUIR)
- deducibilità parzialmente differita: per esempio, spese di manutenzione eccedenti il plafond previsto dall'art. 102 c. 6 TUIR- parte deducibile spese di rappresentanza (art. 108, comma 2);
- deducibilità per cassa: per esempio compensi agli amministratori non corrisposti (art. 95, comma 5, TUIR)- interessi di mora (art. 109 comma 7 TUIR)
- la rateizzazione della perdita dell'esercizio nei cinque esercizi successivi (Art. 84 comma 1 TUIR)

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

La presenza di differenze temporanee negative

Le differenze temporanee negative vengono generate da componenti negativi di reddito, la cui deducibilità è rinviata a esercizi successivi rispetto a quello di imputazione al conto economico a seguito di norme fiscali.



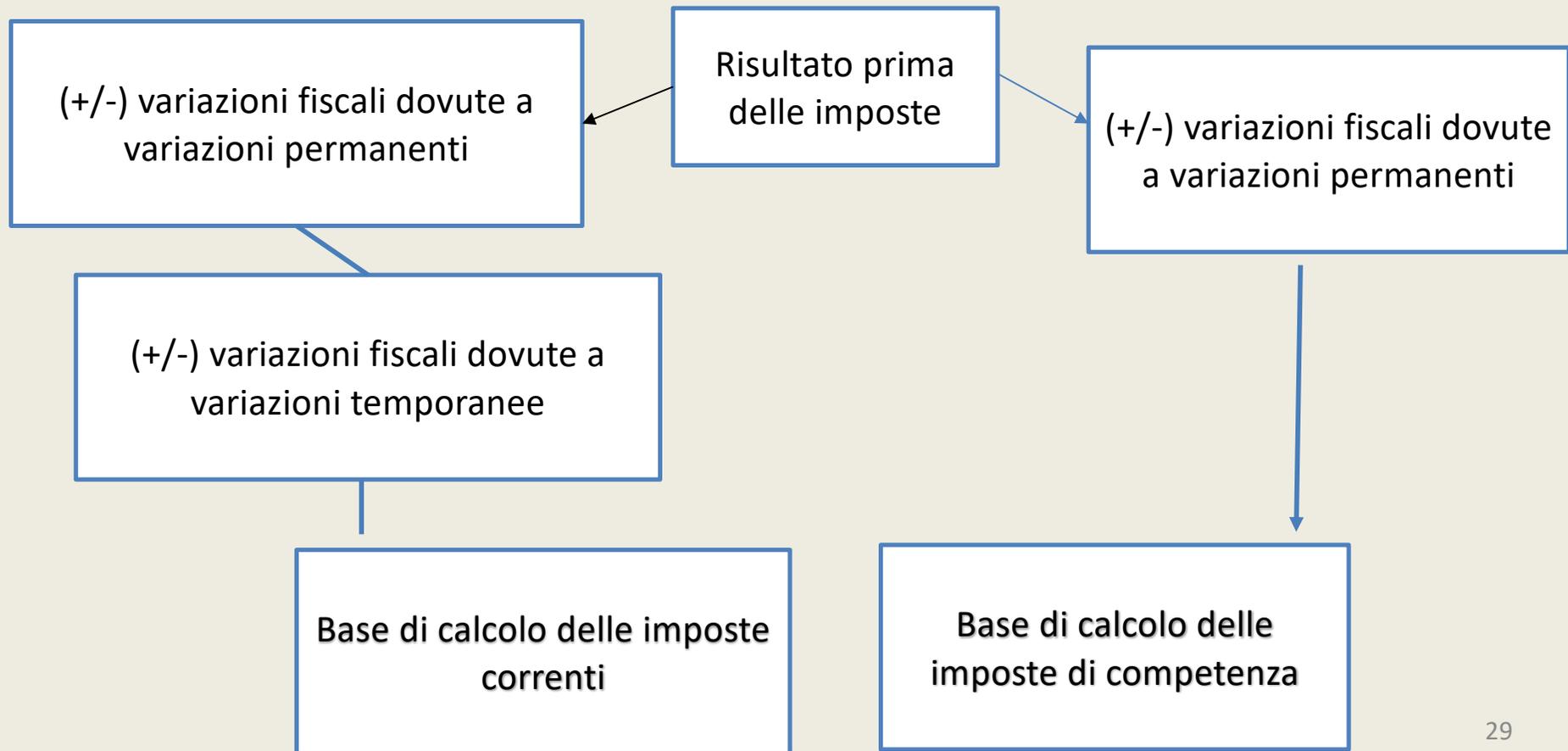
Reddito civilistico < reddito imponibile

con la conseguenza che le imposte correnti sono superiori a quelle di competenza

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Differimenti e anticipi di tassazione producono il medesimo effetto:

le imposte correnti dell'esercizio non coincidono con le imposte calcolate sul reddito di competenza



Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Nel conto economico devono essere rilevate le imposte di competenza, in quanto le imposte sono costi per servizi. Non è corretto limitarsi a rilevare le imposte correnti ossia le imposte liquidate ed esigibili determinate tenendo conto anche degli effetti delle differenze temporanee

Le imposte differite e il fondo imposte differite

Le imposte differite rappresentano imposte di competenza economica dell'esercizio che verranno pagate negli esercizi successivi

Considerato che nell'esercizio in cui esse si verificano le imposte correnti sono minori delle imposte di competenza, ci sarà la necessità di aggiungere alle imposte correnti anche le imposte differite, di competenza economica dell'esercizio. Si avrà:

		Dare	Avere
<i>Voce 20 del CE (sottovoce ad integrazione delle imposte correnti)</i>	Imposte differite	100	
<i>Fondo imposte differite (B2 del Passivo)</i>	Fondo Imposte differite		100

Le imposte differite e il fondo imposte differite

Nell'anno successivo quando vengono effettivamente pagate le imposte differite si verifica il cosiddetto **effetto riversamento**: contabilmente dopo aver rilevato le imposte correnti – che risulteranno maggiori delle imposte calcolate sul reddito di competenza, se ne corregge indirettamente l'effetto nel conto economico con la scrittura:

		Dare	Avere
<i>Fondo imposte differite (B2 del Passivo)</i>	Fondo imposte differite	xxx	
<i>Voce 20 CE con segno + per assorbire ai fini del calcolo del reddito di competenza la quota parte di imposte correnti che corrisponde a imposte già contabilizzate negli esercizi precedenti</i>	Assorbimento imposte differite		xxx

Le imposte anticipate e le attività per imposte anticipate

Le imposte anticipate rappresentano imposte pagate anticipatamente che verranno recuperate negli esercizi successivi. Considerato che nell'esercizio in cui esse si verificano le imposte correnti sono maggiori delle imposte di competenza, ci sarà la necessità di rettificare le imposte correnti eliminando la parte di esse che viene pagata ma non è di competenza dell'esercizio. In contropartita occorre rilevare un'attività per imposte anticipate

		Dare	Avere
<i>CII 5 ter Attivo SP</i>	Attività per imposte anticipate	100	
<i>Voce 20 del CE (sottovoce di segno positivo a riduzione delle imposte correnti)</i>	Imposte anticipate		100

Le imposte anticipate e le attività per imposte anticipate

il valore corrispondente alle attività per imposte anticipate è progressivamente attribuito al conto economico degli anni successivi nei quali l'anticipo di tassazione riversa i suoi effetti.

		Dare	Avere
<i>Voce 20 CE con segno - . Si tratta infatti di un componente negativo di reddito che integra l'importo delle imposte dell'esercizio in quanto aggiunge la quota di imposte pagate anticipatamente ma di competenza dell'esercizio</i>	Recupero imposte anticipate	xxx	
<i>CII 5 ter Attivo SP</i>	Attività per imposte anticipate		xxx