

Relazione tra  **Bilancio di esercizio**
Dichiarazione dei Redditi

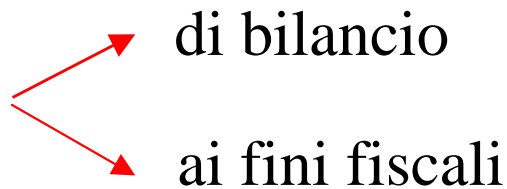
➡ Risultato ante imposte \neq reddito imponibile

Si pongono diversi problemi:

- Che relazione esiste tra bilancio d'esercizio e dichiarazione dei redditi?
- L'imposta determinata nella dichiarazione dei redditi è un costo di competenza dell'esercizio?
- Tale imposta è dunque iscrivibile in bilancio [nella posta n. 22 di Conto economico] nella stessa misura in cui è calcolata nella dichiarazione dei redditi?

Le differenze sono legate a:

- ❖ Principi generali per la determinazione del reddito



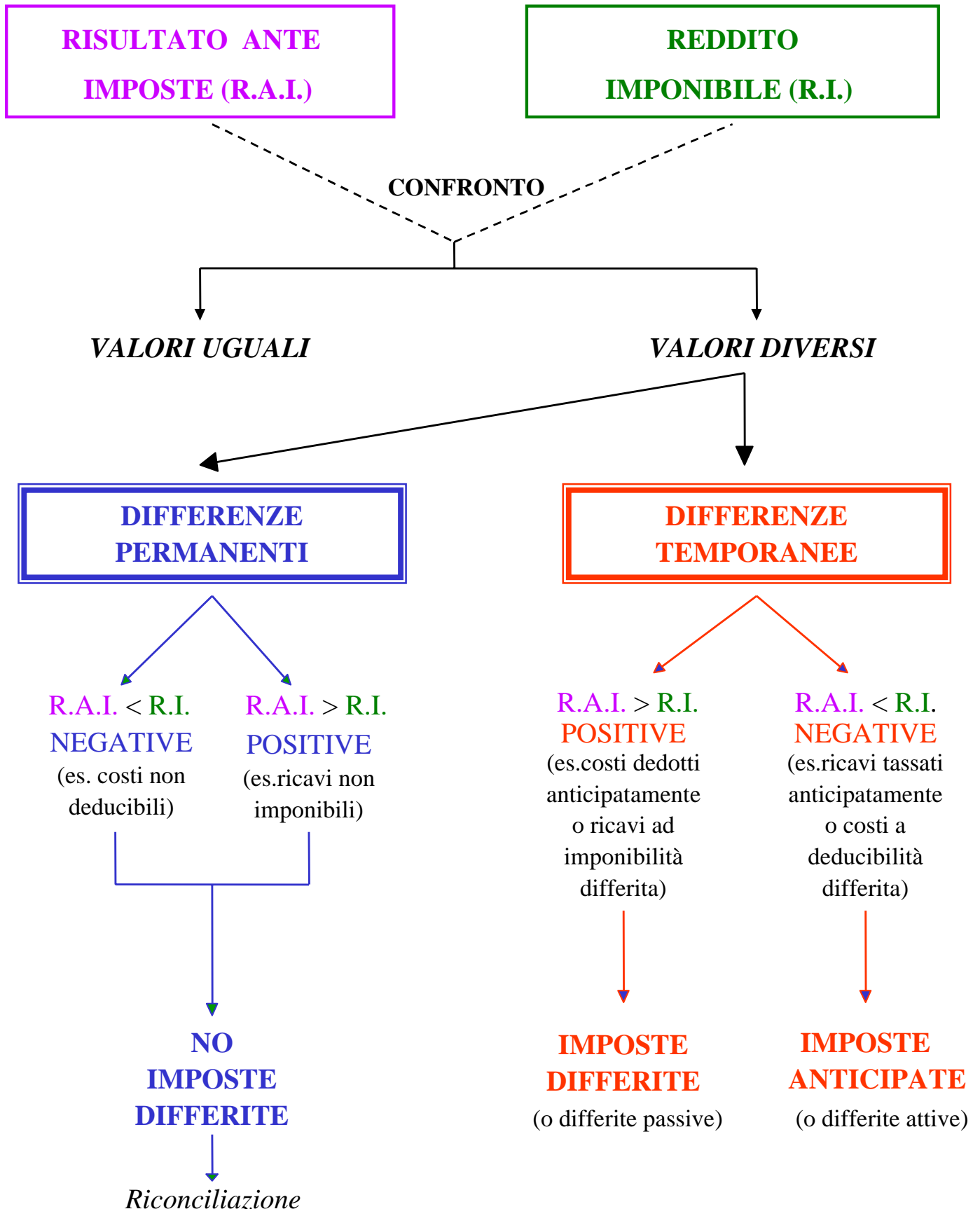
- ❖ Criteri per la valorizzazione delle operazioni di fine esercizio
- ❖ Criteri per la deducibilità dei costi o per la tassabilità dei ricavi

Evoluzione del rapporto tra bilancio e dichiarazione dei redditi (e dunque tra reddito di bilancio e reddito imponibile ai fini fiscali)

Periodi significativi:

Ante riforma del 1973	Dopo la riforma del 1973	D.Lgs 127/91, <i>prima formulazione</i>	D. Lgs 127/91 modificato dal D.L. 29.6.94 convertito con modif. dalla L. 8.8.94, n. 503	Con la riforma del diritto societario e - poi - la riforma del Tuir (D. Lgs 344/2003)
Relativa indipendenza	Dipendenza / Dipendenza rovesciata	Identificazione esplicita nei conti di bilancio delle interferenze fiscali	Dipendenza / Dipendenza rovesciata - Identificazione in nota integrativa delle interferenze fiscali	Verso una separazione (con connessi processi di disinquinamento) tra bilancio e dichiarazione dei redditi: eliminazione 2° c. art. 2426
		Rilievo dell' <i>appendice fiscale</i> nel raccordo tra bilancio e dichiarazione dei redditi	Eliminazione dell' <i>appendice fiscale</i> nel raccordo tra bilancio e dichiarazione dei redditi	E' limitata ad <i>ammortamenti, accantonamenti e rettifiche di valore</i>
			Introduzione 2° c. dell' art. 2426: <i>"E' consentito effettuare rettifiche di valore ed accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie "</i>	Nuove norme in ordine a: <i>participation exemption , qualificazione redditi di capitale, thin capitalisation</i>
			Esposizione in <i>nota integrativa</i> dei motivi degli accantonamenti e delle rettifiche di valore	Possibilità di <i>consolidato fiscale nazionale o mondiale</i> nei gruppi di imprese
			Progressivo rilievo dei <i>principi contabili</i> nel riconoscere l'iscrizione in bilancio di <i>imposte differite e anticipate</i>	Possibilità di non imputare le imposte in bilancio: istituto della trasparenza fiscale

Differenze permanenti e temporanee e relative imposte differite e anticipate



- Aliquota effettiva d'imposta
- Aliquota nominale d'imposta

□ Differenze *permanenti*

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

Sono *permanenti* in quanto non possono essere “recuperate” in esercizi successivi, non determinando anticipazioni o differimenti di tassazione

✓ Esempi di differenze permanenti *componenti negativi*

Spese di rappresentanza (non ded. per 2/3 – art. 108, 2° c.; per l'altro 1/3 vedi *diff. temporanee*)

✓ Esempi di differenze permanenti *componenti positivi*

Proventi esenti (proventi derivanti da taluni titoli pubblici o equiparati di vecchia emissione)

□ **Differenze temporanee**

- spostamento di componenti positivi o negativi del reddito imponibile, e quindi di tassazione, tra esercizi diversi
- si producono quando sussistono diversità tra le norme civilistiche e fiscali relativamente a:
 - norme di valutazione
 - competenza di ricavi e costi
- determinano **differimento** o **anticipo** di tassazione

→ **Differimento di tassazione:**

- componenti positivi tassabili in esercizi successivi a quelli in cui sono iscritti in bilancio

es.: plusvalenze ex art. 86, 4° c.

- componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi antecedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

es.: ammortamenti anticipati ex art. 102, 3° c.

→ *Anticipo di tassazione:*

- componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quelli della loro iscrizione in bilancio

es.: *spese manutenzione e riparazione* eccedenti il 5% dei beni materiali ammortizzabili (5 esercizi successivi) *ex art. 102, 6° c.*

es.: *spese di rappresentanza* (1/3 deducibile, quote costanti per l'esercizio in cui si sostengono + 4 successivi) *ex art. 108, 2° c.*

- componenti positivi tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

→ Differenze temporanee: problemi di determinazione delle imposte differite

• *Calcolo della tassazione differita*

- aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno
- per le imposte anticipate, *ragionevole certezza* di un reddito imponibile non inferiore alle differenze che si andranno ad annullare
- le imposte differite non vanno rilevate quando vi sia *scarsa probabilità* che il debito insorga
- entità da rivedere ogni anno per adeguarsi alle previsioni

• *Perdite fiscali*

- iscrivibilità di imposte anticipate a certe condizioni
- perdite derivanti da circostanze ben identificate, per le quali è ragionevolmente certo che non si ripeteranno
- ragionevole certezza di ottenere imponibili fiscali che possano assorbirle

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”*

→ *Sintetico confronto tra Ias/Ifrs e principi nazionali in tema di imposte differite/anticipate (Ias 12, Princ. 25)*

- *Sostanziale allineamento tra le due impostazioni, con qualche eccezione*
 - Il principio nazionale prevede la rilevazione delle imposte *differite differite*, a meno che non vi sia bassa probabilità che il debito insorga in futuro. La prassi internazionale dispone l'*obbligo* della loro rilevazione, *indipendentemente dalla possibilità che si manifestino* in futuro
 - Presupposto per l'iscrizione delle *imposte anticipate*: per lo Ias 12 *probabilità* che vi siano imponibili futuri; per la prassi nazionale *ragionevole certezza*
 - Nello Ias 12 anche disciplina delle aggregazioni di imprese
 - Maggiore puntualità dello Ias 12 nell'esposizione delle implicazioni che derivano dall'iscrizione delle differenze temporanee