

DIRITTO SOCIETARIO - INTRODUZIONE AL BILANCIO: «dal bilancio civilistico al bilancio fiscale»

Prof. Federico Gamma

Dottore commercialista

Revisore Legale dei Conti



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Facoltà di Scienze Politiche, Sociologia, Comunicazione

Corso di laurea Magistrale in «*Organizzazione e Marketing per la Comunicazione d'Impresa*»

IL BILANCIO CIVILE

■ REDDITO CIVILE:

1. risulta dalle scritture contabili ed è trasposto nel bilancio d'esercizio. E' la sistematica rappresentazione economica di tutti i fatti di gestione intervenuti nell'esercizio;
2. deriva dall'applicazione delle norme civilistiche in materia contabile, integrate dai principi contabili italiani emanati dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) ovvero da quelli internazionali (IAS/IFRS) se opzionati dall'impresa;
3. costituisce la corretta determinazione degli utili e delle perdite di periodo e la conseguente variazione quantitativa che subisce il patrimonio dell'impresa.

■ OBIETTIVI e FINALITA':

1. pubblicità ai terzi circa la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
2. Rilevare l'utile netto destinabile ai soci a all'autofinanziamento;
3. costituire il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile

IL REDDITO FISCALE

■ REDDITO FISCALE:

1. ...deriva dal bilancio civile che ne costituisce il presupposto;
2. è il risultato di una serie «correzioni» operate sul risultato civilistico in applicazione delle norme tributarie (contenute nel D.p.R. 917/1986)

OBIETTIVI e FINALITA':

1. determinare la quota di reddito imponibile da assoggettare alle imposte dirette che costituiscono il *quantum* della prestazione tributaria;
2. ...nel rispetto della capacità contributiva individuale (art. 53 della Costituzione della R.I.) che è il principio in forza del quale i soggetti passivi d'imposta contribuiscono alle spese pubbliche.

IL COLLEGAMENTO FRA BILANCIO CIVILE E «BILANCIO FISCALE»

1. Principio di derivazione:

art.83 del 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 o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione...»;

- Il complesso delle variazioni in applicazione della norma tributaria (di segno positivo e/o negativo) applicate all'utile civile determinano un risultato economico imponibile che ha un ammontare diverso da quello civilistico;
- È improprio parlare di «bilancio fiscale» in quanto non esiste nessun obbligo di redigere un documento contabile ai fini tributari;
- è obbligatorio redigere ed inviare telematicamente la dichiarazione dei redditi (Modello Redditi SC)

LA BASE IMPONIBILE DELLE SOCIETA' E DEGLI ENTI COMMERCIALI RESIDENTI

1. **art.81 del Tuir** - Reddito complessivo: il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione;
2. **Art.55 del 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, della attività indicate nell'art. 2195 del codice civile ...*omissis*...»

I PRINCIPI GENERALI DEL REDDITO D'IMPRESA

Riguardano la necessità di adattare le risultanze di bilancio ai principi di capacità contributiva e dell'interesse fiscale

- 1. Principio di competenza (art.109 c. 1 del TUIR):** gli elementi del reddito (costi e ricavi) assumono rilievo nell'esercizio in cui vengono a maturazione (ovvero quando si perfeziona il relativo rapporto giuridico) indipendentemente dalla loro regolazione finanziaria;
- 2. Principio di certezza (art.109 c. 1 del TUIR):** impone di imputare ai fini della determinazione della base imponibile solo i componenti reddituali che siano certi, escludendo i componenti «stimati» (a differenza del bilancio civile – prudenza e probabilità). Rilievo impositivo quando certi «nell'an» e nel «quantum»;

...SEGUE: I PRINCIPI GENERALI DEL REDDITO D'IMPRESA

3. **Principio di previa imputazione al CE (art.109 c. 4 del Tuir):** le componenti negative sono deducibili dai ricavi se e nella misura in cui imputate al conto economico relativo all'esercizio di competenza...*omissis*...;
4. **Principio di inerenza (art.109 c. 5 del TUIR):** «Le spese e gli altri componenti negativi...*omissis*... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...*omissis*...».
 - Implica la necessità di un collegamento funzionale fra i costi astrattamente deducibili solo in quanto correlati ai ricavi che hanno consentito di generare;
 - da intendersi in maniera estensiva nel senso di «spese utili alla produzione del reddito» sotto il profilo qualitativo e non quantitativo;

LE FASI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

1. **trasposizione** nel bilancio d'esercizio mediante la riclassifica in IV Direttiva della situazione economico patrimoniale della società al 31/12 (effettuate tutte le scritture di assestamento, rettifica ed integrazione);
2. **valutazione** critica di ciascuna voce di costo e ricavo volta ad individuare necessità di attuare variazioni in aumento o in diminuzione dei dati civilistici;
3. **determinazione** degli effetti del complesso di variazioni ai fini della determinazione del reddito fiscale (somma algebrica della variazioni);

....SEGUE: VARIAZIONI IN AUMENTO

1. Si tratta di rettifiche definitive (non riassorbibili in esercizi successivi) che determinano un aumento del reddito fiscale rispetto a quello civilistico (frequenti);
 - lato costi: generalmente si riferiscono all'applicazione di un criterio di deducibilità più rigoroso rispetto a quello civile (ad esempio oneri a deducibilità parziale come autovetture e costi di loro esercizio, disciplina del riporto delle perdite, deducibilità IMU, etc.);
 - lato ricavi: obbligano a considerare rilevanti ricavi non imputati al conto economico civilistico (di solito riconducibili alla rettifica dei ricavi sulla scorta del valore normale delle cessioni, etc. etc.)

....SEGUE: VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

1. Si tratta di rettifiche definitive che determinano una diminuzione del reddito fiscale rispetto a quello civilistico (rare);
 - **lato costi:** si riferiscono alla determinazione di una deducibilità fiscale superiore a quella civilmente riconosciuta (ad esempio si pensi al super ammortamento o all'iper ammortamento)
 - **lato ricavi:** si riferiscono all'esenzione parziale o totale di alcune quote di reddito (si pensi ad esempio ai recenti contributi a fondo perduto erogati a sostegno delle imprese per il contrasto alla crisi economica derivante dall'epidemia da COVID 19)

....SEGUE: ESEMPIO

VALORE DELLA PRODUZIONE	2021
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	780.000
Totale	780.000

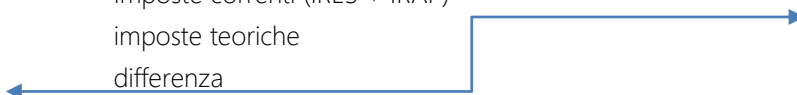
COSTI DELLA PRODUZIONE	
per servizi	7.072
per il personale	12.000
Ammortamento immateriali	25.278
Ammortamento materiali	212.825
Oneri diversi di gestione	152.755
- imposta di registro	9.600
- CCIAA	120
- vidimazione libri sociali	310
- Diritti e bolli deposito bilancio	225
- Assicurazione immobile	2.500
- IMU	140.000
Totale	409.930
Risultato prima delle imposte	370.070
Imposte correnti	-127.352
Utile (perdita) d'esercizio	242.718

Risultato ante imposte	370.070,00
IRES teorica: $370.070 \times 24\%$	- 88.816,80
IRAP teorica: $370.070 \times 4,92\%$	- 18.207,44
Utile teorico	263.045,76

Risultato ante imposte	370.070,00
Variazioni in aumento IRES (RF 16: 100% IMU)	140.000,00
Variazioni in diminuzione IRES (RF 55: 60% IMU deducibile)	- 84.000,00
Base imponibile IRES	426.070,00
IRES effettiva: $426.070 \times 24\%$	- 102.256,80

Risultato ante imposte	370.070,00
Variazioni in aumento IRAP (100% IMU)	140.000,00
Base imponibile IRAP	510.070,00
IRAP effettiva: $510.070 \times 4,92\%$	- 25.095,44

Imposte correnti (IRES + IRAP)	- 127.352,24
imposte teoriche	- 107.024,24
differenza	- 20.328,00



....SEGUE: ESEMPIO

- **l'Imu di competenza del 2020** va indicata tra le variazioni in aumento a rigo **RF16** “*Imposte indeducibili o non pagate*”;

Società di capitali

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		ISA	1	2	,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

- **la quota deducibile (60%) del 2020** va indicata (quale variazione in diminuzione) a rigo **RF55**, “*Altre variazioni in diminuzione*”, utilizzando il codice “38”.

Altre variazioni in diminuzione RF55	38	2		3	4	5	6	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12
	13	14	,00	15	16	,00	17	18
	19	20	,00	21	22	,00	23	24
	25	26	,00	27	28	,00	29	30
	31	32	,00	33	34	,00	35	36
	37	38	,00	39	40	,00	41	42
	43	44	,00	45	46	,00	47	48
	49	50	,00	51	52	,00	53	54
							55	,00

....E SE LE DIFFERENZE SONO TEMPORANEE?

1. differenze temporanee: la competenza civilistica differisce temporaneamente dalla competenza fiscale.
 2. sarà riassorbita in esercizi successivi mediante variazioni fiscali di segno opposto
 3. generano imposte differite e anticipate.
- Differite ad esempio:
 - plusvalenze opzionate a tassazione separata;
 - sono variazioni temporanee in diminuzione;
 - si appostano imposte differite: di competenza dell'esercizio ma dovute in esercizi successivi
 - Anticipate ad esempio:
 - compensi amministratori non pagati, manutenzioni e riparazioni > 5%
 - sono variazioni temporanee in aumento
 - si appostano imposte anticipate: dovute nell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi