



**METODOLOGIE E DETERMINAZIONI
QUANTITATIVE D'AZIENDA
ANNO ACCADEMICO 2008/2009**

**UTILE DI ESERCIZIO E REDDITO
IMPONIBILE IRES:
PROFILI CIVILISTICI,
PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI O.I.C.,
LINEAMENTI DELLA NORMATIVA FISCALE
APPLICABILI AL CONTO ECONOMICO
DELLE SOCIETA' DI CAPITALI**

DISPENSA ILLUSTRATIVA

PROF. STELLA CUCCOLI

ASSOCIATI
 **ALTRESTUDIO**

NOTE INTRODUTTIVE

DESCRIZIONE DEL CORSO

TUTOR E INFORMAZIONI:

MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ESAME:

CONSIGLI AGLI STUDENTI PER UN'OTTIMALE PREPARAZIONE

TAVOLA SINOTTICA DELLE FONTI NORMATIVE CITATE NEL CORSO

CODICE CIVILE

La fonte principale di riferimento per la redazione dei bilanci delle Società è il Codice Civile: in Italia venne data attuazione alla IV e VII direttiva CEE in materia di conti annuali di esercizio e consolidati col D.lgs. 9/4/1991 n°127; i primi bilanci interessati dalla disciplina comunitaria furono quelli chiusi al 31/12/1993.

Il contenuto della IV direttiva CEE, che regolamentava i bilanci di esercizio, conflui con alcuni ritocchi nel Codice Civile.

Successivamente, con il D.lgs. 17/1/2003 n°6, è stata attuata una riforma del diritto societario, con modifiche anche all'articolato relativo al bilancio.

Da ultima, significativa, ricordiamo la modifica sostanziale dell'art. 2428, circa il contenuto della Relazione sulla gestione, introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. a) e b), D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 32; tale disposizione si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio successivamente al 12 aprile 2007 e quindi, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, dai bilanci 2008, approvati o in corso di approvazione proprio in questa stagione.

	(S.R.L.)
	(S.A.P.A.)

PRINCIPI CONTABILI O.I.C.

L'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

I principali compiti dell'OIC sono:

- emanare principi contabili per la redazione dei bilanci delle aziende private, non profit e pubbliche per i quali non è prevista l'applicazione degli IAS;
- coadiuvare il legislatore nell'emanazione della normativa in materia contabile e connessa;
- fornire supporto all'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali;
- svolgere un ruolo di collaborazione e di stimolo nei confronti dello IASB¹ (International Accounting Standards Board);

¹ L' International Accounting Standards Committee (IASC), ora denominato International Accounting Standards Board (IASB) è l'organismo responsabile dell'emanazione dei principi contabili internazionali. Fondato a Londra nel 1973 quale ente di natura privata frutto di un accordo fra le maggiori associazioni professionali operanti in Australia, Stati Uniti, Canada, Messico, Giappone, Francia, Germania e Regno Unito, oggi può contare sulla adesione degli standards setter di oltre cento Paesi (Italia compresa). Dal 2000, a conclusione di un lungo processo di ristrutturazione, l'ente ha modificato la propria denominazione in IASB, e ha assunto una nuova struttura capace di coinvolgere nella elaborazione degli standards non solo la professione contabile, ma anche i rappresentanti degli investitori, degli analisti finanziari, del mondo accademico e imprenditoriale.

I principi contabili emanati dal "vecchio" IASC mantengono tuttora l'originaria denominazione di International Accounting Standards (IAS); i principi approvati a partire dal 2001 dallo IASB assumono invece la nuova denominazione di International Financial Reporting Standards (IFRS).

- operare in stretto contatto con l'EFRAG², di cui è una sorta di "second staff";
- promuovere la cultura contabile.

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie; l'eventuale parere negativo di tali istituzioni è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione (di cui il primo è l' OIC 1 I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio)
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30 (è stata mantenuta la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore).

Maggiori informazioni e download documentazione sul sito: www.fondazioneoic.it.

T.U.I.R. D.P.R. 917/86

Il D.P.R. 917/86, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, rappresenta la principale fonte normativa della disciplina fiscale italiana relativa all'imposizione diretta sul reddito.

Esso detta regole precise per la determinazione e quantificazione delle imposte sui redditi, suddivise in due grandi categorie: l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società (IRES).

Per le persone fisiche sono previste diverse classificazioni di reddito, a seconda della specifica natura di derivazione: il contribuente persona fisica determinerà la quantificazione dell'imponibile quale somma delle varie categorie di reddito che rientrano nella sua sfera economica; per ogni categoria di reddito esistono specifiche previsioni normative e discipline.

Le fonti di reddito delle persone fisiche si distinguono così in:

Redditi fondiari (quelli inerenti al possesso e godimento di terreni e ai fabbricati)

Redditi di capitale

Redditi di lavoro dipendente

Redditi di lavoro autonomo

Redditi di impresa

Redditi diversi (categoria residuale con specifica definizione delle fattispecie comprese).

Per le società, invece, non è prevista una specifica ripartizione di classi di reddito: infatti il reddito prodotto dalle società è definito come "reddito di impresa" da qualsiasi fonte provenga.

In qualità di ente di carattere privatistico, lo IASB non vanta alcun "diritto di imposizione" nei confronti degli organismi che vi aderiscono e non può obbligare loro l'utilizzo dei propri principi; il suo operato, tuttavia, acquisisce autorevolezza grazie all'appoggio del Comitato di Basilea, della IOSCO, dell'EFRAG, di organismi intergovernativi quali OCSE e ONU e di enti per lo sviluppo come la Banca Mondiale.

² EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group è un organismo internazionale istituito nel 2001 con le seguenti funzioni: contribuire attivamente e in maniera propositiva al lavoro svolto dallo IASB, coadiuvare la Commissione Europea nella modifica delle direttive comunitarie, fornire il necessario supporto tecnico per confermare o meno l'applicabilità degli IFRS e delle relative interpretazioni quali principi contabili dell'Unione Europea.

Dal 22 dicembre 1986, data di approvazione dell'originario D.p.r. n°917, le modifiche e integrazioni legislative si sono susseguite numerose e rilevanti; da ultima la L. 24/2/2007 n°244, legge finanziaria per il 2008, ha comportato la ri-scrittura di molti articoli del TUIR, introducendo modifiche in vigore dal 2008.

Oggetto del corso è l'articolato nella versione vigente per l'anno di imposta 2008, di strettissima attualità in quanto proprio in questo periodo dell'anno (II° trim. 2009) le società di capitali con esercizio corrispondente all'anno solare, redigono e approvano (o hanno da poco approvato) il bilancio 1/1 – 31/12/2008 e si apprestano a produrre la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2008“ mod. SC società di capitali 2009” all'Agenzia delle Entrate.

Per maggiore documentazione, modulistica e download si consiglia di consultare il sito: <http://www.agenziaentrate.gov.it>

I FONDAMENTI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO NEL CODICE CIVILE E NEI PRINCIPI CONTABILI

- **risultato economico conseguito nell'esercizio**
 - valutazione e composizione del patrimonio aziendale**
- **elementi informativi essenziali**

il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio

richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato

duplice funzione dei principi contabili

³ Il risultato economico conseguito nell'esercizio risulta dalla contrapposizione di ricavi e costi, componenti positivi e negativi di reddito che richiedono una chiara dimostrazione. La sua determinazione rende anche necessario assegnare ai componenti attivi e passivi del patrimonio aziendale un adeguato valore che ne concorra alla formazione. Tali adeguati valori risultano dall'applicazione di corretti criteri di valutazione applicati con continuità. Il risultato economico dell'esercizio e la dimostrazione dei relativi componenti positivi e negativi di reddito sono esposti nel conto economico, corredato dalla nota integrativa per la parte di sua pertinenza.

⁴ Il patrimonio aziendale (o sociale, se trattasi di società) comprende le attività, le passività ed il patrimonio (o capitale) netto dell'impresa, opportunamente classificati, separati ed identificati per gruppi omogenei, nonché le attività e le passività potenziali connesse ad impegni, rischi, ecc. e tutte quelle altre informazioni da porre in evidenza secondo i corretti principi contabili. Il patrimonio aziendale trova la sua rappresentazione ad una data determinata nello stato patrimoniale, corredato dalla nota integrativa per la parte di sua pertinenza, che espone la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.

⁵ Vedasi: International Accounting Standards Committee - Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, paragrafo 46. L'espressione anglosassone "true and fair view" tradotta in italiano con "rappresentazione in modo veritiero e corretto" è, nei paesi di origine, tipica del linguaggio dei bilanci. Nella dottrina anglosassone esistono due interpretazioni rappresentative. Una prima sostiene che l'espressione indica un bilancio predisposto con valori attendibili e stime ragionevoli, determinati in conformità alla legge e ai principi contabili stabiliti dalla Professione contabile, in modo da fornire, nei limiti di tali principi e nel rispetto sia della lettera che dello spirito della legge, un'immagine la più obiettiva possibile, imparziale e senza distorsioni, manipolazioni e occultamento di fatti significativi. Un secondo filone di interpretazione dottrinale ritiene che con la predetta espressione si intende sia proteggere gli utilizzatori del bilancio da regole contabili inadeguate o insufficienti, sia fornire un principio fondamentale di predisposizione del bilancio che assicuri l'iscrizione di valori attendibili, informazioni adeguate e l'integrazione delle prescrizioni di base della legge con altri dati se ciò è necessario. Il bilancio deve essere conforme alla legge ed ai principi contabili stabiliti dalla Professione Contabile e mettere in evidenza i criteri adottati per la sua preparazione. Esso deve essere predisposto in modo da soddisfare i requisiti tecnici necessari per essere utilizzato come strumento decisionale da parte dei loro destinatari, i quali hanno l'aspettativa che vengano rispettate le loro legittime esigenze.

- **interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di bilancio**

- **integrativa laddove le norme di legge risultino insufficienti**
 - ◆
 - ◆

 - ◆
 - ◆

principi contabili generali o postulati del bilancio di esercizio

principi contabili applicati,

- **Utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione.**

Il bilancio d'esercizio deve essere predisposto in modo da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali, nell'attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti, devono trovare la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. Il bilancio di esercizio dà in prevalenza informazioni sul presente e sul passato, ma molti degli atti economici compiuti dai destinatari dei bilanci riguardano il futuro: per esempio i creditori utilizzano il bilancio per valutare le prospettive di recupero del proprio credito, oppure gli azionisti e coloro che sono interessati all'acquisto di azioni analizzano gli utili conseguiti e la situazione patrimoniale-finanziaria del presente per dedurre orientamenti sul prezzo d'acquisto delle azioni o sulla capacità di originare dividendi.

Affinché i destinatari del bilancio possano ragionevolmente utilizzare i dati in esso esposti, è necessario che tali dati siano, oltre che attendibili, anche analitici ed intelligibili. L'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica esposta nel bilancio d'esercizio per essere utile deve essere completa e deve scaturire da un insieme unitario ed organico di documenti.

- **Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali.**

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione degli eventi di gestione in modo veritiero e corretto, si rende necessario determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi e non solo i suoi aspetti formali. La sostanza rappresenta l'essenza necessaria dell'evento o del fatto, ossia la vera natura dello stesso.

L'identificazione della sostanza economica delle operazioni è basilare per tutto il procedimento di formazione del bilancio. Pertanto è essenziale che già nella fase di rilevazione dell'operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi pertinenti per la determinazione della relativa sostanza economica.

- **Comprensibilità (chiarezza).**

Il bilancio d'esercizio deve essere comprensibile e deve perciò essere analitico e corredato dalla nota integrativa che faciliti la comprensione e l'intelligibilità della schematica simbologia contabile; tuttavia l'informativa fornita non deve essere eccessiva e superflua.

Alcuni elementi che caratterizzano la comprensibilità (chiarezza) del bilancio d'esercizio sono:

- a) la distinta indicazione dei singoli componenti del reddito e del patrimonio, classificati in voci omogenee e senza effettuazione di compensazioni;
- b) la netta individuazione dei componenti ordinari da quelli straordinari del reddito d'esercizio;
- c) la separata classificazione dei costi e dei ricavi della " gestione tipica " dagli altri costi e ricavi d'esercizio.

▪ **Neutralità (imparzialità):**

Il bilancio d'esercizio deve essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve fondarsi pertanto su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del bilancio, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi. Alcune aree del procedimento di valutazione implicano un processo di previsione e di stima anche nell'applicazione di concetti rigidi. Ad esempio: la determinazione della vita economica (utile) degli impianti, la svalutazione del magazzino per obsolescenza, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, la formazione e determinazione dei costi; ognuna di queste scelte, per quanto indirizzata su binari predefiniti, implica un processo di stima. La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione che giustifica il far venir meno l'imparzialità.

Le politiche di livellamento dei redditi, cioè le politiche che realizzano il conguaglio dei risultati d'esercizio mediante taciti accantonamenti nei "periodi favorevoli" e tacite utilizzazioni nei "periodi sfavorevoli", contrastano con le finalità del bilancio d'esercizio.

Le finalità del bilancio d'esercizio non si identificano con la determinazione del reddito ai fini fiscali: il bilancio d'esercizio deve esporre la passività fiscale dell'impresa, ma ciò non significa che il reddito economico si identifichi col reddito imponibile.

▪ **Prudenza:**

Il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio.

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del bilancio; i suoi eccessi però devono essere evitati perché rendono il bilancio inattendibile e non corretto.

▪ **Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale.**

Il bilancio di esercizio (di funzionamento) si riferisce ad un periodo amministrativo (o esercizio) e non all'intera vita aziendale.

▪ **Comparabilità.**

La comparabilità dipende generalmente dall'esistenza di fatti economici simili contabilizzati in bilancio con gli stessi criteri.

Nell'ambito della stessa impresa la comparabilità dei bilanci a date diverse è possibile se sussistono le seguenti condizioni:

- a) la forma di presentazione deve essere costante, cioè il modo di esposizione (classificazione, separazione ed identificazione per gruppi omogenei) delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
- b) i criteri di valutazione adottati devono essere mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanze eccezionali per frequenza e natura.
- c) i mutamenti strutturali (acquisizioni, fusioni, scorpori, ecc.) e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

▪ **Omogeneità.**

L'omogeneità riguarda l'unità di moneta nella quale i vari componenti attivi e passivi del capitale d'impresa devono essere espressi, ossia la moneta di conto.

▪ **Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione.**

La costanza di applicazione dei criteri di valutazione e dei principi contabili nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei risultati d'esercizio e costituisce la condizione essenziale della comparabilità dei bilanci.

▪ **Competenza.**

L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti). La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio.

I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

- a) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- b) lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.

Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili. Regole particolari riguardano la rilevazione dei ricavi relativi a commesse a lungo termine, cioè a contratti relativi a beni il cui processo produttivo eccede l'anno. Per tali contratti i ricavi dovrebbero essere riconosciuti sulla base dell'avanzamento dei lavori.

I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi o presunti; la correlazione si realizza:

- a) per associazione di causa ad effetto tra costi e ricavi.

b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione; tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;

c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perchè associati al tempo o perchè sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo, in particolare quando:

- 1) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura;
- 2) viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- 3) l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.

▪ **Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio.**

Il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

▪ **Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento.**

Le ragioni che inducono alla scelta del costo, inteso come complesso degli oneri che un'impresa ha effettivamente sostenuto per procurarsi un dato bene (fattore produttivo), possono così riassumersi:

a) costo non rappresenta soltanto la spesa sostenuta per l'acquisizione dei beni, ma rappresenta anche il valore delle loro qualità funzionali che partecipano al processo formativo del reddito, ossia, è anche espressione del loro valore di funzionamento.

b) Il criterio del costo è quello che lascia minor spazio agli apprezzamenti soggettivi.

c) Il criterio del costo è di facile applicabilità ed attuazione.

Non va però effettuata confusione tra costo come criterio di valutazione e costo come valore inderogabile di bilancio. Il costo è, con i suoi limiti, un metodo informativo del valore, e come tale va considerato. In altri termini, il bilancio ha per obiettivo l'esposizione di valori e non di costi; il costo è solo uno dei termini usati per la misurazione del valore.

▪ **Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili.**

▪ **Funzione informativa e completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie.**

▪ **Verificabilità dell'informazione.**

-
-
-
-
-
-
-
-
-

In sostanza sono stati statuiti per legge i principi: della prudenza (vedi n° 1, 2, 4 e 5 di cui sopra), della prospettiva di funzionamento dell'impresa (vedi numero 1 di cui sopra), della competenza (vedi numeri 3 e 4 di cui sopra) e della continuità dei criteri di valutazione (vedi numero 6 di cui sopra).

DALL'UTILE DI ESERCIZIO AL REDDITO FISCALMENTE IMPONIBILE

La normativa finora emanata in materia di IRES ha avvicinato l'imposizione italiana sui redditi societari a quella europea, ma non è comunque da considerare definitiva, in quanto ha già subito e subirà in futuro tutte le modifiche che saranno suggerite dalla pratica necessità di aumentare o ridurre il carico fiscale sulle imprese.

Si prevedono pertanto i consueti continui adattamenti e variazioni, che fanno della materia fiscale un complesso di regole continuamente "in divenire".

Il reddito imponibile delle società è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti dall'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni della Sezione I del Capo II del D.p.r. 917/86

L'estrema sintesi del bilancio è rappresentata dalla quantificazione del risultato di esercizio: utile o perdita; su tale risultato, nella sua accezione di "guadagno", si innesta la normativa fiscale, per determinare l'imponibile da assoggettare a tassazione.

Utile di esercizio e reddito imponibile non sono sinonimi: i due valori teoricamente potrebbero anche coincidere, ma le finalità fiscali, pur prendendo origine dalla quantificazione economica dell'utile di esercizio, finiscono per divergerne anche sensibilmente.

Partendo dalle risultanze del bilancio, formato secondo il più rigoroso e corretto dettato civilistico, si esplicitano in un documento denominato “dichiarazione dei redditi, MODELLO UNICO SC” e in appositi allegati tutte le necessarie variazioni in più o in meno, applicate sul reddito di esercizio per farlo diventare reddito imponibile secondo la vigente normativa fiscale.

UTILE (O PERDITA) DI ESERCIZIO RISULTANTE DAL BILANCIO “CIVILISTICO”	+	€ 100
	+	€ 20
	+	€ 5
	-	€ 10
	-	€ 3
REDDITO IMPONIBILE	=	€ 112

VEDASI FORMAT ESERCITAZIONI

PRESUPPOSTO DELL’IRES E SOGGETTI PASSIVI - ARTT. 72 E 73 TUIR

RESIDENZA SOGGETTO PASSIVO	TIPI DI SOGGETTI		NORMA
Residenti in Italia (A)	Società di capitali Cooperative		
	Enti commerciali		
	Enti non commerciali		
Non residenti in Italia	Società di ogni tipo Enti commerciali		

- A) Società residenti: si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale.
- B) Oggetto sociale dell'ente residente: è determinato in base all'atto costitutivo, se redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dello statuto.
- C) Enti: si comprendono anche le associazioni non riconosciute, i consorzi, nonché le altre organizzazioni, che possiedono redditi in modo unitario e autonomo.
- D) Oggetto sociale dell'ente non residente: l'oggetto sociale è determinato in ogni caso in base all'attività effettivamente svolta in Italia.

BASE IMPONIBILE - ART. 75 TUIR

-
-
-

PERIODO D'IMPOSTA - ART. 76 TUIR

NORME GENERALI SULLE VALUTAZIONI - ART. 110 TUIR

BENE O SERVIZIO	CRITERIO DI DETERMINAZIONE (EX ART. 9 TUIR)

-
-
-

-
-
-

-

ALIQUOTA DELL'IRES - ART. 77 TUIR

⁶ **Prezzo:** si fa riferimento ai prezzi praticati in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui beni e servizi sono stati acquisiti o prestati o, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi. Si fa riferimento inoltre ai listini o alle tariffe del fornitore dei beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

SCOMPUTO DEGLI ACCONTI – ART. 79 TUIR

-
-

Tipo di ritenute d’acconto subite		Esercizio di detrazione
	prima	
	dopo	

RIPORTO O RIMBORSO DELLE ECCEDENZE – ART. 80 TUIR

Ecceденze risultanti dalla dichiarazioni: scelte possibili

SCELTA PER LE ECCEDENZE	CONDIZIONI
Riporto	
Rimborso	
Compensazione	

REDDITO COMPLESSIVO - ART. 81 TUIR

DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO - ART. 83 TUIR

RIPORTO DELLE PERDITE – ART. 84 TUIR

Ripporto delle perdite (comma 1)

Perdite dei primi tre esercizi (comma 2)

Limiti al riporto delle perdite (comma 3)

Casi di limitazione	Condizioni
Trasferimento della maggioranza	
Modifica dell'attività principale	

Inapplicabilità delle limitazioni

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE
NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA

RICAVI – ART. 85 TUIR

Tipi di ricavo	definizione
	-
	-
	-
	-
	-

⁷ Ai fini delle imposte sui redditi, i beni di cui alla lettera c), d), e) dell'art. 85 TUIR non costituiscono immobilizzazioni finanziarie se non sono iscritte come tali nel bilancio.

gestione ordinaria, gestione finanziaria, gestione straordinaria.

LE RETTIFICHE DEI RICAVI

Con riferimento alla entità degli importi qualificabili come "ricavi", è opportuno soffermarsi a chiarire un possibile dubbio derivante dall'apparente contraddittorietà normativa: l'art. 2425 bis del codice civile dispone che "i ricavi e i proventi ... devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi ...", mentre l'art. 85 del Testo Unico non fa cenno a "netti" o "lordi".

La chiarezza sulla questione è venuta a suo tempo dalla relazione governativa al progetto di Testo Unico, ove fu esplicitamente detto che <<è stata omessa la precisazione che i corrispettivi si computano al netto degli sconti, abbuoni e premi, ritenuta non solo superflua ma anche produttiva di confusione in quanto potrebbe dare adito al dubbio che negli altri casi, allorché si parla di corrispettivi, questi debbano essere presi al lordo degli sconti>>.

Dunque si può affermare che sull'argomento esiste una perfetta equivalenza tra disciplina tributaria e disciplina civilistica: i ricavi e i proventi devono essere assunti al netto dei relativi resi, sconti, abbuoni e premi.

PLUSVALENZE PATRIMONIALI - ART. 86 TUIR

,

Operazione	Momento di realizzo	

⁸ Effetti traslativi successivi: qualora gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà si verificano successivamente alla consegna o alla stipulazione, il realizzo della plusvalenza si verifica in tale successivo momento. Non sono rilevanti eventuali clausole di riserva della proprietà.

Origine della plusvalenza	Misura della plusvalenza
	<p style="text-align: center;">meno</p> <p style="text-align: center;">meno</p> <p style="text-align: center;">(differenza tra il costo del bene e l'ammontare dei relativi ammortamenti dedotti)</p>
	<p style="text-align: center;">meno</p> <p style="text-align: center;">(differenza tra il costo del bene e l'ammontare dei relativi ammortamenti dedotti)</p>

Periodo di possesso del bene	Modalità di tassazione
<p>per esempio: bene acquistato il 28 aprile 2005 e venduto il 29 aprile 2008 il periodo è non inferiore a 3 anni</p>	<p>- per intero,</p> <p>- in quote costanti,</p>
<p>per esempio: bene acquistato il 28 aprile 2005 e venduto il 27 aprile 2008 il periodo è inferiore a 3 anni</p>	<p style="text-align: center;">per intero</p>

ESERCITAZIONE N°1

SOPRAVVENIENZE ATTIVE - ART. 88 TUIR

-

-

-

-

-

-

-

-

Nell'ultimo capoverso del 4° comma art. 88 è stabilito che non rientri tra le sopravvenienze attive la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo:

- nel primo caso (concordato fallimentare) poiché dopo la chiusura del concordato non vi è più esercizio di impresa e il concetto di sopravvenienza presuppone la continuazione dell'impresa e la determinazione del reddito in base al bilancio, che in questa ipotesi è escluso si verifichi;
- nel secondo caso (concordato preventivo) poiché nello stato di dissesto in cui evidentemente si trova l'azienda, l'aggravio di imposte derivante dalla imponibilità delle percentuali di debito impagate comporterebbe troppo spesso l'impossibilità materiale di conseguire un risultato utile per la massa dei creditori.
-

ESERCITAZIONE N°2

Se si utilizzano questi parametri fiscali, è possibile classificare i contributi ricevuti dalle imprese nelle seguenti quattro categorie, ognuna delle quali è contrassegnata da un preciso regime fiscale:

- 1) contributi spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;**
 - 2) contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge;**
 - 3) contributi ricevuti da terzi nè in base a contratto e nè in base a norma di legge;**
 - 4) contributi in conto capitale dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge.**
- I contributi di cui ai numeri 1) e 2) costituiscono, per specifica disposizione di legge, "ricavi".**

I contributi di cui ai successivi numeri 3) e 4) sono, invece, considerati sopravvenienze attive.

- **Fra i ricavi**

L' indennizzo costituisce ricavo o plusvalenza anche se la perdita o distruzione del bene non è totale, cioè anche se si ha il solo danneggiamento del bene. Va ricordato che nel caso di perdite o danneggiamenti di beni che produrrebbero ricavi, gli indennizzi o le indennità sono ricavi se convenuti nello stesso esercizio in cui si è avuto il danneggiamento, sono sopravvenienze attive tassabili se convenuti in un esercizio successivo.

- Fra le plusvalenze
- Fra le sopravvenienze

Beni cui si riferiscono i risarcimenti	Tipo di reddito prodotto

**MINUSVALENZE PATRIMONIALI, SOPRAVVENIENZE PASSIVE E PERDITE
ART. 101 TUIR**

ESERCITAZIONE N° 14 DA SVOLGERE DOPO AVER APPROFONDITO IL CONCETTO DI PARTICIPATION EXEMPTION DELL'ART. 87 RIF. PAG. 43

I PRINCIPI DI INERENZA E DI COMPETENZA

RATEI E RISCONTI

-
-
-

La rilevazione dei ratei attivi e passivi costituisce una tipica scrittura di integrazione da redigere alla fine dell'esercizio nell'ambito di quelle di assestamento, che consentono di trasformare i valori di conto in valori di bilancio.

La loro contropartita contabile è costituita, rispettivamente, dalla quota di proventi o di oneri da imputare al conto economico, sulla base del principio della competenza dell'esercizio

La rilevazione dei risconti attivi e passivi avviene nell'ambito delle scritture di rettifica, anch'esse da redigere alla fine dell'esercizio.

Essi hanno quale contropartita le voci dei correlati oneri o proventi già contabilizzati, la cui quota parte dovrà essere stornata e rinviata al successivo (od ai successivi) esercizi, nel rispetto della competenza economica,

La rettifica così attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato, in modo che, nel conto economico, emerga la sola entità di competenza dell'esercizio.

Non è prevista alcuna specifica collocazione della correlata contropartita nel conto economico, pertanto essa dovrà essere iscritta fra i proventi e gli oneri di competenza.

L'importo deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere al fine di attribuirne la quota parte di competenza all'esercizio in corso, e di rinviarne l'altra quota ai successivi.

Rispetto alla durata temporale del contratto, il periodo di competenza viene normalmente individuato computando i gironi decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da questa data fino al termine degli effetti medesimi.

In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o del risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura fisico-temporale (c.d. criterio del "tempo fisico").

Tale criterio appare inadeguato nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano contenuto economico costante nel tempo. Infatti, senza una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire una corretta ripartizione della componente di reddito (sia essa positiva o negativa) da iscrivere per competenza, potrebbe ledersi il principio della correlazione fra costi e ricavi e, quindi, della veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa. È pertanto necessario adottare il concetto di "tempo economico" nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al tempo fisico.

Nel caso in cui i ratei ed i risconti, siano essi attivi o passivi, abbiano durata pluriennale, occorre che in ogni esercizio di pertinenza vengano verificate le condizioni che ne hanno determinato l'iscrizione originaria; se necessario, dovranno essere adottate le opportune variazioni.

NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO - ART. 109 TUIR

Regole di determinazione dell'esercizio di competenza

TIPO DI OPERAZIONE		QUANDO SI REALIZZA LA COMPETENZA

Ricavi e altri proventi imponibili ai fini delle imposte sul reddito
Ricavi e proventi complessivi, compresi quelli non imponibili

DOCUMENTAZIONE DELLE SPESE

Ai fini della deducibilità delle spese sostenute per acquisti di beni e servizi, ai soli fini delle imposte dirette, oltre alle fatture ed alla documentazione ufficiale inerente le varie voci, possono essere utilizzati (Art. 3, c. 1, Dpr. 21/12/1996 n.696 Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi):

- lo scontrino fiscale purché contenga natura, quantità e qualità dell'operazione, ed il codice fiscale dell'acquirente o committente;
- la ricevuta fiscale purché contenga anche i dati identificativi dal cliente, e tali dati siano indicati dal soggetto emittente fin dall'origine.

CRITERIO DI CASSA

Esempi di applicazione del criterio fiscale di cassa

COMPONENTI POSITIVI	COMPONENTI NEGATIVI

COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI - ART. 95 C. 5 TUIR

In tal modo si deroga al principio di competenza, criterio generale di determinazione del reddito d'impresa, in base al quale i componenti reddituali rilevano come tali nell'esercizio in cui nascono giuridicamente, e ciò allo scopo di far coincidere il momento impositivo in capo al percettore con quello che interessa la società erogatrice del compenso.

Infatti gli emolumenti agli amministratori rientrano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo e, pertanto, sono imponibili in base al principio di cassa.

Anche se fiscalmente la deducibilità di tali compensi è subordinata alla condizione dell'effettivo pagamento, resta comunque fermo l'obbligo civilistico di contabilizzazione per competenza degli stessi come oneri, ai sensi dell'art. 2423-bis del Codice Civile.

Potrà avvenire, per esempio, che il compenso relativo all'esercizio 2008 venga pagato a consuntivo, poniamo nel febbraio 2009: in questo caso il conto economico relativo al 2008 dovrà esporre tale compenso tra i costi dell'esercizio, evidenziando nello stato patrimoniale il debito nei confronti dell'amministratore, e nel calcolo dell'imponibile si dovrà ricorrere ad una variazione positiva per detto importo non corrisposto, effettuandone il recupero ai fini fiscali.

Nell'esercizio 2009 si dovrà correlativamente tenere conto di una variazione negativa di imponibile, in quanto il pagamento effettivo rileva agli effetti fiscali anche se, ovviamente, l'effetto economico si era manifestato ed era stato rilevato nell'anno precedente.

ESERCITAZIONE N°3

IMPOSTE DEDUCIBILI - ART. 99 C. 1 TUIR

ESERCITAZIONE N° 4

CONTRIBUTI ALLE ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA - ART. 99 C. 3 TUIR

ESERCITAZIONE N° 5

INTERESSI DI MORA ART. 109 C. 7 TUIR

LE RIMANENZE DI MAGAZZINO

-
-

L'art. 2426 n. 12 del Codice Civile indica inoltre che le materie prime, sussidiarie e di consumo possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, siano complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, e non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

L'art. 2427 n. 1 del Codice Civile dispone che nella nota integrativa si indichino i criteri applicati nelle valutazioni delle voci del bilancio: per le rimanenze di magazzino, pertanto, occorrerà precisare sia il metodo di valutazione seguito, sia le metodologie per la formazione del costo, sia i criteri per la determinazione delle rettifiche di valore.

Il trasferimento della proprietà, da un punto di vista sostanziale e non solo formale, determina l'inclusione o meno dei beni nelle rimanenze di magazzino ad una certa data, in quanto con lo stesso vengono trasferiti i rischi relativi al bene.

Il passaggio di proprietà per i beni mobili si considera solitamente avvenuto, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto, alla data di spedizione o di consegna ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale; per gli immobili, salvo diverse specifiche contrattuali, alla data della stipulazione del rogito di compravendita.

Pertanto, le rimanenze di magazzino includono:

- a) Le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della impresa, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
- b) Le giacenze di proprietà dell'impresa presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
- c) Materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti perchè in viaggio, quando acquistate franco stabilimento o magazzino del fornitore.

Per costo di fabbricazione o industriale si intende il costo di acquisto dei vari componenti, come precedentemente definito, più le spese industriali di produzione o di trasformazione, e quindi include tutti i costi diretti e quelli indiretti per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Gli oneri tipicamente identificabili come componenti del costo di fabbricazione o industriale possono riassumersi nei seguenti:

- Costi diretti
 - a) Costo materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti (materiale diretto).
 - b) Costo della mano d'opera diretta, inclusivo degli oneri accessori.
 - c) Semilavorati.
 - d) Imballaggi.
 - e) Costi relativi a licenze di produzione.
- Costi indiretti o spese generali di produzione o industriali (quelle che si rendono necessarie per porre le rimanenze di magazzino nel loro attuale stato e sito)
 - a) Stipendi, salari e relativi oneri afferenti la mano d'opera indiretta ed il personale tecnico di stabilimento.
 - b) Ammortamenti economico-tecnici dei cespiti destinati alla produzione.
 - c) Manutenzioni e riparazioni.

e) Materiali di consumo.

f) Altre spese effettivamente sostenute per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, servizi alla produzione, ecc.).

L'imputazione delle spese generali industriali si effettua con criteri rispondenti alle caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni singola impresa.

Per distribuire le spese generali di produzione in percentuale sui prodotti, va tenuta presente la capacità produttiva normale degli impianti e non la minore quantità effettiva dei prodotti realizzati: l'eventuale costo della capacità non utilizzata deve rimanere a carico dell'esercizio.

Infatti nel caso in cui, per qualunque ragione, non si raggiunga lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione delle spese generali di produzione su un volume di produzione sensibilmente inferiore ai livelli normali per quell'impianto, si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi, dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva normale.

Ciò non è accettabile ai fini della valutazione delle rimanenze, in quanto il costo relativo al mancato utilizzo della capacità normale rispecchia le condizioni di svolgimento dell'esercizio in cui si è verificato: è quindi un componente negativo di reddito che va riconosciuto nell'esercizio medesimo e non va differito all'esercizio successivo.

NORME FISCALI

-
-

VARIAZIONE DELLE RIMANENZE - ART. 92 TUIR

-
-
-
-

Per valore normale si intende " il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

-
-

le rimanenze sono valutate dividendo il prezzo complessivo di acquisto o di produzione dei beni per la loro quantità acquisita o prodotta.

le rimanenze sono valutate ai valori di acquisto o di produzione più recenti in quanto si considera che i beni entrati per primi siano anche i primi ad uscire.

è consentito che il metodo ordinario sia applicato con delle varianti.

è adatto ad essere applicato nel caso di produzione di beni non in serie (ad esempio, nel caso degli edifici costruiti in proprio da imprese edili); in tal caso le rimanenze sono valutate sulla base dei costi effettivamente sostenuti per la produzione (materie prime, costo del lavoro imputabile, prestazioni di terzi, altri costi specifici).

E' consentito agli esercenti attività di commercio al minuto di valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio, purché nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato ne siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione.

La sfumatura concettuale, opposta nel senso logico, che differenzia la normativa civilistica da quella fiscale, consiste nella maggior preoccupazione aziendalistica di non incorrere nella sopravvalutazione di scorte il cui valore potrebbe essere inferiore addirittura al costo, mentre il legislatore fiscale fissa i medesimi criteri in un'ottica di determinazione di valore minimo, al di sotto del quale non scendere ai fini della quantificazione del reddito imponibile.

RIMANENZE DI LAVORI IN CORSO PER OPERE E SERVIZI ESEGUITI SU ORDINAZIONE

Come indicato nella Relazione Ministeriale:

<<è sembrato opportuno separate i lavori in corso su ordinazione (voce C I 3) dai prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (C I 2), sia perché l'espressione "semilavorati" mal si attaglia alle grandi costruzioni in corso sulla base di contratti d'appalto, sia perché ai lavori in corso su ordinazione si applica un criterio valutativo di verso da quello valido per le merci prodotte per il magazzino>>.

Tale secondo criterio consente una maggiore adesione al principio della competenza e, come indicato nella Relazione Ministeriale, non viola il principio della realizzazione stante l'esistenza di un diritto al corrispettivo maturato.

OPERE, FORNITURE E SERVIZI DI DURATA ULTRANNUALE - ART. 93 TUIR

-
-

Procedura di valutazione delle rimanenze Art. 93 c. 2 TUIR

Valore complessivo in base ai corrispettivi pattuiti

PIU'

Maggiorazioni di prezzo

Deve essere predisposto e conservato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto da redigere in forma libera, ma con le conseguenti indicazioni obbligatorie:

estremi del contratto, generalità e residenza del committente,
scadenza prevista,

elementi in base ai quali si è operata la valutazione:

- a) periodo di tempo cui si riferiscono le opere eseguite (tra la data dell'ultimo stato di avanzamento lavori definitivo e la fine dell'esercizio),
 - b) eventuali stati di avanzamento lavori richiesti o liquidati a titolo provvisorio,
 - c) valutazione delle opere eseguite dalla data dell'ultimo stato avanzamento lavori non definitivo ,
 - d) maggiorazioni di prezzo richieste e non ancora definite,
- collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa (riferimento ai conti del bilancio cui sono imputati i costi).

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Le immobilizzazioni materiali hanno quindi le seguenti caratteristiche:

- si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito ed alla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi;
- l'uso durevole dei beni in oggetto richiama l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio amministrativo;
- tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile;
- l'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali, quali strumenti di produzione, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti ed ai prodotti ottenuti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento;
- la caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma alla loro destinazione.

La formula usata dal legislatore "in relazione con la residua possibilità di utilizzazione" è stata ritenuta la più idonea a comprendere tutte le componenti dell'ammortamento: usura fisica, superamento tecnologico, minore alienabilità del prodotto ottenuto con l'impianto, ecc..

L'avverbio "sistematicamente" mira ad evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità a piani per importi costanti.

Essendo possibile che i programmi aziendali di utilizzazione dei cespiti mutino, è consentita la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati per i piani di ammortamento, imponendone però la motivazione nella nota integrativa".

Vi sono immobilizzazioni non soggette a utilizzazione limitata nel tempo (l'esempio tipico è costituito dai terreni) per le quali la procedura di ammortamento non si applica, ed altre che, pur soggette a tale limitazione, per la loro modesta entità non vengono assoggettate all'ammortamento, ma direttamente imputate a spese nell'esercizio.

Tale criterio è desumibile dal primo comma dell'art. 110 del D.P.R. 917 del 22 dicembre 1986, il quale stabilisce che:

- a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte e degli eventuali contributi;
- b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali.

I commi dal secondo al quinto dell'art. 16 del D.P.R. 600/73 stabiliscono: " Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo. Per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI - ART. 102 TUIR

Le tabelle attualmente vigenti sono state approvate col D.M. 31/12/1988, dal titolo:

"Coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni".

A titolo esemplificativo, è di seguito riportata la tabella del GRUPPO 5, relativa alle:

INDUSTRIE MANIFATTURIERE ALIMENTARI
SPECIE VII - Lavorazione e conservazione delle carni

CATEGORIA DEI BENI	COEFF. %
Fabbricati destinati all'industria	4%
Costruzioni leggere (tettoie, baracche, ecc.)	10%
Macchinari e impianti generici	9%
Macchinari e impianti specifici (compresi i forni e gli impianti di condizionamento)	15%
Attrezzatura varia e minuta	20%
Mobili e macchine ordinarie d'ufficio	12%
Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici	20%
Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.)	20%
Autovetture, motoveicoli e simili	25%

- a)
- b)
- c)

-
-
-

Macchine d'ufficio elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici	20%
---	-----

Autovetture, motoveicoli e simili	25%
-----------------------------------	-----

Fabbricati destinati all'industria	4%
------------------------------------	----

Spese telefoniche	Deduzione ammessa
	80%
	80%
	80%
	80%
	100%

ESERCITAZIONE N°7

SPESE DI MANUTENZIONE - ART. 102 C. 6 TUIR

VEDASI ESERCITAZIONE N°8

**AMMORTAMENTO FINANZIARIO DEI BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI
ART. 104 TUIR**

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

In sintesi le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- **i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, nonché i diritti simili),**
- **l'avviamento:**
- **i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.),**
- **i costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.**

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura, compito in taluni casi demandato, oltreché agli amministratori, anche agli organi di controllo (collegio sindacale).

È il caso, oltre che dell'avviamento, anche dei costi di impianto e di ampliamento e dei costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità, caratterizzati da un'aleatorietà maggiore rispetto, ad esempio, ai marchi, brevetti, concessioni o licenze.

Per tali categorie di costi a volte l'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato, che al momento del sostenimento dei costi possono solo essere presunte.

Accertata l'utilità pluriennale di determinati costi, si pone il problema di stabilire se vi sia l'obbligo o la facoltà di iscrivere tali costi fra le attività di bilancio.

Per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica e per l'avviamento l'iscrizione nelle rispettive voci dello stato patrimoniale costituisce un obbligo; non si ritiene in altre parole accettabile, in alternativa, l'iscrizione in unica soluzione del costo di un bene immateriale nel conto economico al momento dell'acquisto.

Diversa è la situazione relativa ai costi pluriennali, quali ad esempio i costi di impianto e di ampliamento, e i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità: per tali categorie di costi, caratterizzate da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso soggettive, il principio della prudenza dovrebbe prevalere, pertanto si ritiene che l'iscrizione di dette poste nell'attivo di bilancio costituisca una facoltà e non un obbligo.

Il costo di realizzazione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione e può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione immateriale, relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della realizzazione.

I costi di impianto e di ampliamento comprendono quindi tutti i costi e le spese direttamente sostenuti per:

- la costituzione della società, quali, ad esempio, i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- la costituzione dell'azienda intesa come assieme organizzato di beni, strumenti e persone, quali i costi sostenuti per disegnare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o le spese sostenute per gli studi preparatori, per le ricerche di mercato, per ad-

destramento iniziale del personale e simili che fossero necessari ad avviare l'attività dell'azienda (Nel linguaggio comune, spesso definiti come costi di start-up);

- l'ampliamento della società e dell'azienda, inteso non già come il naturale e semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento di tipo quantitativo, ma di misura tale da apparire straordinario; costi, in sintesi, sostenuti non ricorrentemente e che specificamente attengono ad un nuovo allargamento dell'attività sociale.

Alcuni esempi di costi di ampliamento: le spese per aumento di capitale sociale, le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione; le spese per l'avviamento di nuove produzioni; i costi di pre-apertura di nuovi centri commerciali per le imprese che operano nella grande distribuzione; le spese per l'ammissione alla quotazione in borsa dell'impresa, ecc.

Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

Sussiste il divieto di distribuire dividendi finché l'ammortamento dei costi d'impianto ed ampliamento non sia stato ultimato se non residuano riserve sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ancora ammortizzati.

- definita come quell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di utilità generica all'impresa. Ad esempio, una società che opera nel settore della tecnologia avanzata non può evitare di tenersi aggiornata, e di per sé stessa compiere studi, sullo stato dell'arte della materia oggetto dell'impresa; una società che opera nel settore della grande distribuzione non può evitare di svolgere in modo pressoché continuo indagini di mercato finalizzate all'analisi commerciale dei propri prodotti, ecc..
- consiste nell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.
- applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, strumenti, prodotti processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

La sola attinenza a specifici progetti non è condizione sufficiente affinché detti costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle caratteristiche richieste per l'iscrizione di qualsiasi posta attiva; essi debbono, cioè, essere:

- relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito; nonché identificabili e misurabili;
- riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale l'impresa possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

A titolo esemplificativo, i costi di ricerca e sviluppo includono, ove applicabili:

- gli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;
- gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, nel rispetto di medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali;
- gli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

Il marchio (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno.

Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato); elemento essenziale per la tutela è la registrazione secondo le forme stabilite dalla legge.

Si definisce avviamento l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, che deriva o da fattori specifici che non hanno un valore autonomo, o da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili.

Altrimenti, qualora l'onere fosse dovuto ad un "cattivo affare", ovvero a decisioni dell'acquirente che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, quali ad esempio la decisione di eliminare un concorrente o di introdursi in un nuovo mercato, il prezzo dell'avviamento deve essere considerata una componente negativa di reddito.

AMMORTAMENTO FISCALE DEI BENI IMMATERIALI - ART. 103 TUIR

TIPO DI BENE IMMATERIALE	QUOTE DI AMMORTAMENTO

ESERCITAZIONE N°9

SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI - ART. 108 TUIR

TIPO DI SPESA		DEDUCIBILITÀ	

ESERCITAZIONE N°10

I CREDITI

Nel rispetto del principio di competenza, il fondo deve essere sufficiente (adeguato ma non eccessivo) per coprire sia le perdite dovute a situazioni di inesigibilità già manifestatesi, sia quelle per altre inesigibilità non ancora manifestatesi ma temute o latenti.

E' noto che i crediti presentano spesso problemi connessi alla loro esigibilità:

- A. l'inesigibilità di alcuni crediti, totale o parziale, certa o presunta, può essere già nota al momento della redazione del bilancio, come nel caso di debitori falliti o comunque in dissesto, di liti giudiziarie, di contestazioni, di debitori irreperibili, ecc.;
- B. per altri crediti le situazioni di inesigibilità, pur essendo intrinseche nei saldi, potranno manifestarsi invece in esercizi successivi a quello della iscrizione dei crediti stessi in bilancio.

Lo scopo del fondo svalutazione crediti è solo quello di fronteggiare le previste perdite sui crediti in bilancio, pertanto deve essere determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto.

Ad integrazione, od anche, in determinate situazioni (per esempio in presenza di un elevato frazionamento dei crediti) in sostituzione del procedimento sopraddetto, le perdite sui crediti possono essere stimate tramite un procedimento sintetico, applicando cioè determinate formule (ad esempio, una percentuale delle vendite del periodo o dei crediti).

E' però importante sottolineare che queste formule non possono essere trasformate in una regola. Esse sono solo uno strumento pratico, la cui validità deve essere costantemente verificata; pertanto devono essere variate ogniqualvolta mutino le condizioni sulle quali le formule usate si basano. Tali formule sono accettabili soltanto se si raggiungono sostanzialmente gli stessi risultati del procedimento analitico descritto in precedenza.

SVALUTAZIONE DEI CREDITI E ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI ART. 106 TUIR

Con riferimento alle possibili relazioni tra i criteri civilistici di valutazione dei crediti e quelli fiscali di stanziamento al fondo svalutazione crediti, si può osservare che:

- i criteri civilistici possono condurre allo stanziamento a bilancio di accantonamenti superiori rispetto a quelli fiscali, anche solo perché questi ultimi sono conteggiati esclusivamente con riferimento ai crediti «commerciali»;
- i criteri civilistici possono evidenziare necessità di stanziamenti al fondo svalutazione crediti superiori, minori o uguali, rispetto a quelli percentualmente fissati dalla convenzione fiscale.

In tutte le ipotesi di stanziamenti a bilancio che eccedono i limiti di rilevanza fiscale, occorrerà ricorrere alle variazioni in aumento.

-
-

(c.d.: nei limiti della garanzia assicurativa)

-
-

ESERCITAZIONI N°11 E N°12

TITOLI E PARTECIPAZIONI

Nell'ambito sia delle immobilizzazioni sia dell'attivo circolante le partecipazioni devono essere ulteriormente distinte a seconda dell'intensità del legame partecipativo (imprese controllate, collegate ed altre).

-
-

Sul significato di immobilizzazione finanziaria l'art. 2424-bis precisa:

<<Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni. Le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal terzo comma dell'art. 2359 si presumono immobilizzazioni>>.

-
-

- ≈ al controllo o ad un'influenza dominante (partecipazioni in società controllate di cui all'art. 2359, c. 1 C.C.);
- ≈ oppure ad influenza notevole nella gestione della partecipata (partecipazioni in società collegate o equiparabili in relazione alla misura della partecipazione di cui all'art. 2359, c. 3 C.C.);
- ≈ oppure soltanto allo scopo di ottenere, mediante la partecipazione, vantaggi economici indiretti (partecipazioni in società non qualificate);

-

-
-

Gli oneri accessori sono costituiti di solito da costi di intermediazione bancaria e finanziaria, ossia commissioni e spese, imposte di bollo, ecc.; nel caso d'acquisto di pacchetti significativi possono comprendere costi di consulenza corrisposti a professionisti per la predisposizione di contratti e di studi di fattibilità e/o di convenienza all'acquisto. Eventuali interessi passivi corrisposti a fronte di una dilazione di pagamento non possono essere considerati oneri accessori.

Nel caso di incremento della partecipazione per aumento di capitale a pagamento sottoscritto e versato dalla partecipante, il valore di costo a cui è iscritta in bilancio la partecipazione immobilizzata deve essere aumentato dall'importo corrispondente al costo sostenuto per la sottoscrizione delle nuove azioni.

Nel caso di riduzione del capitale sociale per perdite si deve procedere a corrispondente riduzione nel valore della partecipazione.

Nel caso di aumenti del capitale deliberati a seguito di riduzione del capitale deliberati a seguito di riduzione del capitale per perdite, si deve procedere dapprima alla riduzione del valore della partecipazione, quindi al ripristino del valore della stessa partecipazione in misura corrispondente all'aumento del capitale eseguito.

Un metodo non inusuale con il quale si può realizzare un aumento di capitale in una partecipata è costituito dalla rinuncia ad un credito vantato dal socio nei confronti della partecipata.

In questo caso la contropartita dell'annullamento, totale o parziale, del credito in capo al socio va ad aumentare il valore della partecipazione.

Se la rinuncia al credito costituisce versamento a fondo perduto, anziché aumento di capitale, non muta la sua contabilizzazione quale incremento della partecipazione in capo al socio ed accrescimento del patrimonio della partecipata.

PLUSVALENZE ESENTI - ART. 87 TUIR

PARTICIPATION EXEMPTION"

-
-

coesistenza di tutti

Classif.	Requisiti	Condizioni
REQUISITI SOGGETTIVI da verificarsi in capo alla società partecipante	a) Ininterrotto possesso	
	b) Classificazione quali immobilizzazioni finanziarie	
REQUISITI OGGETTIVI caratteristiche proprie della società partecipata	c) Residenza fiscale	
	d) Esercizio di impresa commerciale	

· ·

ESERCITAZIONI N°13 E N°14

DIVIDENDI - ART. 89 TUIR

ESERCITAZIONE N°15

VARIAZIONI DA APPORTARE ALL'UTILE D'ESERCIZIO
IN APPLICAZIONE DI NORME TRIBUTARIE

TRATTAMENTO DEI PROVENTI IMMOBILIARI - ART. 90 TUIR

Immobili locati

LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI TRASFERTA DEI DIPENDENTI
ART. 95 C. 3 TUIR

⁹ a) "interventi di manutenzione ordinaria": gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Tipo di Spesa		Deducibilità	Condizioni e limite massimo di deducibilità
		-----	-----
		-----	-----

ESERCITAZIONE N°16

LIMITI DI DEDUZIONE DELLE SPESE E DEGLI ALTRI COMPONENTI NEGATIVI RELATIVI A TALUNI MEZZI DI TRASPORTO A MOTORE - ART. 164 TUIR

(*) Beni strumentali all'attività propria: la deducibilità è limitata ai beni senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (es.: aeromobili da turismo utilizzate da scuole di addestramento del volo, auto per le imprese di noleggio o di autoscuola).

Tipi di beni	Utilizzo	Tipi di spese	Deduzione
			100%
			No
			100%
			100%
			80% con limite ¹⁰
			80%
			40% con limite ¹¹
			40%

ESERCITAZIONE N°17

ONERI FISCALI - ART. 99 TUIR

-
-
-

Cenni sull' I.C.I., Imposta Comunale sugli Immobili

Imposta istituita con il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504: colpisce fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli a partire dal 1° gennaio 1993.

Il suo gettito è destinato ai Comuni; i soggetti passivi dell'imposta sono i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione).

L'aliquota viene stabilita dal Comune con delibera adottata entro ottobre dell'anno precedente ed è compresa tra il 4 e il 6 per mille; solo per esigenze straordinarie di bilancio può essere fissata al 7 per mille.

L'imposta deve essere rapportata ai mesi di titolarità del diritto reale e il mese viene computato se la frazione di posses-

¹⁰ **Ai fini del calcolo della quota di ammortamento fiscalmente ammessa non si tiene conto della parte del costo di acquisto che eccede € 25.833 per le autovetture degli agenti e rappresentanti di commercio.**

¹¹ **Ai fini del calcolo della quota di ammortamento fiscalmente ammessa non si tiene conto della parte del costo di acquisto che eccede € 18.076 per le autovetture, € 4.132 per i motocicli, € 2.066 per i ciclomotori.**

so è superiore a 14 giorni.

Nel Conto economico l'imposta viene rilevata nella voce B14 fra gli Oneri diversi della gestione.

Nello Stato patrimoniale viene rilevata fra i debiti tributari voce D11, ma dal momento che il versamento a saldo si effettua entro il mese di dicembre, normalmente in chiusura di bilancio non si evidenziano debiti da esporre.

ESERCITAZIONI N°18 e N°19

ONERI DI UTILITÀ SOCIALE - ART. 100 TUIR

-
-
-
-
-
-

ESERCITAZIONE N°20

diverse da quelle esplicitamente previste.

totalmente indeducibili le erogazioni liberali

INTERESSI PASSIVI - ART. 96 TUIR

ESERCITAZIONE N°21

IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO
DOCUMENTO N°24 O.I.C.

Differenze (variazioni) definitive (o permanenti)

variazioni temporanee positive

variazioni temporanee negative

Voci dell'attivo:

CII 4-ter

"Imposte anticipate"

Si noti che la locuzione utilizzata dal legislatore "Imposte anticipate" e non "Crediti per imposte anticipate" è da ricollegarsi alla diversa natura delle imposte anticipate: infatti, mentre il credito tributario in senso stretto fa sorgere in capo al contribuente il diritto ad esigere un dato ammontare dall'Erario (ovvero il diritto alla sua compensazione), quello per imposte anticipate si traduce in un minor carico fiscale da pagare in futuro.

Più precisamente, tali poste consentono di godere di benefici di non certa realizzazione, collegati alla eventuale sussistenza di redditi imponibili, entro il periodo in cui le perdite sono fiscalmente riportabili.

Voci del passivo

imposte, anche differite

B2 Fondi per

Debiti tributari

D12

**Conto economico:
22
ferite e anticipate**

Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, dif-

Nota integrativa:

•

•