ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CIVILISTICO 2023

La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP, le norme di coordinamento ; il principio contabile OIC 25

Paolo Farinella

15 marzo 2024

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

0. Indice argomenti trattati

1)La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP : le norme tributarie di coordinamento

- premessa
- le norme tributarie IRES
- le norme tributarie IRAP

2) Le operazioni di chiusura bilancio : alcuni esempi

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d'esercizio

Premessa

- l'attuale situazione

- il valore dei principi contabili
  . per l'applicazione delle norme Codice Civile bilancio
  . per l'applicazione delle norme tributarie IRES e IRAP

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Norme tributarie IRES

- art 83 T.U.I.R.

- art. 109 T.U.I.R.

- Decreto M.E.F. n. 48 del 1° aprile 2009

- Decreto M.E.F. dell’ 8 giugno 2011

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Art 83 T.U.I.R.

comma 1 periodo 1 Il principio di derivazione
Il reddito complessivo è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico (del bilancio C.C.) le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni sezione I capo II

comma 1 periodo 2 omissis

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Art. 83 T.U.I.R. comma 1 periodo 3 Il principio di derivazione rafforzata

Per i soggetti IFRS adopter e OIC adopter valgono i criteri

- di qualificazione

- d’imputazione temporale

- di classificazione in bilancio

previsti dai rispettivi principi contabili

- internazionali IFRS
- nazionali OIC

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Art. 83 T.U.I.R. comma 1 periodo 4 e 5

periodo 4. I criteri d’imputazione temporale di cui al 3° periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione di errori contabili

periodo 5. La disposizione di cui al 4° periodo

- non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa
- non si applica ai soggetti che non sottopongono il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti, pur sussistendo gli altri presupposti

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Categorie di soggetti IRES art 83 T.U.I.R.

- soggetti IAS / IFRS adopter

- soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C. (OIC adopter) diversi dalle micro imprese ex art 2435 ter C.C. che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria

- soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C. (OIC adopter) micro imprese ex art 2435 ter C.C. che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Art 83 T.U.I.R. comma 1 bis

Ai soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C.
diversi dalle micro imprese ex art 2435 ter C.C.
si applicano le disposizioni emanate in attuazione

. art 1 comma 60 Legge 244/2007

. art 4 comma 7 quater Decreto L.vo 38/2005

cioè

. Decreto M.E.F. n. 48 del 1° aprile 2009

. Decreto M.E.F. dell’ 8 giugno 2011

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d'esercizio ; le norme IRES di riferimento

Art 109 T.U.I.R.

Comma 1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi … concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza ; tuttavia, i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Comma 2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza :

- a) i corrispettivi delle cessioni s'intendono conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute …
- b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute …

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 1

- Ai fini della determinazione del reddito IRES assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma

- Non sono applicabili le disposizioni art 109 commi 1 e 2 T.U.I.R.

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Ai soggetti … IFRS adopter
… OIC adopter diversi dalle micro imprese
continuano ad applicarsi le disposizioni tributarie che prevedono
- limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi
- esclusione dal reddito di componenti negativi
- ripartizione in più periodi d’imposta di componenti negativi o positivi
- esenzione ed esclusione dalla base imponibile di componenti positivi
- rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi

- ammortamenti beni materiali ed immateriali
- svalutazione dei crediti commerciali
- spese di rappresentanza
- spese prestazioni alberghiere
- spese di somministrazione alimenti e bevande
- …

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Esclusione dal reddito di componenti negativi

- accantonamenti ai fondi rischi e oneri
  diversi da quelli ex art 107 T.U.I.R.
- …

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d'esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. N. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Ripartizione in più periodi d'imposta di componenti positivi o negativi

- di componenti positivi
    - plusvalenze
    - sopravvenienze attive

- di componenti negativi
    - spese pluriennali di manutenzione straordinaria eccedenti 5%

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Esenzione ed esclusione dal reddito imponibile di componenti positivi

- plusvalenze p.ex. (participation exemption)
- dividendi quota non tassata
- differenze valore non rilevanti su immobilizzazioni finanziarie

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

Rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa

- compenso agli amministratori
- interessi di mora su crediti
- dividendi
- …

1) 1) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRES di riferimento

Decreto M.E.F. dell’ 08/06/2011

- art 1 Definizioni e ambito d’applicazione
- art 2 Determinazione della base imponibile IRAP
  e imputazione a Conto Economico
- art 3 Classificazione degli immobili strumentali
- art 4 Riclassificazione delle attività finanziarie
- …
- art 9 Accantonamenti
- art 10 Ammortamento beni immateriali a vita utile indefinita
- art 11 Regole sul riallineamento e sulla rivalutazione dei valori contabili
- …

1) 2) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d’esercizio ; le norme IRAP

Art 5 D. L.vo 446/1997

Per i soggetti IRES ex art 73 T.U.I.R. lettera a) società di capitale
lettera b) enti

+ A Valore produzione
- B Costi produzione
A – B = base imponibile
Esclusi
. costi B.9, B.10 lettera c) d), B.12, B.13
. componenti positivi e negativi straordinari
da trasferimenti d’azienda o di rami d’azienda

1) 2) La determinazione del reddito imponibile IRES e IRAP partendo dal bilancio d'esercizio ; le norme IRAP di riferimento

Art 5 D. L.vo 446/1997

Comma 4 I componenti negativi e positivi
concorrono alla formazione della base imponibile IRAP
se correlati a componenti rilevanti in precedenti periodi d'imposta

Comma 5 I componenti positivi e negativi
sono accertati secondo i criteri previsti dai principi contabili
- di corretta qualificazione
- di qualificazione
- di classificazione

2) Le operazioni di chiusura del bilancio : alcuni esempi

Alcuni esempi

- premi al personale

- rischi e oneri da cause legali

- rettifiche su vendite

- sopravvenienze passive e attive

2) Le operazioni di chiusura del bilancio : alcuni esempi

2)1) Premi al personale

retribuzioni personale	a	debiti verso personale	€ 1.000
contributi previdenziali	a	debiti versi enti previdenziali	€ 280

oppure

retribuzioni personale	a	fondo oneri personale	€ 1.000
contributi previdenziali	a	fondo oneri personale	€ 280

2) Le operazioni di chiusura del bilancio : alcuni esempi

2) 2) Rischi e oneri da cause legali

spese legali	a	debito verso fornitori	€ 3.200
risarcimenti danni	a	debito verso terzi	€ 25.000

oppure

spese legali	a	fondo rischi e oneri	€ 3.200
risarcimenti danni	a	fondo rischi e oneri	€ 25.000

2) Le operazioni di chiusura del bilancio : alcuni esempi

2) 3) Rettifiche su vendite

Resi merce

resi su vendite	a	clienti note credito	€ 1.200
magazzino	a	merci r.f.	€ 1.000

Rettifiche differenze prezzo

rettifiche su vendite	a	clienti note credito	€ 100

2) Le operazioni di chiusura del bilancio : alcuni esempi

2) 4) Sopravvenienze attive e passive

Errori
- rilevanti
- non rilevanti

Errori contabili casistica
- pulizia saldi contabili esercizi precedenti
- azzeramento differenze per quadratura voci
- differenza aliquota ammortamento beni
- …….

Riferimenti

dott. Paolo Farinella
Commissione principi contabili
paolo.farinella@odcecmilano.it