



LA DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE A CARICO DELL'AZIENDA

Corso di Contabilità e Bilancio
Università degli Studi Napoli «Parthenope»
A/A 2018/2019
Prof. Salvatore Ferri
salvatore.ferri@uniparthenope.it

AGENDA

Parte 1: Le imposte

- La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRAP
- Schema di calcolo dell'IRAP
- La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRES
- Schema di calcolo dell'IRES
- La rilevazione contabile delle imposte dirette: imposte pagate in acconto
- La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza
- La rilevazione contabile delle imposte dirette: pagamento dell'imposta a saldo
- L'effetto imposte: le differenze permanenti e temporanee
- L'effetto imposte: le imposte differite
- L'effetto imposte: le imposte anticipate

AGENDA

Parte 2: I componenti straordinari

- Le novità introdotte dal D.lgs. 139/2015
- Definizione di componenti straordinari
- Componenti straordinari derivanti da eventi casuali
- I componenti straordinari derivanti da eventi sporadici e occasionali
- I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti
- I componenti straordinari derivanti da variazioni dei criteri di valutazione

Parte 1: Le imposte

LA DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE A CARICO DELL'AZIENDA

Il risultato che scaturisce dal bilancio redatto in base alla normativa del Codice Civile rappresenta, sostanzialmente, il valore di partenza cui fa riferimento la disciplina tributaria per la determinazione dell'imponibile fiscale. Quest'ultimo, in particolare, rappresenta la base di calcolo delle imposte dirette. Le imposte dirette, cioè quelle che colpiscono una manifestazione immediata di ricchezza nel periodo, devono essere imputate all'esercizio secondo il principio della competenza economica, anche se verranno pagate nell'esercizio successivo o nei periodi successivi.

Le imposte dirette che colpiscono le società di capitali sono due:

IRES -
Imposta sul
Reddito
delle
Società

- Aliquota al 24%

IRAP -
Imposta
Regionale
sulle Attività
Produttive

- Aliquota base per le imprese private è del 3,90%, mentre per le amministrazioni pubbliche è dell'8,5%.

La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRAP (1)

L'IRAP è un'imposta reale e proporzionale che colpisce la ricchezza reale aziendale.

- Le società di persone vengono assoggettate a IRAP. Inoltre, i soci di queste devono dichiarare il reddito prodotto dalla società in proporzione alle quote possedute, che verrà tassato in base alla situazione personale di ciascuno di essi con l'**IRPEF** (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche).
- Il presupposto generale dell'imposta è, infatti, costituito dall'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.
- Per le società e gli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato costituisce, inoltre, presupposto d'imposta qualsiasi forma di attività svolta da tali soggetti, anche di tipo non commerciale.

La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRAP (2)

La base imponibile IRAP è costituita dal valore della produzione netta (cfr. art. 2425 c.c.) derivante dall'attività svolta nel territorio della regione.

- Il valore della produzione netta si ottiene dalla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione, ad esclusione delle perdite su crediti e delle spese per personale dipendente.
- Non vanno considerate ai fini IRAP i componenti positivi e negativi di reddito che:
 - Si collocano in aree del CE civilistico diverse dal valore della produzione (A) e dei costi della produzione (B);
 - Non sono in alcun modo afferenti e rilevanti per lo svolgimento dell'attività principale o accessoria del contribuente;
 - Non sono classificabili in alcuna voce del CE.

Schema di calcolo dell'IRAP

VALORE DELLA PRODUZIONE

– COSTI DELLA PRODUZIONE DEDUCIBILI

= VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

+/- EVENTUALI VARIAZIONI FISCALI PREVISTE DAL D.P.R. 917/1986

= REDDITO IMPONIBILE

IRAP = REDDITO IMPONIBILE x ALIQUOTA (4,25%)

La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRES (1)

L'IRES è un'imposta personale e proporzionale con aliquota al 24%, che colpisce il reddito conseguito in un dato esercizio da società ed enti dotati di personalità giuridica, se residenti sul territorio nazionale, oppure da società ed enti di ogni tipo (con o senza personalità giuridica), se non residenti sul territorio nazionale.

La base imponibile ai fini IRES per i soggetti residenti è costituita dal reddito complessivo netto, determinato ai sensi del D.P.R. 917/1986, mentre per i soggetti non residenti è costituita dai soli redditi prodotti in Italia.

Schema di calcolo dell'IRES

REDDITO NETTO RISULTANTE DAL CONTO ECONOMICO

+/- EVENTUALI VARIAZIONI FISCALI PREVISTE DAL D.P.R. 917/1986

= REDDITO IMPONIBILE

IRES = REDDITO IMPONIBILE x ALIQUOTA (24%)

La rilevazione contabile delle imposte dirette: imposte pagate in acconto (1)

Nel sistema tributario vigente, le imposte dirette vengono autoliquidate dal singolo contribuente con la presentazione della dichiarazione dei redditi e con l'autotassazione.

Il **D.L. n. 193/2016**, articolo 7-*quater*, commi 19 e 20, è intervenuto a modificare i termini per i versamenti:

Persone fisiche

- Al **30 giugno**, invece del giorno 16, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- Al **30 luglio**, invece del giorno 16, con la maggiorazione dello 0,4%.

Soggetti Ires

Il versamento delle imposte relative al saldo e alla prima rata di acconto derivanti dai modelli Unico e Irap devono invece essere effettuati entro l'**ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**, invece che entro il giorno 16, ferma restando la suddetta possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

La rilevazione contabile delle imposte dirette: imposte pagate in acconto (2)

La norma tributaria prevede che il contribuente versi un **acconto** calcolato sull'imposta lorda complessiva, relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni, delle ritenute subite in acconto e dei crediti d'imposta.

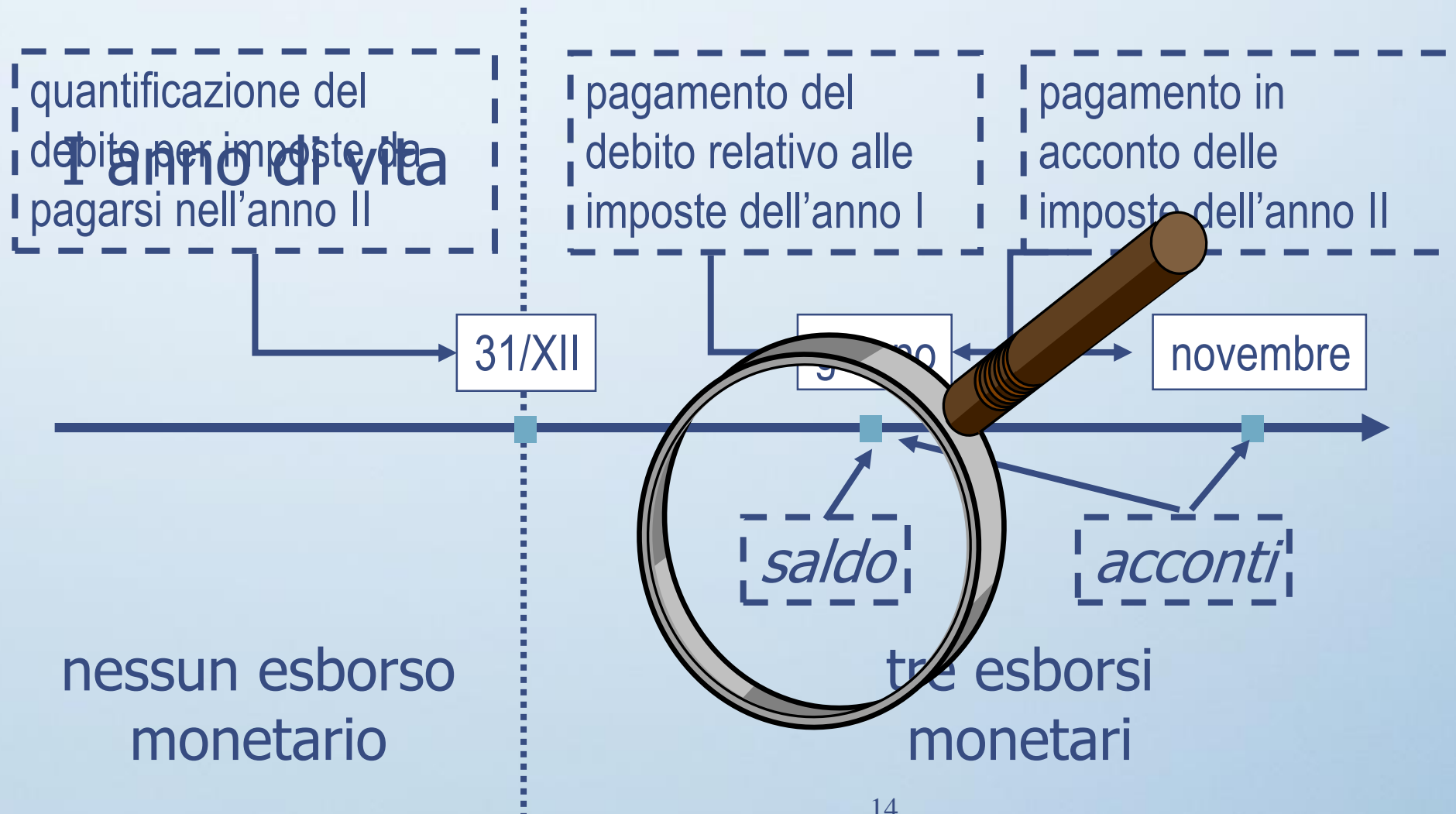
L'acconto deve essere diviso in 2 rate:

- 1. La prima rata, pari al 40% dell'acconto totale, entro il termine previsto per il pagamento dell'autotassazione a saldo;*
- 2. La seconda rata, pari al restante 60%, entro il 30 novembre per le persone fisiche e le società di persone ed entro la fine dell'undicesimo mese dell'esercizio per le società di capitali.*

Il Pagamento delle imposte...



La dinamica monetaria delle imposte...



Il saldo ...

Lo Stato Patrimoniale consuntivo

saldo = 5

clienti	150
magazzino	50
immobilizzazioni	200
Tot. Attivo	400
fornitori	60
debito IVA	3
debiti tributari	5
FFR	20
banche c/c passivo	85
Capitale e riserve	160
utile 20x0	67
Tot. Passivo e Netto	400

La dinamica monetaria delle imposte...



Gli acconti ...

Il Conto Economico consuntivo

si
calcolano
come
% delle
imposte
del
precedent
e
esercizio

$$45 \times 100\% = 45$$

FATTURATO	600
costo merce venduta	(320)
spese per servizi	(100)
stipendi	(50)
MOL	130
ammortamenti	(10)
risultato operativo	120
oneri finanziari	(8)
RN ante imposte	112
imposte	(45)
Reddito Netto	67

Riassumendo...

Imposte da versare a saldo

5

Imposte da versare in acconto

45

Totale imposte da versare

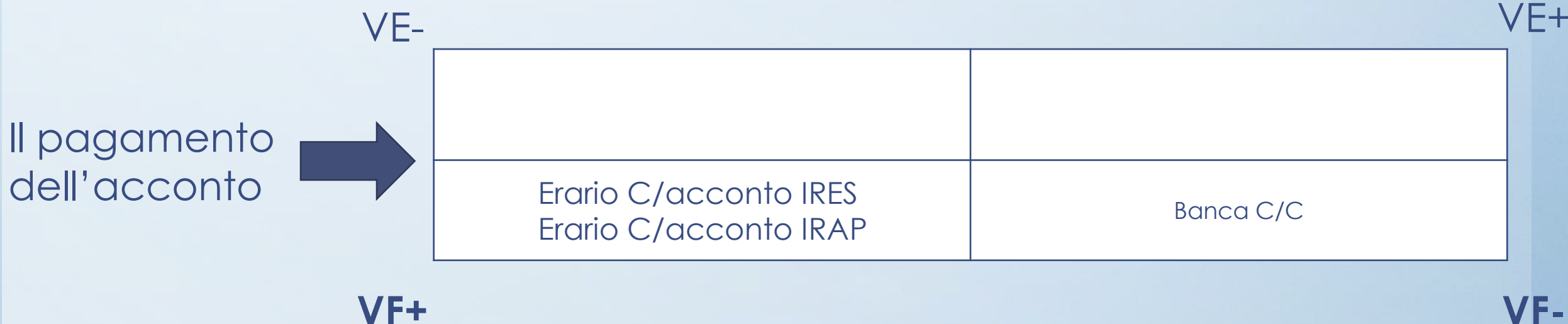
50

La rilevazione contabile delle imposte dirette: imposte pagate in acconto

Il versamento dell'acconto origina una posizione creditoria nei confronti dell'Erario, in quanto ancora non si conosce l'entità dell'imposta di competenza del periodo.

Nell'ipotesi di reddito imponibile negativo, gli acconti versati possono essere chiesti a rimborso oppure il credito può essere rinviato a esercizi futuri.

È opportuno ricordare, inoltre, che il versamento dell'acconto, se dovuto, è obbligatorio e il mancato versamento dà luogo all'applicazione di una sanzione amministrativa e degli interessi a favore dell'Erario.



La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza...

In sede di redazione del bilancio è necessario determinare le imposte di competenza a carico del periodo.

Si possono verificare tre differenti ipotesi:

1. *L'imposta di competenza è superiore all'acconto versato;*
2. *L'imposta di competenza è inferiore all'acconto versato;*
3. *L'imposta di competenza è pari all'acconto versato.*

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza...

Prima ipotesi: IMPOSTA > ACCONTO (continua)

Quando il calcolo delle imposte dovute sul reddito imponibile del periodo presenta un debito di imposta superiore a quanto versato in acconto, se il versamento dell'acconto è stato contabilizzato come credito verso l'Erario, la registrazione al 31/12 può avvenire in due modi:

1. Il debito verso l'Erario viene iscritto al netto del credito derivante dagli acconti versati e anche di eventuali altri crediti d'imposta e di ritenute d'acconto subite nell'esercizio;
2. Il debito verso l'Erario viene iscritto al lordo degli acconti, di eventuali altri crediti e delle eventuali ritenute d'acconto subite, che verranno detratti al momento del pagamento del debito tributario.

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Prima ipotesi: IMPOSTA > ACCONTO

Ipotesi n. 1

VE-	Imposte sul reddito di esercizio		VE+
VF+		Erario C/imposte da liquidare (Debiti tributari) Erario C/acconto imposte Erario C/ritenute	VF-

Ipotesi n. 2

VE-	Imposte sul reddito di esercizio		VE+
VF+		Erario C/imposte da liquidare (Debiti tributari)	VF-

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Seconda ipotesi: IMPOSTA < ACCONTO

Se l'acconto è stato contabilizzato come credito nella registrazione al 31/12, è necessario rilevare il costo relativo all'imposta di competenza, mentre la quota versata in eccedenza viene iscritta come credito verso l'Erario, che potrà essere utilizzato a scomputo dei pagamenti successivi oppure chiesto a rimborso. Anche in questo caso, le modalità di registrazione sono due:

1. Si procede allo storno dell'acconto versato e dei crediti o delle ritenute d'acconto subite, rilevando la differenza rispetto all'imposta dovuta come credito verso l'Erario;
2. Si procede a rilevare il costo di competenza dell'esercizio e il debito verso l'Erario al lordo dell'acconto, dei crediti e delle ritenute d'acconto subite, che verranno stornati nel periodo

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Seconda ipotesi: IMPOSTA < ACCONTO

Ipotesi n. 1

VE-	Imposte sul reddito di esercizio		VE+
VF+	Crediti verso Erario	Erario C/acconto imposte Erario C/ritenute	VF-

Ipotesi n. 2

VE-	Imposte sul reddito di esercizio		VE+
VF+		Erario C/imposte da liquidare (Debiti tributari)	VF-

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Terza ipotesi: IMPOSTA = ACCONTO

Se l'imposta di competenza è uguale all'acconto versato in sede di rilevazione, è possibile stornare in toto l'acconto versato oppure rilevare il debito d'imposta, per poi compensarlo con l'acconto nel periodo successivo al momento della redazione della dichiarazione dei redditi.

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Il pagamento dell'imposta a saldo

Nelle date previste per il pagamento del primo acconto, sia i soggetti IRAP che i soggetti IRES devono versare il saldo dell'imposta dovuta per l'anno precedente, scomputando gli acconti versati, gli eventuali crediti d'imposta e le ritenute d'imposta subite a titolo di acconto.

Al momento del pagamento si procede allo strono del debito tributario rilevato in sede di determinazione del risultato di periodo a fine esercizio...

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Il pagamento dell'imposta a saldo

Ipotesi n. 1

VE-			VE+
VF+	Erario C/imposte da liquidare (Debiti tributari)	Banca C/C	VF-

Ipotesi n. 2

VE-			VE+
VF+	Erario C/imposte da liquidare (Debiti tributari)	Erario C/acconto imposte Erario C/ritenute Banca C/C	VF-

La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza ...

Il pagamento dell'imposta a saldo

Nell'ipotesi in cui la posizione a credito verso l'Erario superi il debito d'imposta, l'eccedenza d'imposta derivante dalla dichiarazione può essere chiesta a rimborso oppure riportata come credito da utilizzare per compensare a scomputo i versamenti del periodo d'imposta successivo. Il credito vantato verso l'Erario può essere portato in diminuzione degli acconti o dalle imposte dovute per la successiva dichiarazione dei redditi.

Ipotesi n. 3

VE-			VE+
	Erario C/acconto imposte	Crediti v/Erario Banca C/C	
VF+			VF-

La rilevazione contabile delle imposte dirette: pagamento dell'imposta a saldo (1)

Entro i termini previsti dalla norma fiscale, i contribuenti devono versare il saldo dell'imposta dovuta per l'anno precedente computando gli acconti versati, gli eventuali crediti d'imposta e le ritenute d'imposta subite a titolo di acconto.

Al momento del pagamento si procede allo storno del debito tributario rilevato in sede di determinazione del risultato di periodo a fine esercizio.

Il debito tributario può essere iscritto in contabilità al netto dei crediti e delle ritenute subite.

La rilevazione contabile delle imposte dirette: pagamento dell'imposta a saldo (2)

Nell'ipotesi in cui la posizione a credito verso l'Erario superi il debito d'imposta, l'eccedenza derivante dalla dichiarazione può essere chiesta a rimborso oppure riportata come credito da utilizzare per compensare, a scomputo, i versamenti del periodo d'imposta successivo.

Il credito vantato può essere portato in diminuzione dagli acconti o dalle imposte dovute per la successiva dichiarazione dei redditi.

L'effetto imposte: le differenze permanenti e temporanee (1)

Le **differenze permanenti** si generano quando:

Un componente negativo del risultato d'esercizio non viene riconosciuto come tale nella determinazione dell'imponibile;

Un componente positivo del risultato d'esercizio non è soggetto a imposte (ricavi esenti o non imponibili);

Quando si hanno agevolazioni o limitazioni temporali per poste specifiche.

Tali differenze vengono definite permanenti in quanto non recuperabili negli esercizi futuri. Il loro effetto si limita alla determinazione delle imposte del periodo e non si hanno conseguenze dirette né sul bilancio né sulle dichiarazioni dei redditi degli esercizi successivi.

L'effetto imposte: le differenze permanenti e temporanee (2)

Le **differenze temporanee** si generano nei componenti positivi o negativi del risultato d'esercizio che partecipano alla determinazione del reddito imponibile in misura e in esercizi diversi da quello della loro rilevazione ai fini civilistici.

In altri termini, tali differenze generano soltanto uno scostamento temporale nel pagamento delle imposte, causato dalla diversità dei criteri di valutazione e di competenza economica dei componenti, ferma restando l'entità complessiva dell'onere fiscale nel periodo di agevolazione o limitazione considerato.

Le differenze temporanee, quindi, non generano interferenze fiscali sul bilancio d'esercizio, in quanto delle stesse si deve tenere conto solo in sede di dichiarazione dei redditi.

L'effetto imposte: le imposte differite (1)

Il problema delle **imposte differite** si ha quando la normativa consente una temporanea riduzione del carico tributario per la possibilità di «spesare» in misura maggiore un componente negativo del risultato di periodo o per ridurre un componente positivo, spostando la tassazione agli esercizi futuri.

Il differimento della tassazione si genera quando:

1. I componenti **positivi** del risultato di periodo iscritti, in base alla competenza, nel CE vengono tassati in esercizi successivi;
2. I componenti **negativi** di reddito sono fiscalmente deducibili in periodi antecedenti a quelli in cui saranno iscritti nel CE, secondo il principio di competenza economica.

L'effetto imposte: le imposte differite (2)

In entrambe le ipotesi, le imposte differite devono essere rilevate come componente negativo del risultato del periodo, sotto la voce 22) del CE, *«Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate»*.

In contropartita, esse vengono, inoltre, accantonate in un'apposita voce del passivo dello SP, nello specifico la voce *«B) Fondi per rischi e oneri – 2) per imposte, anche differite»*.

Gli importi accantonati saranno, poi, utilizzati negli esercizi successivi, quando si avrà l'effettiva tassazione dei componenti di reddito rinviati.

La rilevazione delle imposte differite, oltre che dal Codice Civile, viene regolata sia dall'OIC 25 che dallo IAS 12.

L'effetto imposte: le imposte anticipate (1)

Il pagamento di **imposte anticipate** ricorre quando la normativa fiscale non permette di ridurre, nell'esercizio di competenza, i componenti negativi di reddito, ma ne consente la deduzione, ai soli fini fiscali, negli esercizi successivi.

Ad esempio, si determina un'anticipazione di tassazione per il differimento parziale delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione per la quota che eccede il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio: l'importo eccedente è deducibile in quote costanti nei 5 esercizi successivi a quello del loro sostenimento.

L'effetto imposte: le imposte anticipate (2)

Se si ritiene che il conto «Imposte anticipate» rappresenti un costo anticipato momentaneamente sospeso e rinviato al futuro, la collocazione più corretta sarebbe alla voce D) dell'attivo dello SP, anche se il legislatore civilistico ritiene che vadano inserite alla voce C)-II-4 ter.

L'eventuale rilevazione delle imposte anticipate, inoltre, comporta la riduzione della voce 22) del CE.

La registrazione contabile delle imposte (1)

La contropartita delle imposte è, a seconda che si tratti di imposte anticipate o differite, un credito od un fondo, entriamo nel dettaglio.....

- Le imposte anticipate, rappresentano imposte pagate anticipatamente e che verranno recuperate negli esercizi successivi, la cui contropartita è rappresentata da un credito;
- ❖ Le imposte differite, rappresentano imposte che verranno pagate negli esercizi successivi, la cui contropartita è rappresentata da un fondo.

La registrazione contabile delle imposte (2)

Le voci di C.E. interessate sono:

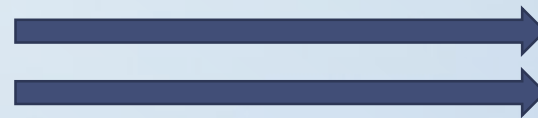
- Imposte anticipate dell'esercizio
- Imposte anticipate degli esercizi precedenti
- ❖ Imposte differite dell'esercizio
- ❖ Imposte differite degli esercizi precedenti



Le imposte (anticipate e differite) sono individuate al n. 22) di C.E.

Le voci di S.P. interessate sono:

- Crediti per imposte anticipate
- ❖ Fondo per imposte differite



- (C II 4-ter-Attivo)
- ❖ (B II – Passivo)

La registrazione contabile delle imposte, le imposte anticipate – esempio (1-a)

Nell'esercizio 2017 viene deliberato un compenso agli amministratori che verrà, però, corrisposto solo nel 2018.

Siamo, perciò, in presenza di imposte anticipate, giacché i compensi saranno tassati nell'anno corrente, laddove gli stessi saranno elargiti solo l'anno successivo.

2017

VE-		VE+
	Imposte anticipate IRES dell'esercizio	
VF+	Crediti imposte anticipate IRES	VF-

La registrazione contabile delle imposte, le imposte anticipate – esempio (1-b)

Nell'esercizio 2018 l'imponibile fiscale verrà ridotto dalla deduzione del compenso erogato procedendo, in tal senso, allo storno delle imposte anticipate:

2018

VE-	Imposte anticipate IRES dell'esercizio		VE+
		Crediti imposte anticipate IRES	
VF+			VF-

La registrazione contabile delle imposte, le imposte differite – esempio (2-a)

In seguito alla cessione di un immobile, la società Alfa S.r.l. ha conseguito, nell'anno 2017, una plusvalenza.

IOTESI SEMPLIFICATA:

- Civilisticamente, la plusvalenza è imputata per il suo intero ammontare in C.E. nell'anno in cui è stata conseguita;
- Fiscalmente, la plusvalenza sarà tassata per 5 anni per una quota annua pari ad 1/5 del suo valore. Si realizza, perciò, la riduzione del reddito imponibile attuale e l'incremento dei redditi imponibili futuri, andando così ad aprire il fondo imposte differite.

	2017						
VE-	<table border="1"><tr><td>IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio</td><td></td></tr><tr><td></td><td>F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP</td></tr></table>		IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio			F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP	VE+
IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio							
	F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP						
VF+			VF-				

La registrazione contabile delle imposte, le imposte differite – esempio (2-b)

Nell'esercizio 2018 verrà imputata in C.E. una quota pari ad 1/5 dell'imposta complessiva alla quale corrisponderà, in contropartita, lo storno del fondo.

Con tale rilevazione, una parte del costo per imposte è ricondotta alla quota di reddito imponibile di competenza di esercizi precedenti e rinviata a questo esercizio come imponibilità fiscale.

Lo stanziamento di imposte differite tramite costituzione di un apposito fondo e l'uso di quest'ultimo, sono finalizzati a ripristinare la corretta competenza economica delle imposte sul reddito.

2018						
VE-	<table><tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: center;">IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio</td></tr><tr><td style="text-align: center;">F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP</td><td></td></tr></table>		IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio	F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP		VE+
	IRES dell'esercizio IRAP dell'esercizio					
F. do imposte differite IRES F. do imposte differite IRAP						
VF+		VF-				

Parte 2: I componenti straordinari

Le modifiche al bilancio d'esercizio apportate dal D.Lgs. 139/2015...

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 dello scorso 4 settembre del **D.Lgs. 139 del 18 agosto 2015**, è stata data attuazione alla direttiva europea 2013/34/UE *“relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge”*, le cui disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016.

... La modifica dell'art. 2425 c.c.

- Dal 1° gennaio 2016, per allinearsi alle regole dello IASB, **non esiste più 'area straordinaria**, prima distintamente evidenziata. In tal modo si evitano anche le incertezze circa la definizione di cosa fosse straordinario e cosa no.
- è stata eliminata la macroclasse E) relativa all'area straordinaria: i proventi e gli oneri straordinari vanno ora indicati, se di ammontare apprezzabile, nella Nota integrativa;

A) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

OIC 12 (2014)	OIC 12 (2016)
Oneri di ristrutturazione aziendale	Dipende da natura
Ristrutturazione del debito	C16 d)
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	A5 / B14
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	C 15) / C16 b) / C 17)
Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	A5 / B14
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	A5 / B14
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito	A5 / B14
Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria	Dipende da natura

B) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa

OIC 12 (2014)

OIC 12 (2016)

Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie.

Dipende, ma i relativi rimborsi sono in A5

Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari)

C16 d)

Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali

A5 / B14

Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa

C 15) / C16 b) / C 17)

Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria

A5 / B14

Indennità varie per rotture di contratti.

A5 / B14

C) Imposte esercizi precedenti

OIC 12 (2014)

Nessuna distinzione tra imposte dirette ed indirette

Iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi).

Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.

OIC 12 (2016)

Distinzione tra imposte dirette ed Indirette

Imposte dirette

Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono classificati nella voce 20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate.

Imposte indirette

Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi) sono classificati in B14.

La differenza derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo è classificata in A5 (se positiva) o in B14 (se negativa).

D) Altre componenti: norma di «chiusura»

Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) per cui l'OIC 12 non identifica ex ante una classificazione specifica è il redattore del bilancio, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, che deve individuare la corretta classificazione.

E) Informativa in nota integrativa

Informativa sugli effetti rilevanti

Le società devono illustrare nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione a principio di (ir)rilevanza ex. art. 2423, comma 3.

Informativa sui ricavi e costi eccezionali

Ricavi e costi straordinari  Ricavi e costi eccezionali

L'obiettivo di tale informativa è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico normalizzato dell'impresa

Definizione di componenti straordinari

I **componenti straordinari del reddito d'impresa** sono componenti di costo e di ricavo, caratterizzati da almeno uno dei seguenti requisiti:

1. Sono derivanti da eventi fortuiti, casuali, indipendenti dalla volontà aziendale e che si manifestano sporadicamente;
2. Sono derivanti da eventi occasionali e che si manifestano sporadicamente;
3. Rappresentano delle «eredità» di esercizi precedenti;
4. Costituiscono gli effetti di cambiamenti nei criteri di valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo.

I componenti straordinari derivanti da eventi casuali (1)

Gli **eventi casuali** che originano componenti reddituali sono numerosi.

Un primo gruppo consiste in eventi dannosi quali incendi, furti, distruzioni di beni dell'impresa. Tali eventi originano dei costi straordinari che, in genere, vengono inseriti nel conto «Sopravvenienze passive».

Nei confronti di tali eventi, l'impresa può tutelarsi dai rischi in essere procedendo a forme di copertura assicurativa, la quale può essere:

- **Esterna**, con relativo sostenimento dei premi assicurativi, quindi con conseguente trasferimento del rischio sulle compagnie assicurative;
- **Interna**, che comporta l'accantonamento di apposite quote in specifici fondi rischi.

I componenti straordinari derivanti da eventi sporadici e occasionali (1)

Questa classe di componenti straordinari può constare di molteplici elementi accomunati dalla riferibilità a gruppi di operazioni estranee all'attività caratteristica e dalla scarsa ricorrenza temporale.

Questo secondo requisito è indispensabile perché si qualifichi il componente straordinario, altrimenti il costo o il ricavo interessato sarebbero semplicemente componenti reddituali riferiti alla gestione extra-caratteristica, ma sempre di natura ordinaria.

I componenti straordinari derivanti da eventi sporadici e occasionali (2)

Un'azienda, dopo aver acquistato per € 400.000,00 un terreno edificabile da adibire ad uso civile, lo rivende a € 550.000,00 + IVA 20%.
La scrittura sarà la seguente:

VE-

VE+

VF+

VF-

	Terreni 400.000,00 Plusvalenze 150.000,00
Crediti diversi 660.000,00	IVA a debito 110.000,00

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti (1)

La determinazione di valori numerari presunti può risultare non perfettamente coincidente con la variazione numeraria certa che si viene a verificare al momento della conclusione dell' operazione.

Tale discrasia è il risultato di errori commessi al momento della registrazione, che hanno portato a una stima errata dei valori finanziari.

Gli errori possono essere di natura materiale (sviste, errori di calcolo) o di natura soggettiva (previsione imperfetta degli eventi).

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti (2)

Quando la correzione dell'errore trova collocazione temporale in un esercizio diverso da quello in cui si è originato l'evento, la rettifica non è più possibile e si determinano variazioni economiche non di competenza dell'esercizio originario che trovano collocazione, come fatti straordinari, tra le componenti negative e/o positive di reddito.

Tra i possibili eventi che danno luogo a componenti straordinari connessi a esercizi precedenti si identificano:

- *Il sorgere di imposte pregresse non previste in appositi accantonamenti;*
- *La rettifica di errori di fatturazione per operazioni avvenute in esercizi precedenti;*
- *La sopravvenuta insussistenza di debiti.*

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: imposte pregresse (1)

I debiti per imposte pregresse sorgono in funzione della mancata o inesatta registrazione nell'esercizio di competenza dell'accantonamento relativo all'imposta successivamente dovuta, per errori di calcolo o per errata considerazione di norme fiscali vincolanti.

L'operazione dà luogo a una VE- (VE+) nel caso di maggiori (minori) imposte rispetto a quelle previste e a una VF pari al nuovo maggiore (minore) debito nei confronti dell'Erario.

Il legislatore indica esplicitamente tale voce tra gli oneri straordinari, sebbene le imposte difficilmente si possono considerare estranee alla gestione ordinaria.

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: imposte pregresse (2)

Rilevate in sede di predisposizione della denuncia annuale maggiori imposte sul reddito per € 3.500,00 relative al periodo precedente. La scrittura sarà la seguente:

VE-	Sopravvenienze passive 3.500		VE+
VF+		Erario c/imposte 3.500	VF-

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: errori di fatturazione (1)

Gli errori di fatturazione possono essere dovuti a errori di calcolo, errori di imputazione dei prezzi di vendita, errori nella definizione della qualità della merce venduta o acquistata.

Quando questi errori vengono rilevati nel corso dell'esercizio in cui si è verificata la variazione economica, l'operazione prevede la rettifica diretta dell'importo della variazione registrata.

Nel caso in cui questo non sia possibile, dal momento che il fatto si è verificato in un esercizio diverso, la variazione diviene un elemento straordinario nell'esercizio in cui viene rilevata.

N.B.

Decorso un anno dalla fatturazione dell'operazione, non è più possibile effettuare variazioni dell'imposta (cfr. D.P.R. 633/72 art. 26 c. 3).

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: errori di fatturazione (2)

Nell'esercizio precedente si erano acquistate merci per € 3.000 + IVA 20%. Nel corso del presente esercizio viene constatata la non corrispondenza del prezzo fatturato con quello stabilito in via preliminare con il fornitore per un importo complessivo di € 500:

VE-		Sopravvenienze attive 500,00	VE+
	Debiti v/fornitori 500,00		
VF+			VF-

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: insussistenza di debiti (1)

La sopravvenuta insussistenza di debiti si riferisce a somme da pagare, allocate tra i debiti negli esercizi precedenti, che per fatti sopravvenuti non risultano più dovute.

Un esempio potrebbe essere una transazione tra un'impresa debitrice e un suo creditore, in cui quest'ultimo rinuncia alla quota residua del proprio credito che la debitrice avrebbe dovuto estinguere in un'unica soluzione.

Pertanto, l'impresa debitrice provvederà a stornare l'importo del debito cui il creditore ha rinunciato, eliminandola dalle passività patrimoniali e facendola affluire tra i proventi straordinari del CE.

I componenti straordinari connessi ad esercizi precedenti: insussistenza di debiti (2)

Nell'esercizio precedente si era acquistato un impianto, rivelatosi difettoso nell'esercizio corrente. Le parti concludono una transazione per cui il fornitore rinuncia al proprio credito di € 70.000,00, senza che l'acquirente promuova azioni legali per il risarcimento del danno:

VE-		Sopravvenienze attive 70.000,00	VE+
VF+	Debiti v/fornitori 70.000,00		VF-

I componenti straordinari derivanti da variazioni dei criteri di valutazione (1)

L'introduzione di nuovi principi contabili o l'adozione di criteri di valutazione ammessi in alternativa a quelli precedentemente adottati comporta, molto spesso, un effetto «una tantum» sul risultato economico della gestione.

L'effetto, positivo o negativo, è dovuto alla diversa valutazione che alcuni elementi dell'attivo hanno con l'applicazione del nuovo principio (ad esempio, per le rimanenze di magazzino, il passaggio dalla valutazione LIFO a quella FIFO, che comporta un maggior valore delle scorte).

Al fine di isolare tale effetto, in modo da poter individuare il reddito di esercizio dovuto alla gestione, l'effetto della variazione del principio di valutazione può essere opportunamente attribuito a CE come componente straordinario.

I componenti straordinari derivanti da variazioni dei criteri di valutazione (2)

Si ipotizzi che gli amministratori, per uniformarsi alle regole contabili della holding, passino dal metodo LIFO al metodo FIFO per la valutazione delle rimanenze. Così facendo, le rimanenze iniziali di prodotti passano da € 90.000 a € 120.000, mentre le finali passano da € 116.000 a € 130.000. La prima operazione da registrare è la ripresa delle rimanenze iniziali, al 1/01, con il metodo LIFO:

VE-	Variazioni rimanenze di prodotti 90.000,00	Prodotti 90.000,00	VE+
VF+			VF-

I componenti straordinari derivanti da variazioni dei criteri di valutazione (3)

La seconda operazione è la rilevazione delle rimanenze finali al 31/12 con il criterio FIFO:

VE-					VE+
	Prodotti	130.000,00		Variazione rimanenze di prodotti	90.000,00
VF+					VF-

I componenti straordinari derivanti da variazioni dei criteri di valutazione (4)

La terza e ultima operazione è la rilevazione dell'effetto cumulativo pregresso al 31/12:

VE-	Variazione rimanenze di prodotti 30.000,00	Proventi straordinari per variazione valutaz. 90.000,00	VE+
VF+			VF-

Domande?

- La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRAP
- Schema di calcolo dell'IRAP
- La determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRES
- Schema di calcolo dell'IRES
- La rilevazione contabile delle imposte dirette: imposte pagate in acconto
- La rilevazione contabile delle imposte dirette: le imposte di competenza

- La rilevazione contabile delle imposte dirette: pagamento dell'imposta a saldo
- L'effetto imposte: le differenze permanenti e temporanee
- L'effetto imposte: le imposte differite
- L'effetto imposte: le imposte anticipate
- I componenti straordinari
- Il «nuovo» schema di bilancio con l'entrata in vigore del D.lgs. 139/2015

GRAZIE