



LA RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE SUL BILANCIO DI ESERCIZIO

A Cura del

Dott. Mirco Stella

Commercialista e revisore dei conti

TERZA PROVA PRATICA SAPIENZA UNIVERSITÀ DI ROMA I SESSIONE 2016

Il candidato esponga i riflessi della rilevazione delle imposte correnti e differite sul bilancio di esercizio, tralasciando, per comodità la quantificazione dell'imposta IRAP e trattando esclusivamente dell'imposta IRES. Dopo aver redatto un bilancio di verifica al 31.12. calcoli il carico fiscale di competenza tenendo conto dei seguenti aspetti:



TERZA PROVA PRATICA SAPIENZA UNIVERSITÀ DI ROMA

I SESSIONE 2016

- Compenso degli amministratori corrisposto nell'esercizio successivo a quello di competenza
- Plusvalenza derivante dalla cessione di un bene detenuto da 4 anni
- Ammortamenti effettuati in misura superiore a quella consentita fiscalmente
- Interessi passivi pari al 35% del ROL;
- Accantonamento al fondo svalutazione crediti in misura superiore a quella consentita fiscalmente;
- Spese relative a servizi di telefonia fissa e mobile;



PREMESSA

- Le società di capitali sono soggette all'IRES.
- Per giungere al reddito fiscale devono essere apportate al reddito civilistico le variazioni stabilite dal T.U.I.R
- L'IRES viene calcolata sul reddito fiscale, così come determinato, apportando le dovute variazioni in aumento o in diminuzione;
- Al momento l'aliquota vigente è il 27,5%



SVOLGIMENTO

La determinazione dell'imposta lorda Ires si effettua partendo dal risultato civilistico ante Imposte, come da conto economico il cui schema è riportato nell'art.2425 cc., rettificato mediante variazioni in aumento o diminuzione previste dal TUIR.

Le modalità di determinazione della base imponibile sono contenute nel Tuir (DPR 917/1986) negli art. 81 ss.



LE VARIAZIONI FISCALI

	Tipo I	Tipo II
Variazioni Fiscali in aumento	del reddito imponibile rispetto a quello civilistico, in quanto incrementano il valore di un componente positivo iscritto in conto economico	del reddito imponibile rispetto a quello civilistico, in quanto eliminano o riducono un componente negativo iscritto in conto economico
Variazioni Fiscali in diminuzione	del reddito imponibile rispetto a quello civilistico, in quanto eliminano o riducono un componente positivo di reddito iscritto nel conto economico civilistico	del reddito imponibile rispetto a quello civilistico, in quanto consentono di dedurre costi non iscritti (o iscritti in misura inferiore a quella ammessa fiscalmente) nel conto economico civilistico

LE VARIAZIONI FISCALI TEMPORANEE

- Si dicono **temporanee** quando aggiungono (sottraggono) componenti di reddito al risultato civilistico di un esercizio, per poi sottrarre (aggiungere) i medesimi elementi al risultato civilistico di un esercizio successivo.
- Si suole dire che vengono riassorbite nel tempo, dando origine al fenomeno delle imposte differite.
- Con le variazioni temporanee il reddito assoggettato ad imposta rimane pari a quello civilistico, assistiamo solo ad un differimento del momento impositivo.



LE VARIAZIONI FISCALI PERMANENTI

- Le variazioni si dicono permanenti quando aggiungono o sottraggono al risultato civilistico elementi di reddito che non verranno più recuperati. Questo tipo di variazione non generano fiscalità differita.



DUE TIPI DI REDDITO “CIVILISTICO E FISCALE”

- La differenza tra le due tipologie di reddito è funzionale alle diverse finalità a cui sono preposte. **Il reddito civilistico** deve comunicare a tutti i soggetti interessati all'andamento dell'impresa il risultato della gestione e dunque se l'impresa genera o assorbe ricchezza.



DUE TIPI DI REDDITO “CIVILISTICO E FISCALE”

- **Il reddito fiscale** rappresenta quel risultato reddituale, che rientra nei desiderata del fisco. Una volta determinato diviene la base imponibile dell' imposta. La sua entità dipende dall'applicazione delle norme tributarie, spesso oggetto di modifica.



COMPETENZA E VARIAZIONI TEMPORANEE

- In base al principio della competenza, le imposte, vengono imputate nel conto economico dell'esercizio a cui si riferiscono, indipendentemente dalla loro esigibilità.

Nel caso si produca una variazione temporanea in diminuzione, l'imponibilità di una parte di reddito verrà differita ad un momento successivo, ma il costo connesso all'imposta verrà iscritto nel conto economico dell'esercizio in cui è stato prodotto tale reddito, e avrà come contropartita il fondo per imposte differite nel passivo dello stato patrimoniale.



COMPETENZA E VARIAZIONI TEMPORANEE

- Nel caso si produca una variazione temporanea in aumento, il reddito imponibile aumenterà, ma il costo della maggiore imposizione non dovrà gravare sul risultato di esercizio.
- Le maggiori imposte da pagare potranno essere recuperate negli esercizi successivi, e sono iscrivibili tra i crediti nell'attivo circolante.



PRUDENZA E VARIAZIONI TEMPORANEE

- La rilevazione delle imposte anticipate deve avvenire nel rispetto del principio della prudenza, per il quale i crediti devono essere iscritti solo se potranno essere ragionevolmente realizzati.
- Per le imposte anticipate vale un principio analogo, infatti potranno essere iscritte solo nell'ipotesi che i redditi imponibili futuri siano positivi ed almeno pari alle differenze che si andranno ad assorbire. In assenza di questo presupposto le imposte anticipate non potranno essere iscritte tra i crediti.



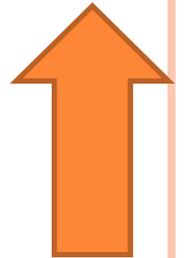
Stato patrimoniale			
Attivo		Passivo	
Impianti	100.000	Debiti verso fornitori	100.000
Attrezzature	40.000	Erario conto iva	6.000
Prodotti finiti	50.000	Fondo amm. Impianti	85.000
Materie prime	60.000	Fondo amm. Attrezz.	15.000
Crediti per imposte anticipate	2.000	Banche	25.000
Crediti verso clienti	30.0000	Fondo svalutazione crediti	6.000
Erario acconto Ires	10.000	Capitale sociale	311.000
Cassa	1.000	Riserva legale	10.000
		Utile ante imposte	5.000
Totale	563.000	Totale	563.000

Conto Economico civilistico				
Costi			Ricavi	
Amm impianti	3.000		Interessi attivi su titoli	1.000
Amm. Attrezzature	2.000		Prodotti finiti rim. Finali	30.000
Materie prime acquisti	10.000		Materie prime rim finali	25.000
Materie prime rim iniziali	15.000		Ricavi c/vendite	50.000
Prodotti finiti rim iniziali	25.000		Plusvalenze da alienazione	20.000
Compensi amministratori	20.000			
Spese per telefonia	10.000			
Svalutazione crediti	6.000			
Interessi passivi	30.000			
Totale Costi	121.000			
Utile ante imposte	5.000			
Totale Generale	126.000	Totale Ricavi		126000

1) COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

COMMA 5 ART.95 TUIR

- Il comma 5 dell'art.95 del Tuir stabilisce che i compensi agli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Dunque per cassa.
- Tipologia: Variazione in aumento Temporanea per 20.000 euro
- Imposte anticipate da iscrivere in bilancio 5.500 euro



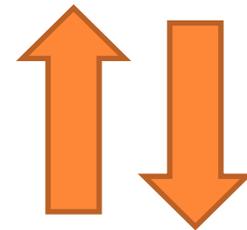
2) PLUSVALENZA ART.84 COMMA 4 TUIR

- In caso di cessione a titolo oneroso di beni strumentali o patrimoniali, l'eventuale differenza positiva tra prezzo di vendita e il valore netto di bilancio costituisce una plusvalenza imponibile. Se la società possiede il bene da almeno tre anni può decidere se imputare la plusvalenza al reddito imponibile:
- Per intero;
- In quote costanti nello stesso esercizio e nei successivi, ma non oltre i quarto;



2) PLUSVALENZA ART.84 COMMA 4 TUIR

- L'attrezzatura è stata acquistata nell'anno X-4 è possibile dunque per l'impresa ridurre il carico fiscale del periodo, differendo la tassazione su 5 anni.
- Tipologia : Variazione Mista temporanea
- Variazione in diminuzione per 20.000 euro
- Variazione in aumento per 4.000 euro
- Imposte differite da iscrivere in bilancio per 4.400 euro



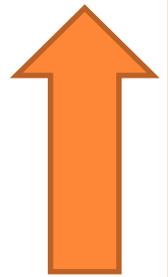
3) AMMORTAMENTO BENI MATERIALI ART.102 TUIR

- L'ammortamento ordinario è determinato applicando al costo dei beni i coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale (D.M. 31 dicembre 1988).
- I coefficienti sono ridotti alla metà per il primo esercizio in cui il bene viene acquistato e se entra in funzione. Se dunque l'aliquota civilisticamente applicata risulta maggiore di quella riconosciuta fiscalmente sarà necessario riprendere a tassazione la differenza.



3) AMMORTAMENTO BENI MATERIALI ART.102 TUIR

- Ammortamento civilistico 3.000 euro coefficiente (20%)
- Ammortamento riconosciuto fiscalmente 1.500 euro coefficiente (10%)
- Tipologia Variazione in aumento temporanea di 1.500 euro
- Imposte anticipate da iscrivere 412,5



4) INTERESSI PASSIVI ART. 96 TUIR

- Le regole per la deduzione degli interessi passivi si trovano nell'art. 96 del Tuir, si considerano deducibili gli interessi passivi per una quota pari agli interessi attivi e proventi assimilati;
- L'eccedenza può essere dedotta per un importo pari al 30% del Rol, determinato come differenza tra le voci di conto economico valore della produzione A) e costi della Produzione B), con esclusione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria;
- Gli interessi passivi indeducibili in un determinato periodo di imposta sono dedotti dai successivi periodi di imposta, a patto che nei successivi periodi gli interessi passivi siano inferiori al 30% del rol.



4) INTERESSI PASSIVI ART. 96 TUIR

- La differenza tra A) e B) è pari a 34.000 euro
- Non vi sono Canoni leasing
- Ammortamenti 5000 euro



4) INTERESSI PASSIVI ART. 96 TUIR

- Calcolo Plafond 30 %

$$0.30 \times 39.000 = 11.700 \text{ plafond}$$

- Rol anno precedente (ipotizzato) 4000 euro

$$11.700 + 4.000 = 15.700 \text{ rol anno x}$$



4) INTERESSI PASSIVI ART. 96 TUIR

L'ammontare degli interessi deducibili nell' anno sarà pari a 15.700 (ROL anno X)

- Interessi attivi 1.000 euro
- Interessi Passivi 30.000 euro



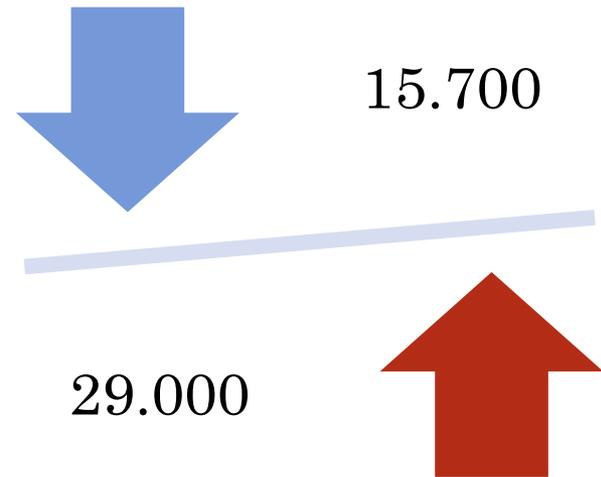
Interessi passivi netti anno x



4) INTERESSI PASSIVI ART. 96 TUIR

- Interessi passivi deducibili 15.700 euro
- Interessi passivi anno x 29.000 euro

Interessi indeducibili dell'anno



- Imposte anticipate 3.657,50
- Variazione in aumento



5) ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI ART.106 TUIR

- L'art 106 al comma 1 stabilisce che l'accantonamento al fondo svalutazione crediti è deducibile nel limite dello 0,5% del totale dei crediti commerciali risultanti a bilancio alla fine dell'esercizio non assistiti da garanzie. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni ha raggiunto il 5% del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio a fine esercizio.
- Al comma 2 si dice che le perdite su crediti sono deducibili limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni dedotte nei precedenti esercizi.



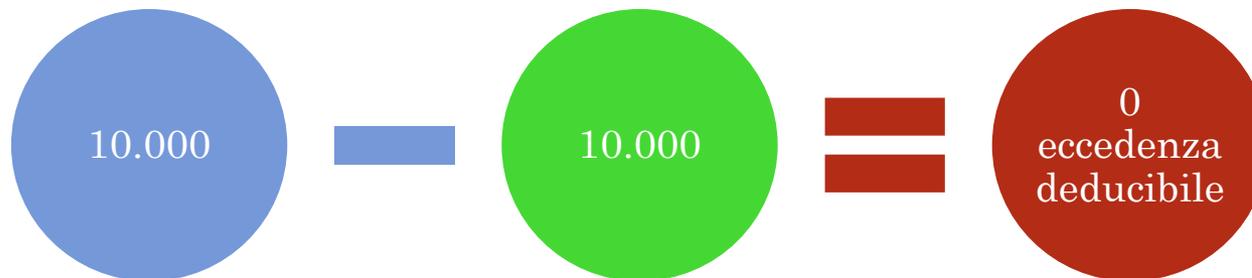
5) ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI ART.106 TUIR

- Ipotizziamo una perdita su crediti prodotta a seguito del fallimento di un creditore. Nell'anno il creditore Cornell è stato dichiarato fallito, ai sensi dell'art. 106 comma 2 possiamo dedurre solo la parte del credito svalutato che eccede il fondo svalutazione crediti cumulato negli anni precedenti.
- Immaginiamo che il credito Cornell nell'anno x sia di 10.000 euro e che alla data x-1 la società abbia un fondo svalutazione crediti di 10.000 euro. In questo caso la perdita su crediti verrà interamente assorbita dal fondo svalutazione e dunque non avremo nessuna eccedenza da dedurre.



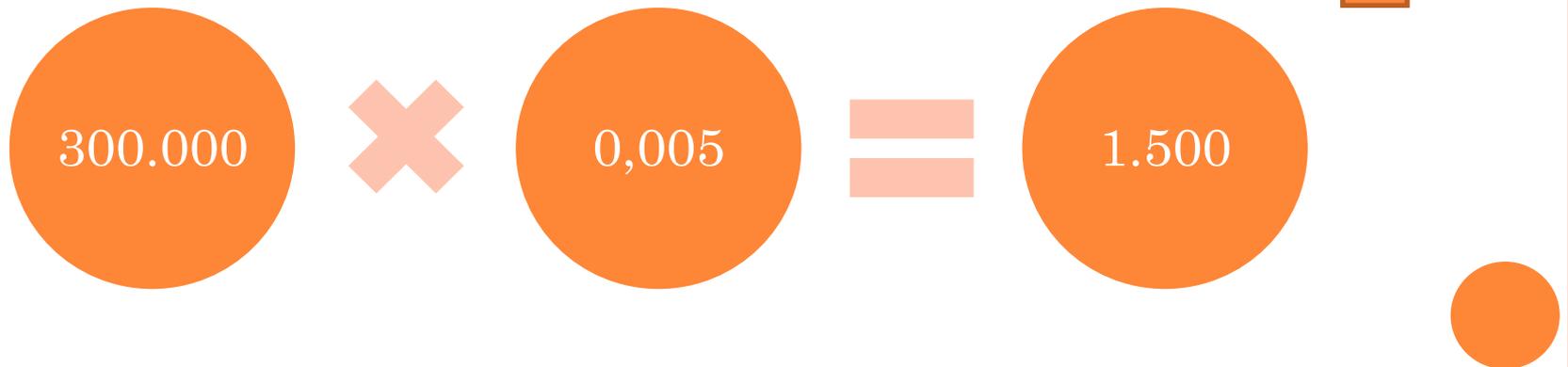
5) ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI ART.106 TUIR

- Perdita su crediti Cornell anno x 10.000 euro
- Fondo svalutazione crediti anno x-1 10.000 euro



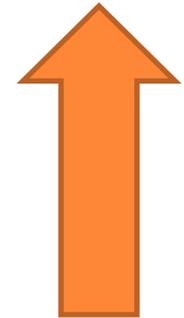
5) ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI ART.106 TUIR

- Ammontare crediti anno x, 300.000 euro
- Svalutazione civilistica anno x, 6.000 euro
- Svalutazione fiscalmente riconosciuta 1.500 euro
- Variazione in aumento 4.500 euro
- Imposte anticipate IRES 1.237,50 euro



6) SPESE PER TELEFONIA ART. 102 COMMA 9

- Le spese telefoniche in relazione ai servizi telefonici fissi e mobili sono deducibili nella misura dell' 80%
- Spese telefoniche 10.000 euro
- Spese non deducibili 2.000 euro
- Variazione in aumento Permanente (20%)



	Determinazione imposta Ires	Valori
	Variazioni in aumento	
1	Compenso Amministratore non corrisposto nell'anno	20.000
2	Quota plusvalenza attrezza. Nell'anno	4.000
3	Ammortamento	1.500
4	Svalutazione crediti	4.500
6	Spese telefoniche indeducibili	2.000
5	Interessi passivi indeducibili	13.300
	Totale	45.300
	Variazioni in Diminuzione	
	Plusvalenza frazionata su attrezzature	20.000
	Totale	20.000
	Liquidazione imposta	
	Utile lordo civilistico	<u>5.000</u>
	Totale variazioni in aumento	45.300
	Totale variazioni in diminuzione	-20.000
	Imponibile Ires	30.300
	Ires corrente (27,5)	8.332,5
	Ritenute subite	0
	Acconti Ires Versati	-10000
	Credito Ires	-1667,5

IMPOSTE ANTICIPATE,DIFFERITE E UTILE NETTO

- Come detto in precedenza, queste imposte sono destinate ad essere riassorbite nel tempo, ed hanno la funzione di rappresentare contabilmente gli scostamenti temporanei tra reddito civile e reddito fiscale.
- Sono iscritte al numero 20) del conto economico così come riclassificato ai sensi dell' art. 2425 del codice civile, insieme alle imposte correnti.
- Totale imposte anticipate 10.807,50 euro
- Totale imposte differite 1.100 euro
- Totale imposte correnti 8.332 euro



IMPOSTE ANTICIPATE, DIFFERITE E UTILE NETTO

