



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Roma**

SIMULAZIONE ESAME DI STATO

TAX AUDIT E VERIFICA DEL FONDO IMPOSTE: UN CASO PRATICO

Roma, 7 novembre 2018
Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Roma

M. Mario Astrologo
Dottore Commercialista
STUDIO TRIBUTARIO DEIURE



ARGOMENTI DA SVILUPPARE:

1. PREMESSA
2. ANALISI BILANCIO DI VERIFICA
3. IPOTESI DI BASE
4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI
5. CALCOLO DELLE IMPOSTE
6. VERIFICA FONDO IMPOSTE DIFFERITE
7. SCRITTURE CONTABILI

1. PREMESSA

Art. 2425 C.C.: Voce 20) “imposte sul reddito d’esercizio, correnti, differite e anticipate”.

Tale voce è costituita dalla sommatoria di **imposte correnti e imposte differite**.

IMPOSTE CORRENTI

Al risultato civilistico ante imposte si apportano delle variazioni in aumento e/o in diminuzione, dovute al mancato/parziale riconoscimento fiscale dei costi e dei ricavi così come contabilizzati a Conto Economico. Tali variazioni hanno carattere definitivo, producendo quindi effetti sul bilancio del singolo esercizio nel quale vengono operate le variazioni. A titolo esemplificativo: imposte indeducibili, variazioni permanenti.

1. PREMESSA

RISULTATO D'ESERCIZIO +/-

**DIFFERENZE
PERMANENTI**

Costi/Ricavi non deducibili e/o imponibili in nessun esercizio:

- Super ammortamento,
- Telefoniche
- Autovetture, ecc.

**DIFFERENZE
TEMPORANEE**

Costi/Ricavi di competenza dell'esercizio ma che non rientrano nella base imponibile ai fini IRES e vi rientreranno in futuro (o in passato)

= REDDITO IMPONIBILE IRES

1. PREMESSA

IMPOSTE DIFFERITE

La loro contabilizzazione comporta l'imputazione in base al principio della competenza, in modo da depurare il bilancio delle interferenze fiscali.

La normativa fiscale prevede delle variazioni, sia positive sia negative, che producono differenze temporanee di costi e di ricavi rispetto alla loro contabilizzazione in un dato bilancio.

Tali differenze produrranno effetti anche negli esercizi successivi, quando si avrà il *reversal* ossia variazioni di segno opposto rispetto a quelle da cui hanno origine.

UTILE CIVILISTICO
>
REDDITO FISCALE
=
FISCALITA' DIFFERITA

UTILE CIVILISTICO
<
REDDITO FISCALE
=
FISCALITA'
ANTICIPATA

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

(utile civilistico > reddito fiscale)

In questo caso si hanno **differenze temporanee tassabili** (segno + in quanto si tradurranno in importi imponibili negli esercizi futuri) e quindi si parla di **imposte differite passive**, ossia di un differimento della tassazione dovuto a:

- Successiva tassazione di componenti positivi di reddito (es. plusvalenze rateizzabili, utili su cambi) o
- Componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui vengono contabilizzati in bilancio (casistica molto rara).

REMIND: Inserire in Nota Integrativa adeguata informazione sulla movimentazione delle imposte anticipate.

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

(utile civilistico < reddito fiscale)

In questo caso si hanno **differenze temporanee deducibili** (segno – in quanto danno luogo a somme imponibili nell'esercizio in cui si rilevano) e si parla di **imposte differite attive (o anticipate)**, ossia di un'anticipazione del carico fiscale derivante da:

- Elementi negativi di reddito deducibili in esercizi successivi rispetto alla loro contabilizzazione in bilancio, (es. compensi amm.ri, perdite fiscali pregresse) oppure
- Componenti positivi di reddito tassati in esercizi precedenti rispetto alla loro iscrizione (casistica molto rara).

STEP 1: INDIVIDUAZIONE E QUANTIFICAZIONE DELLA DIFFERENZA TEMPORANEA

STEP 2: VALORIZZARE LA DIFFERENZA TEMPORANEA INDIVIDUATA SECONDO LE CORRETTE ALIQUOTE

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

DIFFERENZE TEMPORANEE

DEDUCIBILI

VARIAZIONI IN AUMENTO IN UNICO

IMPOSTE CORRENTI MAGGIORI DELLE IMPOSTE DI COMPETENZA

IMPOSTE ANTICIPATE

TASSABILI

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE IN UNICO

IMPOSTE CORRENTI MINORI DELLE IMPOSTE DI COMPETENZA

IMPOSTE DIFFERITE

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

Imposte differite: si tratta di imposte che saranno pagate in futuro e sono generate da differenze temporanee che rinviano la tassazione; sono imposte civilisticamente di competenza dell'esercizio. Vengono quindi imputati nell'esercizio costi fiscali maggiori di quelli civilistici, riducendo così il carico fiscale. Le imposte "risparmiate", verranno pagate in futuro.

Imposte anticipate: si tratta di imposte pagate nell'esercizio generate da differenze temporanee che anticipano la tassazione; sono imposte civilisticamente di competenza di altri esercizi. Nascono da costi civilisticamente di competenza ma fiscalmente deducibili in più esercizi. Le imposte pagate nell'esercizio saranno recuperate negli esercizi futuri.

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

Requisiti per l'iscrizione in bilancio – OIC 25

38. Le imposte anticipate e differite (e le correlate attività e passività) sono rilevate nel conto economico (e nello stato patrimoniale) nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee. Il calcolo delle attività e passività differite tiene conto delle specificità delle diverse normative fiscali in materia di imponibilità e deducibilità.

39. Le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

Requisiti per l'iscrizione in bilancio – OIC 25

40. La determinazione delle imposte differite si articola nelle seguenti fasi:

- l'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio;
- la determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo;
- l'analisi dei tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;
- il calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio;
- l'analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

Requisiti per l'iscrizione in bilancio – OIC 25

41. Le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

1. PREMESSA

FISCALITA' DIFFERITA

Requisiti per l'iscrizione in bilancio – OIC 25

43. Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.

44. Gli adeguamenti (variazioni in aumento o in diminuzione) del fondo imposte differite (voce B2 del passivo) e dell'attività per imposte anticipate (voce CII5-ter dell'attivo) sono rilevati al conto economico nella voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".

2. BILANCIO DI VERIFICA

CONTO ECONOMICO DELLA SOCIETA' ALFA AL 31.12.2017			
Acquisti merci	214.802	Ricavi	226.500
Consulenze legali e fiscali	26.847	Interessi attivi bancari	8.132
Noleggio computer	2.262	Dividendi	54.000
Leasing macchine elettroniche	1.169	Plusvalenze da partecipazioni	43.500
Compensi amministratori	21.000	Fitti attivi	141.096
Compensi collegio sindacale	18.000		
Compensi per certificazione bilancio	18.000		
Spese di rappresentanza	600		
Alberghi e ristoranti	1.800		
Spese per utenze acqua, gas, elettricità	2.015		
Spese telefoniche	1.200		
Spese di manutenzione	2.981		
Amm.to Imm.ni Immateriali	8.400		
Amm.to Imm.ni Materiali	450		
Salari e stipendi	51.795		
Spese per automezzi	1.875		
Imu	6.000		
Tassa vidimazione libri sociali	240		
Tassa rifiuti	201		
CCIAA	435		
Perdite su crediti	3.000		
Svalutazione crediti	9.000		
Ammortamenti	6.000		
Interessi passivi	9.321		
Totale	407.391	Totale	473.227
Utile d'esercizio	65.836	Perdita d'esercizio	
	<u>473.227</u>		<u>473.227</u>

3. IPOTESI DI BASE

- Non sono presenti perditi fiscali da anni precedenti;
- Una parte dei compensi amministratori, per Euro 5.000, sarà corrisposta al termine dell'esercizio successivo;
- La società ha erogato compensi agli amministratori, per Euro 2.000, di competenza dell'esercizio precedente;
- Il compenso dei sindaci per 1/3 è attribuibile al controllo di bilancio
- I costi spettanti alla società di revisione per la revisione del bilancio sono pari ad Euro 6.000;
- La società nel precedente esercizio ha venduto una vettura, realizzando una plusvalenza di Euro 5.000, optando per la rateazione in più esercizi;
- L'IMU risulta pagata nell'anno e si riferisce ad un immobile strumentale;

3. IPOTESI DI BASE

- Le autovetture non sono date in uso promiscuo ai dipendenti;
- Le perdite su crediti si compongono da crediti vs clienti in fallimento (Euro 2.250) e crediti per i quali non si è iniziata alcuna azione (Euro 750);
- L'ammortamento riguarda un bene materiale acquistato nel 2016 al costo di Euro 30.000;
- Le partecipazioni rispettano le condizioni *Pex*;
- Le manutenzioni sono tutte contrattualizzate;
- Il totale dei crediti in bilancio è pari a Euro 750.000;
- Il credito per imposte anticipate all'inizio dell'esercizio è pari ad Euro 3.300;
- Il fondo imposte differite all'inizio dell'esercizio è pari ad Euro 1.100;

2. BILANCIO DI VERIFICA

CONTO ECONOMICO DELLA SOCIETA' ALFA AL 31.12.2017					
	Acquisti merci	214.802	Ricavi	226.500	
	Consulenze legali e fiscali	26.847	Interessi attivi bancari	8.132	16
	Noleggio computer	2.262	Dividendi	54.000	15
	Leasing macchine elettroniche	1.169	Plusvalenze da partecipazioni	43.500	14
2	Compensi amministratori	21.000	Fitti attivi	141.096	
3	Compensi collegio sindacale	18.000			
3	Compensi per certificazione bilancio	18.000			
12	Spese di rappresentanza	600			
11	Alberghi e ristoranti	1.800			
	Spese per utenze acqua, gas, elettricità	2.015			
9	Spese telefoniche	1.200			
13	Spese di manutenzione	2.981			
	Amm.to Imm.ni Immateriali	8.400			
	Amm.to Imm.ni Materiali	450			
	Salari e stipendi	51.795			
8	Spese per automezzi	1.875			
10	Imu	6.000			
	Tassa vidimazione libri sociali	240			
	Tassa rifiuti	201			
	CCIAA	435			
7	Perdite su crediti	3.000			
6	Svalutazione crediti	9.000			
4	Ammortamenti	6.000			
16	Interessi passivi	9.321			
	Totale	407.391	Totale	473.227	
	Utile d'esercizio	65.836	Perdita d'esercizio		
		<u>473.227</u>		<u>473.227</u>	

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

2) COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Art. 95 c.5 Tuir : *“I compensi spettanti agli amministratori ... sono deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti...”*.

La società corrisponderà una parte nell’esercizio successivo per **Euro 5.000**

VARIAZIONE IN AUMENTO

IMPOSTE ANTICIPATE (Stanziamiento)

$5.000 \times 24\% = 1.200$

ha corrisposto nel presente esercizio una parte derivante dal precedente esercizio per **Euro 2.000**

VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

IMPOSTE ANTICIPATE (Utilizzo o storno)

$2.000 \times 24\% = 480$

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

3) *COMPENSI AI SINDACI E REVISORI (segue)*

La deducibilità del costo coinciderà con la relazione al bilancio, che avverrà l'anno successivo.

La società prevede che 1/3 dei compensi sia riferito al controllo di bilancio per **Euro 6.000 (1/3 di 18.000)**

VARIAZIONE IN AUMENTO

IMPOSTE ANTICIPATE (Stanziamiento)

$$6.000 \times 24\% = 1.440$$

I costi per la revisione sono deducibili al momento di emissione della relazione, per **Euro 6.000**

VARIAZIONE IN AUMENTO

IMPOSTE ANTICIPATE (Stanziamiento)

$$6.000 \times 24\% = 1.440$$

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

3) *COMPENSI AI SINDACI E REVISORI*

Nell'anno in corso si prendono in considerazione i costi di competenza civilistica dello scorso anno.

I costi per i sindaci di competenza civilistica dello scorso anno sono pari a **Euro 4.000**

**VARIAZIONE IN
DIMINUZIONE**

**IMPOSTE ANTICIPATE
(Utilizzo o storno)**

$$4.000 \times 24\% = 960$$

I costi per i revisori di competenza civilistica dello scorso anno sono pari a **Euro 6.000**

**VARIAZIONE IN
DIMINUZIONE**

**IMPOSTE ANTICIPATE
(Utilizzo o storno)**

$$6.000 \times 24\% = 1.440$$

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

4) *AMMORTAMENTI*

La Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1 c.8 ha esteso la disciplina del c.d. «super ammortamento» consistente – in estrema sintesi – di aumentare il costo di acquisto dei beni materiali strumentali nuovi del 40% (ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alle quote di ammortamento).

Costo d'acquisto: Euro 30.000

Aliquota di ammortamento 20%

Ammortamento civilistico : $30.000 * 20\% = 6.000$

Ammortamento fiscale: $(30.000 + 40\%) * 20\% = 8.400$

Vantaggio fiscale = $8.400 - 6.000 = 2.400$

**VARIAZIONE IN DIMINUIZIONE
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

5) *PLUSVALENZE PATRIMONIALI (no sit.cont.)*

La società nel precedente esercizio ha venduto una vettura, realizzando una plusvalenza di Euro 5.000.

Art. 86, c.4 Tuir : “ *Le plus realizzate concorrono a formare il reddito nell’esercizio in cui sono state realizzate ovvero (se posseduti da non meno di 3 anni) in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto...*”

Esercizio X-1 : accantonamento imposte differite passive per Euro 1.100 (4/5 della plus x 27,5%)

Esercizio X : *reversal* per Euro 240 (1.000 x 24%)

**IMPOSTE DIFFERITE
(Utilizzo)**

$$1.000 \times 24\% = 240$$

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

6) SVALUTAZIONE CREDITI

Art. 106, c.1 Tuir : “ *Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio ... sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 % del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi...*”

Crediti in bilancio (ipotesi iniziali): Euro 750.000

Importo deducibile: $750.000 \times 0,50\% = \text{Euro } 3.750$

Svalutazione crediti da CE : Euro 9.000

Variazione in aumento: Euro $9.000 - 3.750 = \text{Euro } 5.250$

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

7) *PERDITE SU CREDITI (segue)*

Art. 101, c.5 Tuir : “ ... le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso... se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’art. 182-bis del R.D. 16.03.1942, n.267 o un piano attestato ai sensi dell’art.67, terzo comma.....”

VS clienti in fallimento (ipotesi iniziali): Euro 2.250

VS altri clienti (ipotesi iniziali): Euro 750

Variazione in aumento: Euro **750**

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

7) *PERDITE SU CREDITI*

Il D.L. 83/2012 ha introdotto 2 nuovi casi in cui si legittima il creditore alla deduzione delle perdite su crediti:

-Se derivante dallo stralcio del credito nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, solo se è stato omologato da parte del Tribunale,

-Se risultano da elementi certi e precisi, se il credito non è superiore a Euro 5.000, se il credito è scaduto da almeno 6 mesi o risulta prescritto in base al Cod. Civ.

Sul punto si confronti la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1 agosto 2013.

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

8) SPESE PER AUTOMEZZI

Art. 164, c.1 Tuir : “ *Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore... sono deducibili ... nella misura del **20%** relativamente alle autovetture e autocaravan ... nella misura del **70%** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti ...*”

Tali nuove % di deducibilità sono state introdotte a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 24.12.12 (entrata in vigore della Legge 228/2012).

Spese per automezzi da bilancio : Euro 1.875

Variazione in aumento: $1.875 \times 80\% = 1.500$

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

9) SPESE TELEFONICHE

Art. 102, c.9 Tuir : “ ...Le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature ... per servizi di comunicazione elettronica ... sono deducibili nella misura dell’80%...”

Spese telefoniche da bilancio : Euro 1.200

Variazione in aumento: $1.200 \times 20\% = 240$

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

10) IMPOSTA IMU

Art. 99, c.1 Tuir : “ *Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento ...*”.

La Legge 147/2013 ha introdotto la possibilità di dedurre dal reddito d’impresa il 20% dell’IMU relativa agli immobili strumentali.

Costo IMU da bilancio : Euro 6.000

Variazione in aumento: Euro 4.800

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

11) ALBERGHI E RISTORANTI

Art. 109, C.5 Tuir : “ ... le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell’art. 95, sono deducibili nella misura del 75%...”

Alberghi e Ristoranti da bilancio = Euro 1.800

25% = Euro **450 VARIAZIONE IN AUMENTO**

**VARIAZIONE IN AUMENTO
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

12) SPESE DI RAPPRESENTANZA (segue)

Art. 108, c.2 Tuir : “ *Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità...*”

D.M. 19.11.2008 : “ *Le spese...deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento sono commisurate all'ammontare dei ricavi... in misura pari a:*

- 1,5% fino a 10 mln
- 0,6% da 10 a 50 mln
- 0,4% oltre 50 mln

**INTEGRALMENTE
DEDUCIBILI NELL'ANNO**

Ricavi : Euro 226.500

Spese di rappresentanza deducibili: **3.398** (151.500 x 1,5%)

Spese sostenute: € 600 + (€ 1.800x75%) = € 1.950

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

12) SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 53/2008, ha chiarito che la limitazione di cui all'art. 109 co. 5 del TUIR opera anche in relazione alle spese di vitto e alloggio che ricadono nell'alveo delle di rappresentanza, sempreché le stesse siano deducibili, secondo quanto previsto dall'art. 108 co. 2 del TUIR. In altri termini, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" devono essere assoggettate:

- in via preliminare, al limite del 75% di cui all'art. 109 co. 5 del TUIR;
- successivamente, ai limiti di congruità di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR e di cui al DM 19.11.2008.

In tal caso, occorre indicare le spese di vitto e alloggio indeducibili nel rispetto dei suddetti limiti quale variazione in aumento dell'utile contabile.

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

13) SPESE DI MANUTENZIONE

Art. 102, c.6 Tuir : “ *Le spese di manutenzione ... che da bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ... sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili ... Resta ferma la deducibilità nell’esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato...*”

**HIP: LE MANUTENZIONI
SONO
CONTRATTUALIZZATE**

**INTEGRALMENTE
DEDUCIBILI NELL'ANNO**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

14) PLUSVALENZE DA PARTECIPAZIONI

Art. 87 Tuir : “ *Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95% le plus sulle partecipazioni con i seguenti requisiti...* ”

- Possesso ininterrotto nell'anno precedente la cessione
- Classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie
- Residenza fiscale della partecipata in *paese white list* ”

Plusvalenza da bilancio = Euro 43.500

95% = Euro **41.325 VARIAZIONE IN DIMINUZIONE**

**VARIAZIONE IN DIMINUZIONE
PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

15) DIVIDENDI

Art. 89, C.2 Tuir : “ *Gli utili distribuiti ... non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società ricevente nella misura del 95% del loro ammontare...*”

Dividendi da bilancio = Euro 54.000

95% = Euro **51.300 VARIAZIONE IN DIMINUZIONE**

**VARIAZIONE IN
DIMINUZIONE PERMANENTE**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

16) INTERESSI ATTIVI E PASSIVI

Art. 96, c.1 Tuir : “ *Gli interessi passivi e oneri assimilati ... sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del ROL...*”

$ROL = A - B + B10$ a), b)

Interessi passivi = **9.321**

Interessi attivi = 8.132

Interessi passivi > Interessi attivi

**DEDUCIBILI
NELL'ANNO € 8.132**

**RIPORTABILI L'ANNO
PROSSIMO € 1.189**

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

17) IMPOSTE ANTICIPATE SU PERDITE FISCALI

Art. 84, c.1 Tuir : “ *La perdita di un periodo d'imposta ... può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare ...*”

Il riporto delle perdite genera, per il principio della competenza, una **differenza temporanea deducibile**, che verrà utilizzata per ridurre il carico fiscale degli esercizi futuri.

E' necessario che negli anni futuri si generino condizioni tali da riassorbire i benefici fiscali correlati alla fiscalità differita attiva (utili che generano imposte).

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

17) *IMPOSTE ANTICIPATE SU PERDITE FISCALI*

OIC 25

47. Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.

48. Una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.

49. Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.

4. ANALISI DELLE SINGOLE VOCI

17) *IMPOSTE ANTICIPATE SU PERDITE FISCALI*

50. Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti. La ragionevole certezza può sussistere quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o
- vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

5. CALCOLO IMPOSTE

		RIPRESE SUBTOTALI	TOTALI
RISULTATO ANTE IMPOSTE			65.836
DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI IN ESERCIZI SUCCESSIVI			
<i>Compensi ad amministratori non corrisposti</i>	2) 5.000		
<i>Compensi ai sindaci</i>	3) 6.000		
<i>Revisione bilancio</i>	3) 6.000		
TOTALE		17.000	(VAR +)
DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI DA ESERCIZI PRECEDENTI			
<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	5) <u>1.000</u>		
TOTALE		1.000	(VAR +)
DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI DA ESERCIZI PRECEDENTI			
<i>Compensi amministratori</i>	2) 2.000		
<i>Compensi ai sindaci</i>	3) 4.000		
<i>Revisione di bilancio</i>	3) <u>6.000</u>		
TOTALE		(12.000)	(VAR -)
DIFFERENZE PERMANENTI PASSIVE			
<i>Svalutazione crediti eccedenti la quota fiscalmente ammessa</i>	6) 5.250		
<i>Perdite su crediti non risultanti da elementi certi e precisi</i>	7) 750		
<i>Spese relative a mezzi di trasporto</i>	8) 1.500		
<i>Spese telefoniche</i>	9) 240		
<i>Imu</i>	10) 4.800		
<i>Alberghi e Ristoranti</i>	13) 450		
<i>Interessi passivi non deducibili</i>	16) <u>1.189</u>		
TOTALE		14.179	(VAR +)
DIFFERENZE PERMANENTI ATTIVE			
<i>Super Ammortamenti ex Legge di Bilancio 2017</i>	4) 2.400		
<i>Plusvalenze esenti su partecipazioni</i>	11) 41.325		
<i>Proventi esenti -95% di tutti i dividendi</i>	12) <u>51.300</u>		
TOTALE		(95.025)	(VAR -)
REDDITO COMPLESSIVO			(9.010)
PERDITE FISCALMENTE RIPORTABILI			-
REDDITO COMPLESSIVO IRES			(9.010)
IRES 24%			-

6. VERIFICA FONDO IMPOSTE DIFFERITE

- Per effetto dell'art. 1, commi 61-64, della Legge di Stabilità 2016, a decorrere dal 01 gennaio 2017 l'aliquota IRES è pari al 24%
- Sarà pertanto necessario un adeguamento del fondo imposte per l'effetto *reversal* delle imposte anticipate e/o differite che avranno luogo dal 01 gennaio 2017 in avanti:
 - Individuare i tempi di “annullamento” delle differenze temporanee da cui trae origine la rilevazione della fiscalità differita,
 - Per la quota parte che sarà recuperata a decorrere dall'01/01/2017, ricalcolare la relativa fiscalità differita applicando la nuova aliquota del 24%.

6. VERIFICA FONDO IMPOSTE DIFFERITE

	SALDO	VARIAZIONI ESERCIZIO IRES 24%		SALDO	
	01/01/X-1			31/12/X	
DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI E CREDITO PER IMPOSTE ANTICIPATE	(A)	ACCANTONAMENTO (B)	UTILIZZO (C)	D) = (A) + (B) + (C)	EFFETTO NETTO A CE (D) - (A)
Adeguamento nuova aliquota	3.300,00		(792,00)	2.508,00	(792,00)
<i>Compensi agli amministratori</i>	550,00	1.200,00	(480,00)	1.270,00	720,00
<i>Compensi ai sindaci</i>	1.100,00	1.440,00	(960,00)	1.580,00	480,00
<i>Revisione bilancio</i>	1.650,00	1.440,00	(1.440,00)	1.650,00	-
<i>Perdite fiscali</i>	-	2.162,40	-	2.162,40	2.162,40
TOTALE	3.300,00	6.242,40	(3.672,00)	5.870,40	2.570,40
DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI E FONDO IMPOSTE DIFFERITE					
Adeguamento nuova aliquota	(1.100,00)		140,00	(960,00)	140,00
<i>Plusvalenze patrimoniali ex art. 86 c.</i>	(960,00)		240,00	(720,00)	240,00
TOTALE	(1.100,00)	0,00	380,00	(720,00)	380,00

7. SCRITTURE CONTABILI

IMPOSTA	IMPORTI
<i>Ires corrente</i>	-
<i>Accontamenti per imposte anticipate (provento)</i>	(2.570,40)
TOTALE	(2.570,40)

<i>Imposte correnti</i>	<i>a</i>	<i>Debiti tributari</i>	-
<i>Crediti per imposte anticipate</i>	<i>a</i>	<i>Imposte anticipate</i>	2570
<i>Fondo imposte differite</i>	<i>a</i>	<i>Imposte differite</i>	140
<i>Fondo imposte differite</i>	<i>a</i>	<i>Imposte differite</i>	240



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Roma**

Grazie per l'attenzione