



Esercitazione:

la determinazione della base
imponibile e delle imposte
correnti, anticipate e differite



Al 31/12/2009 la *Alfa S.p.A.*, società che opera nel settore industriale, presenta, tra gli altri, i seguenti conti:

Stralcio della situazione contabile al 31/12/2009

<i>Conti</i>	<i>Dare</i>	<i>Conti</i>	<i>Avere</i>
Impianti e macchinario	90.000	Fondo rischi su crediti	8.316
Attrezzature	51.000
Automezzi	46.000	Rimanenze finali di merci	11.450
Merci	11.450	Plusvalenze da cessione cespiti	5.700
Crediti v/clienti	108.000	Interessi attivi	6.000
...
Amm.to impianti e macchinari	5.000		
Amm.to attrezzature	8.100		
Amm.to automezzi	11.500		
Svalutazione crediti	2.116		
Spese di rappresentanza	1.200		
Compensi agli amministratori	9.000		
Interessi passivi	40.000		
...	...		



Si proceda alla determinazione delle imposte di competenza (correnti, anticipate e differite) della società *Alfa S.p.A.*, tenendo conto delle indicazioni che seguono.

- 1) La cessione di una attrezzatura ha dato luogo alla realizzazione di una *plusvalenza*; l'attrezzatura era posseduta da più di 3 anni.
- 2) La valutazione delle *rimanenze di magazzino* è stata effettuata al valore di mercato, che si suppone uguale al valore normale medio dei prodotti nell'ultimo mese dell'esercizio.
- 3) I coefficienti fiscali di *ammortamento* sono i seguenti:
 - Impianti e macchinario 2,5%;
 - Attrezzature 25%;
 - Automezzi 25%.

Le attrezzature sono state acquistate per € 21.000 nel 2009 e per il residuo nel 2008; gli automezzi sono stati acquistati nel 2006; gli altri cespiti, invece, sono posseduti dal 2002.

- 4) I *compensi all'amministratore* saranno pagati nell'anno 2010, mentre nell'esercizio sono stati pagati quelli relativi all'anno 2008 per € 7.000.



- 5) Tra i *crediti verso clienti* è iscritto un credito di € 10.000 coperto da garanzia assicurativa che garantisce il 100% del credito in caso di insolvenza del debitore. Il fondo rischi su crediti ad inizio esercizio determinato sulla base della disciplina fiscale era pari a € 4.200.
- 6) Le *spese di rappresentanza* sostenute nel corso dell'esercizio riguardano iniziative per il miglioramento dell'immagine aziendale consistenti in omaggi di beni di importo unitario compreso tra € 20 ed € 50. Nell'esercizio 2007 erano state sostenute spese di rappresentanza per un importo complessivo di € 2.700.
- 7) Gli *interessi passivi* sono sostenuti a fronte dell'accensione di un mutuo e di un prestito obbligazionario.
- 8) Il **reddito ante imposte risultante dal conto economico** del 2009 è pari a € 200.000, mentre la **differenza A-B** è pari a € 80.000. L'aliquota d'imposta IRES è pari al 27,5%.



Promemoria

Le **imposte differite** originano da **variazioni fiscali temporanee in diminuzione** relative a componenti di reddito di competenza dell'esercizio "n".

Le **imposte anticipate** originano da **variazioni fiscali temporanee in aumento** relative a componenti di reddito di competenza dell'esercizio "n".

Gli **storni di imposte differite** originano da **variazioni fiscali in aumento** che fanno seguito (negli esercizi "n+1", "n+2", ecc.) alla rilevazione di imposte differite nell'esercizio "n".

Gli **storni di imposte anticipate** originano da **variazioni fiscali in diminuzione** che fanno seguito (negli esercizi "n+1", "n+2", ecc.) alla rilevazione di imposte anticipate nell'esercizio "n".



1) Plusvalenze

Art. 86 – comma 4 – T.U.I.R.

Le *plusvalenze da cessione* concorrono alla formazione del reddito:

— per l'*intero ammontare, nell'esercizio in cui sono realizzate*

ovvero

— se i beni ceduti sono stati iscritti come *immobilizzazioni negli ultimi 3 bilanci, in quote costanti nell'esercizio di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto.*

Calcolo della variazione fiscale

Plusvalenza iscritta in Bilancio	5.700
– Plusvalenza imponibile nel 2009 (5.700 / 5)	1.140 *
<i>Variazione fiscale in diminuzione</i> <i>(variazione temporanea)</i>	<i>4.560</i>

* Si assume l'ipotesi di ripartizione della tassazione sul maggior tempo consentito.



2) Rimanenze di magazzino

Art. 92 – commi 1, 2, 3, 4 e 5 – T.U.I.R.

Se in Bilancio le rimanenze sono valutate a *costo medio ponderato*, oppure a *Lifo* oppure a *Fifo*, ai fini fiscali le rimanenze sono assunte per un *valore non inferiore* di quello che risulta dall'applicazione di tale metodo.

Diversamente, le rimanenze sono valutate, nel primo esercizio, secondo il metodo del costo medio ponderato e, nei successivi, con il metodo del Lifo a scatti.

Se il costo unitario delle rimanenze è maggiore del valore normale medio del bene nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo da attribuire alle rimanenze ai fini fiscali è calcolato moltiplicando l'intera quantità per il valore normale.

Calcolo della variazione fiscale

Hp: Valore di mercato = valore normale medio del mese di dicembre

Nessuna variazione fiscale



3) Ammortamenti

Art. 102 – commi 1 e 2 – T.U.I.R.

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono *deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene*.

La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei *coefficienti di ammortamento* stabiliti, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi (*ammortamento ordinario*); tali coefficienti sono *ridotti della metà nel primo esercizio*.



Calcolo dei costi deducibili e delle variazioni fiscali

<i>Beni</i>	<i>Amm.to in bilancio</i>	<i>Amm.to fiscalmente ammesso</i>			<i>Variazioni fiscali</i>
		<i>Costo</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Quota</i>	
Impianti e macchinari	5.000	90.000	2,5%	2.250	+ 2.750
Attrezzature	8.100	30.000	25%	7.500	0
		21.000	12,5%	2.625	
				10.125	
Automezzi	11.500	46.000	25%	11.500	0

2.750 *variazione fiscale in aumento
(variazione temporanea)*



4) Compensi agli amministratori

Art. 95 – comma 5 – T.U.I.R.

I *compensi* spettanti agli amministratori sono *deducibili* nell'esercizio in cui sono corrisposti, ossia "*per cassa*".

Calcolo delle variazioni fiscali

Compensi di competenza del 2009 da corrispondere nel 2010

9.000 *variazione fiscale in aumento*
(*variazione temporanea*)

Compensi di competenza del 2008 corrisposti nel 2009

7.000 *variazione fiscale in diminuzione*
(*a fronte di variazioni temporanee in aumento dei precedenti esercizi*)



5) Svalutazione dei crediti

Art. 106 – comma 1 – T.U.I.R.

Le *svalutazioni dei crediti commerciali* risultanti in Bilancio e *non coperti da garanzia assicurativa sono deducibili* in ciascun esercizio *nel limite dello 0,5% del valore nominale dei crediti stessi*.

La *deduzione non* è più *ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti* (ossia del fondo svalutazione e del fondo rischi) *ha raggiunto il 5%* del valore nominale dei crediti esistenti a fine esercizio.

Se in un esercizio la misura delle svalutazioni e degli accantonamenti rilevati in Bilancio eccede il 5% dei crediti, *l'eccedenza concorre alla formazione del reddito dell'esercizio* stesso.

Calcolo della svalutazione dei crediti deducibile

Crediti verso clienti non coperti da garanzia assicurativa	98.000
x Aliquota fiscalmente deducibile	0,5%
<hr/>	
<i>Svalutazione fiscalmente deducibile</i>	490



Calcolo della variazione fiscale sulla svalutazione dei crediti

Svalutazione iscritta in Bilancio	2.116
– Svalutazione fiscalmente deducibile	490

Variazione fiscale in aumento **1.626**
(variazione temporanea)

* * *

Calcolo dell'ammontare massimo del fondo rischi su crediti

Crediti verso clienti non coperti da garanzia assic. (108.000-10.000)	98.000
x Quota massima del fondo	5%
<i>Importo massimo del fondo rischi ai fini fiscali</i>	4.900

Calcolo della variazione fiscale relativa al fondo rischi su crediti

Fondo svalutazione crediti «fiscale» ad inizio esercizio	4.200
+ Svalutazione fiscalmente ammessa	490
<i>Fondo comprensivo della svalutazione fiscalmente ammessa</i>	4.690

Nessuna variazione fiscale



N.B.: il fondo rischi su crediti valevole ai fini fiscali è alimentato dalle sole svalutazioni fiscalmente deducibili. Può pertanto essere inferiore al fondo rischi su crediti iscritto in bilancio.



6) Spese di rappresentanza

Art. 108 – comma 2 – T.U.I.R. (aggiornato dalla “Legge Finanziaria 2008”)

Le *spese di rappresentanza* sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di *inerenza e congruità* stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa.

Sono comunque *deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.*

Art. 108 – comma 2 – T.U.I.R. (precedente la “Legge Finanziaria 2008”)

Le *spese di rappresentanza* sono *deducibili nella misura di 1/3* del loro ammontare e sono deducibili *per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.*



Calcolo delle variazioni fiscali

Spese di rappresentanza iscritte nel Bilancio 2009 1.200

Nessuna variazione fiscale → l'importo unitario degli omaggi non è superiore a 50 euro.

Spese di rappresentanza iscritte nel Bilancio 2007 2.700

x Quota indeducibile 2 / 3

Variazione fiscale in aumento 2007 1.800

(variazione definitiva)

Spese di rappresentanza deducibili $(2.700 / 3 = 900; 900 / 5 = 180)$ 180

180 variazione fiscale in diminuzione

(a fronte di variazioni temporanee in aumento dei precedenti esercizi)



7) Oneri finanziari

Art. 96 – commi 1-2-4 – T.U.I.R. (aggiornato dalla “Legge Finanziaria 2008”)

Gli *interessi passivi* e gli *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 risultato operativo lordo della gestione caratteristica, pari alla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

Gli *interessi passivi* e gli *oneri finanziari assimilati indeducibili in un determinato periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta*, se e nei *limiti* in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30% del risultato operativo lordo di competenza.



Interessi passivi 40.000; Interessi attivi 6.000

Interessi passivi deducibili in quanto pari agli interessi attivi **6.000**

Differenza A-B **80.000**

+ Amm.to impianti e macchinari 5.000

+ Amm.to attrezzature 8.100

+ Amm.to automezzi 11.500

Ris. operativo lordo g. caratteristica **104.600**

x Limite di deducibilità 30%

= Interessi passivi "eccedenti" deducibili **31.380**

Totale interessi passivi deducibili nel 2009: 6.000 + 31.380 = 37.380

Calcolo della variazione fiscale

Interessi passivi in Bilancio 40.000

– Interessi passivi fiscalmente deducibili 37.380

Variazione fiscale in aumento **2.620**

(variazione temporanea)



Calcolo della base imponibile IRES

<i>Reddito ante-imposte</i>		200.000
<i>+ Variazioni fiscali in aumento</i>		+ 15.996
Ammortamento impianti e macchinari	2.750	
Compensi agli amministratori	9.000	
Svalutazione crediti	1.626	
Interessi passivi	2.620	
<i>- Variazioni fiscali in diminuzione</i>		- 11.740
Plusvalenze	4.560	
Compensi agli amministratori	7.000	
Spese di rappresentanza	180	
<hr/> <i>Reddito imponibile</i>		204.256



Calcolo delle imposte correnti

Reddito imponibile	204.0256
x Aliquota d'imposta	27,5%
<hr/>	
<i>Imposta corrente</i>	56.170

Le imposte di competenza

+ Imposte correnti
+ Imposte differite – Storno imposte differite
– Imposte anticipate + Storno imposte anticipate
= *Imposte di competenza*

Calcolo delle imposte differite

Plusvalenze	4.560
<hr/>	
<i>Totale variazioni fiscali in diminuzione temporanee</i>	4.560
x Aliquota d'imposta	27,5%
<hr/>	
<i>Imposte differite</i>	1.254



Calcolo delle imposte anticipate

Ammortamento impianti e macchinari	2.750
Compensi agli amministratori	9.000
Svalutazione crediti	1.626
Interessi passivi	2.620
<hr/>	
<i>Totale variazioni fiscali in aumento temporanee</i>	<i>15.996</i>
x Aliquota d'imposta	27,5%
<hr/>	
<i>Imposte anticipate</i>	<i>4.399</i>

Calcolo dello storno delle imposte anticipate

Compensi agli amministratori	7.000
Spese di rappresentanza	180
<hr/>	
<i>Tot. var. fisc. in dim. a fronte di var. temp. in aum. di prec. es.</i>	<i>7.180</i>
x Aliquota d'imposta	27,5%
<hr/>	
<i>Storno delle imposte anticipate</i>	<i>1.975</i>



Calcolo delle imposte di competenza

Imposte correnti	56.170
+ Imposte differite	1.254
– Imposte anticipate	– 4.399
+ Storno imposte anticipate	1.975
<i>Imposte di competenza</i>	<i>55.000</i>

Stato patrimoniale al 31/12/2009

<i>Attivo</i>		<i>Passivo</i>	
C) Attivo circolante		B) Fondi per rischi e oneri	
II. Crediti		2) per imposte, anche differite	1.254
4-ter) imposte anticipate	2.424	D) Debiti	
(+4.399 – 1.975)		12) debiti tributari (imp. correnti)	56.170

Conto economico 2009

22) Imposte sul reddito dell'esercizio	55.000
+ correnti	56.170
+ differite	1.254
– anticipate (al netto storno imp. ant.)	–2.424