



Esercitazione:

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



Al 31/12/2008 la *Alfa S.p.A.*, società che opera nel settore industriale, presenta, tra gli altri, i seguenti conti:

Stralcio della situazione contabile al 31/12/2008

<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	5.700
Crediti v/clienti	108.000	Interessi attivi	6.000
...
Manutenzioni e riparazioni	14.500		
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)Le *spese di manutenzione* sono comprensive di un canone annuo di € 3.000 relativo ad interventi periodici programmati su impianti per un valore di €22.000. Il 1°/06/2008 è stata acquistata una particolare attrezzatura industriale al prezzo di € 21.000 e il 31/10/2008 è stata ceduta un'attrezzatura del costo storico di €15.000. Infine, nel 2008 si provvede ad ammortizzare una quota di costi di manutenzione per €1.200 che non era stato possibile dedurre l'esercizio precedente.

2)La cessione dell'attrezzatura di cui al punto precedente ha dato luogo alla realizzazione di una *plusvalenza*; l'attrezzatura era posseduta da più di 3 anni.

3)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.



4) 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 nell'anno 2008 e per il residuo nell'anno 2007; gli automezzi sono stati acquistati nel 2005; gli altri cespiti, invece, sono posseduti dal 2001.

5) I *compensi all'amministratore* saranno pagati nell'anno 2009, mentre nell'esercizio sono stati pagati quelli relativi all'anno 2007 per €7.000.

6) 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 fiscale preesistente alla svalutazione era pari a €4.200.



- 7) 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. Anche nell'esercizio 2007 erano state sostenute *spese di rappresentanza*, per un importo complessivo di € 2.700.
- 8) Gli *interessi passivi* sono sostenuti a fronte dell'accensione di un mutuo e di un prestito obbligazionario.
- 9) Il reddito ante imposte risultante dal Conto economico del 2008 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".



Traccia di soluzione

1) Spese di manutenzione

Art. 102 – comma 6 – T.U.I.R.

Il *limite di deducibilità* dei costi di manutenzione, ammodernamento e trasformazione (non imputati in Bilancio ad incremento dei beni a cui si riferiscono) è del *5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio*.

Per i beni ceduti in corso d'esercizio la *deduzione* è *proporzionale alla durata del possesso* e commisurata al costo d'acquisto.

L'*eccedenza* è *ammortizzabile a quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi*.

La *deducibilità* è *totale per i compensi periodici di manutenzione dovuti contrattualmente* per certi beni, che sono esclusi dalla base di computo del 5%.



Determinazione del costo dei beni materiali ammortizzabili esistenti al 1°/01/2008

Impianti e macchinario	90.000
+ Attrezzature	51.000
+ Automezzi	46.000
<hr/>	
<i>Costo dei beni ammortizzabili al 31/12/2008</i>	<i>187.000</i>
– Costo storico dei beni acquistati per il periodo di non possesso ($21.000 * 5 / 12$)	8.750
+ Costo storico del bene ceduto per il periodo di possesso ($15.000 * 10 / 12$)	12.500
<hr/>	
<i>Costo dei beni ammortizzabili al 1°/01/2008</i>	<i>190.750</i>

Determinazione della base di computo

Costo dei beni ammortizzabili al 1°/01/2008	190.750
– Costo dei beni soggetti a contratti di manutenzione periodica	22.000
<hr/>	
<i>Base di computo</i>	<i>168.750</i>



Calcolo del costo deducibile

Costo deducibile forfetariamente ($168.750 * 5\%$)	8.437,5
+ Compensi contrattualmente stabiliti	3.000
<hr/>	
<i>Costi di manutenzione deducibili</i>	<i>11.437,5</i>

Calcolo della variazione fiscale su manutenzioni dell'esercizio 2008

Costo per manutenzioni iscritto in Bilancio	14.500
- Costo fiscalmente deducibile	11.437,5
<hr/>	
<i>Variazione fiscale in aumento</i>	<i>3.062,5</i>

(variazione temporanea)

Calcolo della variazione fiscale su manutenzioni dell'esercizio 2007

Costi di manutenzioni non ammessi a deduzione nel 2007	1.200
Costi deducibili nel 2008 ($1.200 / 5$)	240

Variazione fiscale in diminuzione ***240***

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



2) 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 2008 (5.700 / 5)	1.140 *
<i>Variazione fiscale in diminuzione</i> <i>(variazione temporanea)</i>	4.560

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



3) 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 2004

Nessuna variazione fiscale



4) 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)*



5) 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 2008 da corrispondere nel 2009

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

Compensi di competenza del 2007 corrisposti nel 2008

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



6) 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 deducibile

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



Calcolo della variazione fiscale sulla svalutazione dei crediti

Svalutazione iscritta in Bilancio	2.116
– Svalutazione fiscalmente deducibile	490
<i>Variazione fiscale in aumento</i>	<i>1.626</i>
<i>(variazione temporanea)</i>	

Calcolo dell'ammontare massimo del fondo rischi su crediti

Crediti verso clienti non coperti da garanzia assicurativa	98.000
* Quota massima del fondo	5%
<i>Importo massimo del fondo rischi ai fini fiscali</i>	<i>4.900</i>

Calcolo della variazione fiscale relativa al fondo rischi su crediti

Fondo “fiscale” preesistente la svalutazione del 2004	4.200
+ Svalutazione fiscalmente ammessa	490
<i>Importo del fondo a seguito della svalutazione ammessa</i>	<i>4.690</i>

Nessuna variazione fiscale



7) 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 2008 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

* 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)

8) 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.



Calcolo degli interessi passivi deducibili

Interessi passivi fino a concorrenza degli 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
<hr/>	
Ris. operativo lordo g. caratteristica	104.600
* Limite di deducibilità	30%
<hr/>	
+ Eccedenza interessi attivi deducibile nel 2008	31.380
<hr/>	
<i>Interessi passivi deducibili nel 2008</i>	37.380

Calcolo della variazione fiscale

Interessi passivi in Bilancio	40.000
<hr/>	
– Interessi passivi fiscalmente deducibili	37.380
<hr/>	
<i>Variazione fiscale in aumento</i>	2.620
<i>(variazione temporanea)</i>	



Calcolo della base imponibile IRES

<i>Reddito ante-imposte</i>		200.000
<i>+ Variazioni fiscali in aumento</i>		+ 19.058,5
Spese di manutenzione	3.062,5	
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>		- 11.980
Spese di manutenzione	240	
Plusvalenze	4.560	
Compensi agli amministratori	7.000	
Spese di rappresentanza	180	
<i>Reddito imponibile</i>		207.078,5



Calcolo delle imposte correnti

Reddito imponibile	207.078,5
* Aliquota d'imposta	27,5%
<i>Imposta corrente</i>	56.947

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



Calcolo delle imposte anticipate

Spese di manutenzione	3.062,5
Ammortamento impianti e macchinari	2.750
Compensi agli amministratori	9.000
Svalutazione crediti	1.626
Interessi passivi	2.620
<i>Totale variazioni fiscali in aumento temporanee</i>	<i>19.059</i>
* Aliquota d'imposta	27,5%
<i>Imposte anticipate</i>	<i>5.241</i>

Calcolo dello storno delle imposte anticipate

Spese di manutenzione	240
Compensi agli amministratori	7.000
Spese di rappresentanza	180
<i>Tot. var. fisc. in dim. a fronte di var. temp. in aum. di prec. es.</i>	<i>7.420</i>
* Aliquota d'imposta	27,5%
<i>Storno delle imposte anticipate</i>	<i>2.041</i>



Calcolo delle imposte di competenza

Imposte correnti	56.947
+ Imposte differite	1.254
– Imposte anticipate	– 5.241
+ Storno imposte anticipate	2.041
<i>Imposte di competenza</i>	<i>55.001</i>

Stato patrimoniale al 31/12/2008

<i>Attivo</i>		<i>Passivo</i>	
C) Attivo circolante		B) Fondi per rischi e oneri	
II. Crediti		3) per imposte, anche differite	1.254
4-ter) imposte anticipate	3.200	D) Debiti	
(+5.241 – 2.041)		12) debiti tributari	56.947

Conto economico 2008

22) Imposte sul reddito dell'esercizio		55.001
+ correnti	56.947	
+ differite	1.254	
– anticipate	(–5.241 + 2.041)	–3.200