



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

# Le imposte sul reddito

Prof. LUCA BAGNOLI



## Cosa studiare

- **le slide**
- **gli articoli del Codice Civile**
- **OIC, principio n. 25**
  - **punti 4-29**
  - **punti 47-51**
- **a portata di mano: schemi di SP e CE**
- **Leggere (su moodle)**
  - **Imposte anticipate e differite (Sole24ore 30.12.19)**
  - **Covid, sospensione ammortamenti e imposte differite (NT Plus Sole24ore)**



## Il Conto economico (CE) ex C.C.

**A) Valore della produzione**

**B) Costi della produzione**

---

***Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)***

**C) Proventi e oneri finanziari**

**D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie**

---

***Risultato prima delle imposte (A - B + C + D)***

---

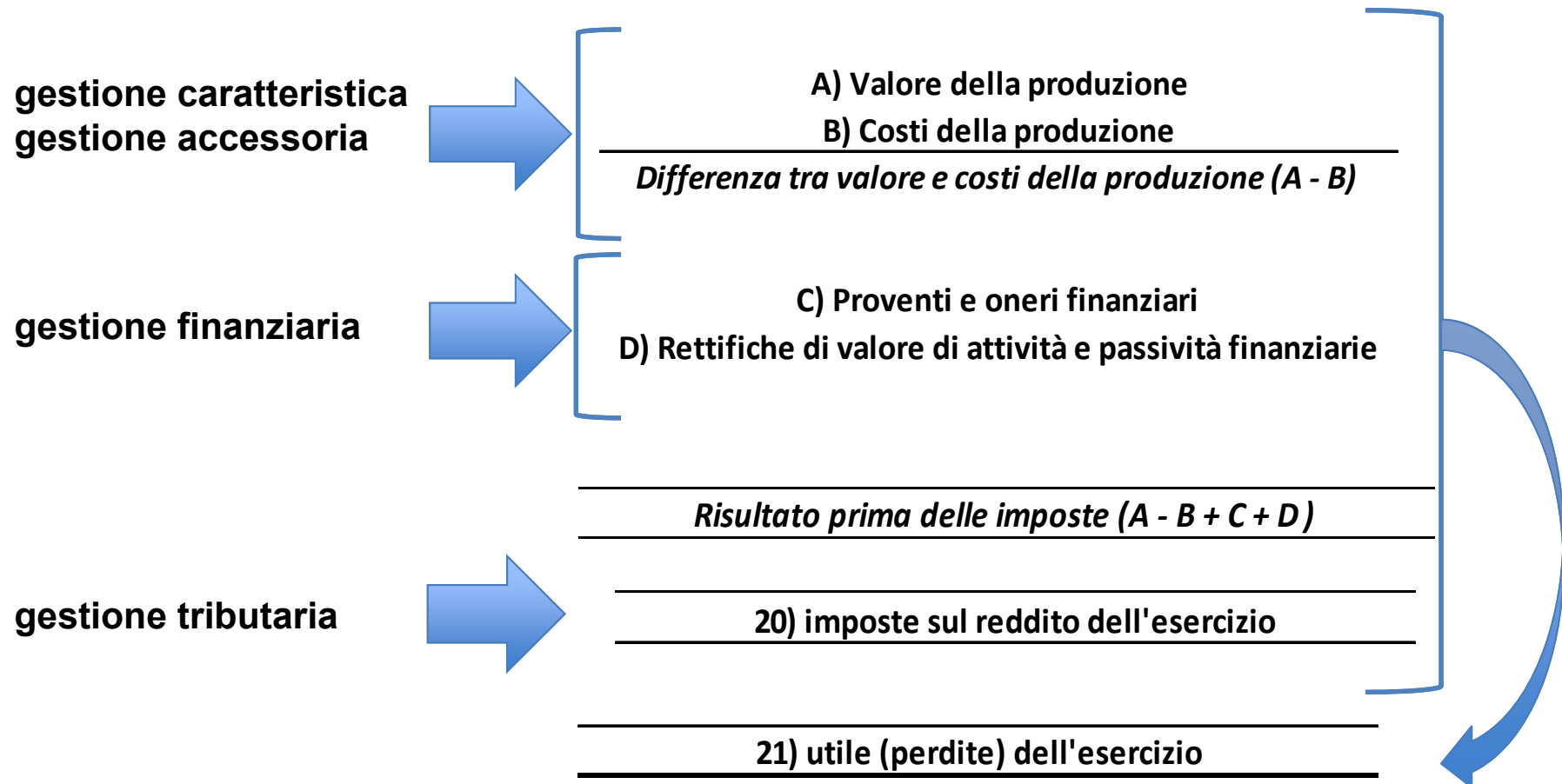
**20) imposte sul reddito dell'esercizio**

---

**21) utile (perdite) dell'esercizio**

---

## Il Conto economico (CE) ex C.C.





## Il Conto economico (CE) ex C.C.

**NB.: leggere MOLTO bene l'OIC 12 punti 47-101 (allegato alla lezione n.3).**

**Tale principio riporta, voce per voce, il contenuto delle poste di CONTO ECONOMICO**



## Le imposte

Alla fine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, la società determina l'ammontare delle imposte.

<i>31-12 determinazione delle imposte</i>	D	A
CE 20. imposte	Z	
SP D.12 Debiti tributari		Z

**NB.: costo per competenza**

## Le imposte

**In realtà è previsto il versamento di acconti durante l'anno (attualmente due, a fine giugno e fine novembre)**

<b><i>acconto - giugno</i></b>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5bis Erario c/acconti	X	
SP C.IV.1 Banca c/c		X

<b><i>acconto - novembre</i></b>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5bis Erario c/acconti	X	
SP C.IV.1 Banca c/c		X

## Le imposte

**e solo successivamente, al 31.12., avviene la determinazione delle imposte x competenza, rilevando i debiti a fronte degli acconti già versati)**

<i>31-12 determinazione delle imposte</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
<b>CE 20. imposte</b>	Z	
SP D.12 Debiti tributari		Z



## Le imposte

**Infine, entro giugno dell'anno successivo (salvo rinvii) avviene il pagamento delle imposte, compensando gli acconti**

<i>pagamento delle imposte</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.IV.1 Banca c/c		Y
SP D.12 Debiti tributari	Z	
SP C.II.5bis Erario c/acconti		X

**Nb.: nella stessa data si versa anche il primo acconto sulle imposte che saranno dovute sull'anno in corso**

<i>acconto - giugno</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5bis Erario c/acconti	X	
SP C.IV.1 Banca c/c		X



### ***I versamenti degli acconti delle società di capitali ed enti equiparati***

*I versamenti a saldo e l'eventuale primo acconto Ires devono essere eseguiti entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, oppure entro il trentesimo giorno successivo, maggiorando le somme dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.*

*L'acconto Ires è fissato nella misura del 100%. L'acconto è pagato in due rate, salvo che il versamento da eseguire alla scadenza della prima non superi i 103 euro. In questo caso, il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda, cioè entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/imposte-sui-redditi/cosa-imposte-sui-redditi>

## Le imposte: riepilogo

### A. giugno anno X

- saldo anno X-1
- l'acconto anno X, 40% di quanto dovuto l'anno precedente (X-1)

### B. novembre anno X

- l'acconto anno X, 60% di quanto dovuto l'anno precedente (X-1)

### D. giugno anno X+1

- saldo anno X
- l'acconto anno X+1, 40% di quanto dovuto l'anno precedente (X)

### FINANZIARIO

### C. dicembre anno X

- determinazione del costo per competenza

### ECONOMICO



## Le imposte: un primo esempio semplificato

- **A marzo 20X2 la Alfa spa riceve la bozza del bilancio dal suo commercialista. Il risultato ante imposte è pari a 100.000 euro.**
- **Fatte le opportune verifiche con il direttore amministrativo si procede nel calcolo delle imposte. Gli acconti versati durante il 20X1 ammontano a 20.000 euro.**
- **Descrivere il percorso amministrativo fino al definitivo pagamento delle imposte sul reddito 20X1, ipotizzando la presenza della sola IRES pari al 24%.**

## Le imposte: un primo esempio semplificato

### Versamento degli acconti (giugno e novembre)

<i>acconto - giugno 20X1</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5bis Erario c/acconti	8.000	
SP C.IV.1 Banca c/c		8.000

<i>acconto - novembre 20X1</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5bis Erario c/acconti	12.000	
SP C.IV.1 Banca c/c		12.000



## Le imposte: un primo esempio semplificato

**pagamento delle imposte 20X1 e versamento del I acconto  
20X2: scrittura al 30.06.20X2**

<i>versamento imposte 20X1</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.IV.1 Banca c/c		4.000
SP D.12 Debiti tributari	24.000	
SP C.II.5bis Erario c/acconti		20.000

<i>versamento acconto 20X2</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.IV.1 Banca c/c		9.600
SP C.II.5bis Erario c/acconti	9.600	

40% X 24.000  
(imposta anno  
precedente)

## Le imposte

**In realtà le cose sono un po' più complicate.  
Questo perché le imposte calcolate sul reddito di  
esercizio (imposte di competenza) possono  
essere diverse da quelle dovute all'Erario  
(imposte correnti).**

**Spesso le regole fiscali in tema di considerazione di ricavi e  
costi sono diverse da quelle civilistiche.**

**Dunque, mentre il bilancio segue le regole civilistiche e  
quindi porta alla determinazione di imposte di competenza  
e risultato netto di esercizio, la dichiarazione dei redditi  
segue le regole fiscali e porta alla determinazione di un  
reddito imponibile e delle conseguenti imposte correnti  
(dovute).**





## Le imposte anticipate: un esempio

CE al 31.12			
	costi	ricavi	
B7	200.000	1.000.000	A1
B8	150.000		
B14	50.000		
	<hr/> 400.000	<hr/> 1.000.000	

assestamento	
B10 ammortamento	100.000
B10 svl. Crediti	20.000
B11 r.f.	50.000

CE al 31.12 post ass.to			
	costi	ricavi	
B7	200.000	1.000.000	A1
B8	150.000		
B10	120.000		
B11	-50.000		
B14	50.000		
	<hr/> 470.000	<hr/> 1.000.000	
	530.000		

## Ammortamento civilistico e fiscale

### L'ammortamento

- **calcolato su un'immobilizzazione materiale acquistata all'inizio dell'anno per 500.000 euro**
- **aliquota di ammortamento = 20%**
- **ammortamento civilistico = 100.000**
- **aliquota di ammortamento riconosciuta a fini tributari = 15%**
- **ammortamento fiscale = 75.000**

**NB.: siamo in presenza di diversi criteri di valutazione tra C.C. e Fisco**



## Ammortamento civilistico e fiscale

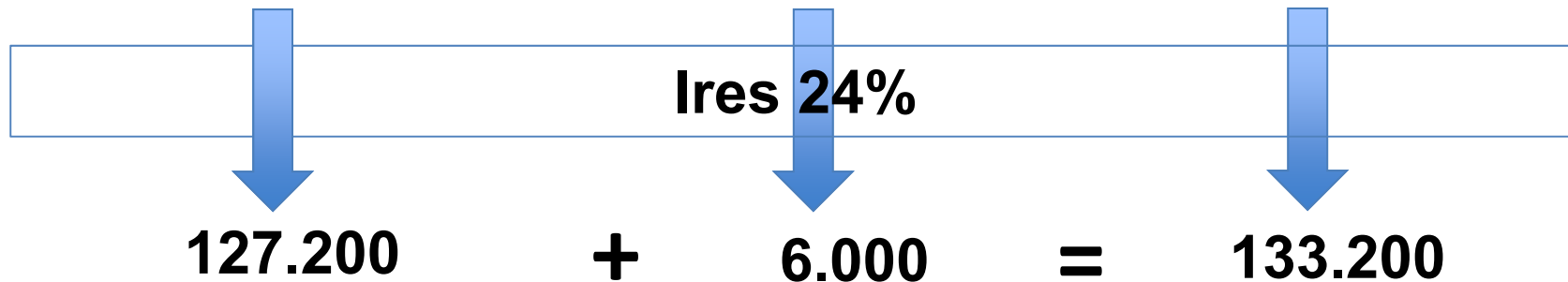
ammortamento	x	x1	x2	x3
20% civilistico	100.000	100.000	100.000	100.000
15% fiscale	75.000	75.000	75.000	75.000
ammortamento	x4	x5	x6	tot
20% civilistico	100.000	-	-	500.000
15% fiscale	75.000	75.000	50.000	500.000

**la differenza tra ammortamento civilistico (100.000) e fiscalmente riconosciuto (75.000), pari a 25.000 euro, rappresenta un costo non deducibile per l'anno X**



## Ammortamento civilistico e fiscale

**Risultato  
d'esercizio lordo  
530.000** + **costo non  
deducibile  
25.000** = **Reddito  
imponibile  
555.000**



## Calcoliamo le imposte (Ires, 24%) ...

esercizio X	importo	imposte (24%)
reddito civilistico	530.000	127.200
reddito imponibile non civilistico (var. in aumento)	25.000	6.000
reddito imponibile	555.000	133.200

Imposte di competenza

Imposte correnti (da pagare)

***Una domanda:***  
***il reddito imponibile non di competenza dell'esercizio***  
***sarà compensato da un pari reddito di competenza***  
***non imponibile in esercizi futuri?***



## ... e contabilizziamole

Imposte  
correnti  
(da pagare)

<b>31-12 imposte correnti</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
CE 20. imposte correnti		133.200	
SP D.12 Debiti tributari			133.200
<b>31-12 imposte anticipate</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5-ter Crediti per imposte anticipate		6.000	
CE 20. imposte anticipate			6.000

Imposte di  
competenza

imposte sul reddito (CE 20)	
D	A
133.200	6.000
<b>127.200</b>	



## Ammortamento civilistico e fiscale negli anni successivi

ammortamento	x	x1	x2	x3	x4	x5	x6	tot	
20% civilistico	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000			500.000	
15% fiscale	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	50.000	500.000	
24% competenza	risparmio imposte di	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	-	-	120.000
	risparmio imposte correnti	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	12.000	120.000
differenziale di imposta	- 6.000	- 6.000	- 6.000	- 6.000	- 6.000	18.000	12.000	-	

## Ammortamento civilistico e fiscale negli anni successivi

- Le norme fiscali hanno imposto l'anticipazione della tassazione di redditi dagli esercizi X5 e X6, per un totale di 125.000 euro (75.000 + 50.000)
- Le relative imposte, pagate negli anni da X a X4 per i redditi degli anni X5 e X6, sono “anticipate”

**NB.: Si tratta di disallineamento temporaneo. Le maggiori imposte pagate dovute al minor ammortamento fiscale vengono compensate con un credito per imposte anticipate che andrà a riassorbirsi gli ultimi due anni**





## Le imposte anticipate nell'anno X5


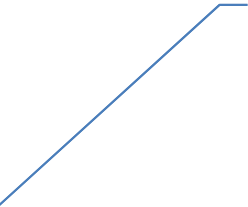
CE al 31.12.X5			
	costi	ricavi	
B7	300.000	1.500.000	A1
B8	250.000		
B11	60.000		
B14	50.000		
	<u>660.000</u>	<u>1.500.000</u>	

assestamento	
B10 ammortamento	-
B10 svl. Crediti	20.000
B11 r.f.	70.000

CE al 31.12.X5 post ass.to			
	costi	ricavi	
B7	300.000	1.500.000	A1
B8	250.000		
B10	20.000		
B11	-10.000		
B14	50.000		
	<u>610.000</u>	<u>1.500.000</u>	
	890.000		

**È terminato  
l'ammortamento  
civilistico**

## Calcoliamo le imposte (Ires, 24%) ...

<b>esercizio X5</b>	<b>importo</b>	<b>imposte (24%)</b>	
<b>reddito civilistico</b>	<b>890.000</b>	<b>213.600</b>	 <b>Imposte di competenza</b>
<b>reddito imponibile non civilistico (var. in diminuzione)</b>	<b>-75.000</b>	<b>-18.000</b>	
<b>reddito imponibile</b>	<b>815.000</b>	<b>195.600</b>	 <b>Imposte correnti (da pagare)</b>

## ... e contabilizziamole

Imposte  
correnti  
(da pagare)

<b>31-12-X5 imposte correnti</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
<b>CE 20. imposte correnti</b>		195.600	
SP D.12 Debiti tributari			195.600

<b>31-12-X5 imposte anticipate</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5-ter Crediti per imposte anticipate			18.000
<b>CE 20. imposte anticipate</b>		18.000	

<b>imposte sul reddito (CE 20)</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
		195.600	0
		18.000	
		<b>213.600</b>	

Imposte di  
competenza

## Le imposte anticipate nell'anno X6 (x semplicità gli stessi dati civilistici del X5)

CE al 31.12.X6			
	costi	ricavi	
B7	300.000	1.500.000	A1
B8	250.000		
B11	60.000		
B14	50.000		
	<u>660.000</u>	<u>1.500.000</u>	

assestamento	
B10 ammortamento	-
B10 svl. Crediti	20.000
B11 r.f.	70.000

CE al 31.12.X6 post ass.to			
	costi	ricavi	
B7	300.000	1.500.000	A1
B8	250.000		
B10	20.000		
B11	-10.000		
B14	50.000		
	<u>610.000</u>	<u>1.500.000</u>	
	890.000		

## Calcoliamo le imposte (Ires, 24%) ...

<b>esercizio X6</b>	<b>importo</b>	<b>imposte (24%)</b>
<b>reddito civilistico</b>	<b>890.000</b>	<b>213.600</b>
<b>reddito imponibile non civilistico (var. in diminuzione)</b>	<b>-50.000</b>	<b>-12.000</b>
<b>reddito imponibile</b>	<b>840.000</b>	<b>201.600</b>

**Imposte di  
competenza**

**Imposte  
correnti  
(da pagare)**

## ... e contabilizziamole

**Imposte  
correnti  
(da pagare)**

<b>31-12-X6 imposte correnti</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
<b>CE 20. imposte correnti</b>		201.600	
SP D.12 Debiti tributari			201.600

<b>31-12-X6 imposte anticipate</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
SP C.II.5-ter Crediti per imposte anticipate			12.000
<b>CE 20. imposte anticipate</b>		12.000	

<b>imposte sul reddito (CE 20)</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
		201.600	0
		12.000	
		<b>213.600</b>	

**Imposte di  
competenza**



# Un riepilogo

ammortamento	x	x1	x2	x3	x4	x5	x6
differenza temporanea tra imposte correnti e imposte di competenza	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	- 18.000	- 12.000

	D	A
SP C.II.5-ter Crediti per imposte anticipate	X	
CE 20. imposte anticipate		X

**Crediti per  
imposte anticipate  
(variazioni in  
aumento  
dell'imponibile)**

	D	A
SP C.II.5-ter Crediti per imposte anticipate		Y
CE 20. imposte anticipate	Y	

**Assorbimento dei  
Crediti per  
imposte anticipate  
(variazioni in  
diminuzione  
dell'imponibile)**

## Le imposte differite: un esempio

CE al 31.12 post ass.to			
	costi	ricavi	
B7	200.000	1.000.000	A1
B8	150.000	100.000	A5
B10	30.000		
B11	-50.000		
B14	50.000		
	<hr/>	<hr/>	
	380.000	1.100.000	
	<hr/>	<hr/>	
	720.000		

plusvalenze



## Le plusvalenze (art. 86, comma 4, TUIR)

***Le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.***

***La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata.***

## Le plusvalenze (art. 86, comma 4, TUIR)

plusvalenze	x	x1	x2	x3	x4
civilistico	100.000				
fiscale	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
<b>differenza</b>	<b>- 80.000</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>

la differenza tra la plusvalenza di competenza e la parte imponibile nell'esercizio X è pari a 80.000 euro

## Calcoliamo le imposte (Ires, 24%) ...

<b>esercizio X</b>	<b>importo</b>	<b>imposte (24%)</b>
<b>reddito civilistico</b>	<b>720.000</b>	<b>172.800</b>
<b>reddito imponibile non civilistico (var. in diminuzione)</b>	<b>-80.000</b>	<b>-19.200</b>
<b>reddito imponibile</b>	<b>640.000</b>	<b>153.600</b>

**Imposte di  
competenza**

**Imposte  
correnti  
(da pagare)**

## ... e contabilizziamole

Imposte  
correnti  
(da pagare)

<b>31-12-X imposte correnti</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
CE 20. imposte correnti		153.600	
SP D.12 Debiti tributari			153.600

<b>31-12-X imposte differite</b>		<b>D</b>	<b>A</b>
SP B.2. Fondo imposte differite			19.200
CE 20. imposte differite		19.200	

Imposte di  
competenza

<b>imposte sul reddito (CE 20)</b>	
<b>D</b>	<b>A</b>
153.600	0
19.200	
<b>172.800</b>	



## Plusvalenza civilistica e fiscale negli anni successivi

	CE al 31.12 post ass.to		
	costi	ricavi	
B7	200.000	1.000.000	A1
B8	150.000	-	A5
B10	30.000		
B11	-50.000		
B14	50.000		
	<hr/>	<hr/>	
	380.000	1.000.000	
	<hr/>	<hr/>	
	620.000		

**NB.:**  
Si ipotizzano  
dati invariati  
rispetto  
all'esercizio X

**Ovviamente**  
non vi sarà più  
la plusvalenza  
dell'anno X

## Plusvalenza civilistica e fiscale negli anni successivi

<b>esercizio X1</b>	<b>importo</b>	<b>imposte (24%)</b>	
<b>reddito civilistico</b>	<b>620.000</b>	<b>148.800</b>	<b>Imposte di competenza</b>
<b>reddito imponibile non civilistico (var. in aumento)</b>	<b>20.000</b>	<b>4.800</b>	
<b>reddito imponibile</b>	<b>640.000</b>	<b>153.600</b>	<b>Imposte correnti (da pagare)</b>

# Plusvalenza civilistica e fiscale negli anni successivi (solo anno X1)

Imposte correnti (da pagare)

31-12-X1 imposte correnti		D	A
CE 20. imposte correnti		153.600	
SP D.12 Debiti tributari			153.600

31-12-X1 imposte differite		D	A
SP B.2. Fondo imposte differite		4.800	
CE 20. imposte differite			4.800

Imposte di competenza

imposte sul reddito (CE 20)		
D		A
153.600		4.800
0		
148.800		



## Plusvalenza civilistica e fiscale negli anni successivi

**Le norme fiscali hanno permesso la posticipazione della tassazione del reddito derivante dalla plusvalenza dall'esercizio X agli esercizi da x1 a x4, per un totale di 80.000 euro**

**Le imposte di competenza di X sono in parte – quella corrispondente alla plusvalenza «rinvitata» - differite, in quanto si trasformano in correnti negli anni successivi.**



## Una ulteriore complicazione ...

Nel caso dell'ammortamento abbiamo evidenziato imposte anticipate – vi è una **differenza temporanea** tra reddito imponibile (più alto all'inizio) e risultato d'esercizio - perché si pagano più imposte di quelle dovute per competenza e quindi si genera un credito che viene ri-assorbito negli esercizi successivi.

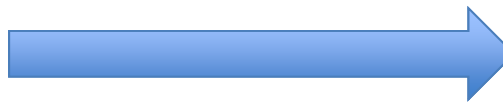
Nel caso delle plusvalenze abbiamo evidenziato imposte differite – vi è una **differenza temporanea** tra reddito imponibile (più basso all'inizio) e risultato d'esercizio - perché si pagano meno imposte di quelle dovute per competenza e quindi si genera un debito (fondo) che viene ri-assorbito negli esercizi successivi.

E quando le differenze tra reddito imponibile e risultato di esercizio non si riassorbono perché si tratta di **differenze permanenti**? Es. una multa per divieto di sosta, una sanzione per ritardato pagamento di imposte, le spese di rappresentanza?

## Una ulteriore complicazione ...

E quando le differenze tra reddito imponibile e risultato di esercizio non si riassorbono perché si tratta di **differenze permanenti**? Es. una multa per divieto di sosta, una sanzione per ritardato pagamento di imposte, le spese di rappresentanza?

Ricavi 100 mila euro  
Costi 80 mila euro  
R. d'Es. 20 mila euro



Reddito imponibile  
30 mila euro



**IRES**  
7.200 euro  
(24% di 30 mila euro)

HP.: tra i costi vi sono multe per divieto di sosta del furgone di proprietà dell'impresa, per 10 mila euro

NB.: si tratta di una differenza permanente (definitiva) che non verrà riassorbita negli anni futuri

Imposta sia corrente sia di competenza





## **Imposte di competenza e correnti: dopo gli esempi, le regole generali**



## il Conto economico (CE)

**ricavi di competenza  
- costi di competenza  
reddito civilistico  
(di competenza)**



**Imposte di  
competenza**

## la Dichiarazione dei redditi

**componenti positivi  
- componenti negativi  
reddito imponibile**



**Imposte dovute  
(correnti)**



## Le imposte correnti (da pagare)

**dovute**

Il costo derivante delle **imposte correnti** è calcolato in base al **reddito imponibile** e alle **aliquote d'imposta** vigenti alla data di bilancio.

***utile d'es, rideterminato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale***

***Ires  
24% (dal  
2017)***

## Le imposte: variazioni fuori bilancio

*Il reddito imponibile è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nel TUIR*



## reddito civilistico e reddito imponibile: la differenza

### in base al tempo

- **PERMANENTE**, si crea e rimane definitiva
- **TEMPORANEA**, si crea e si riassorbe

### in base all'impatto sulla tassazione

- **DEDUCIBILE**, a vantaggio dell'impresa
- **IMPONIBILE**, a vantaggio dell'erario

## reddito civilistico e reddito imponibile: la differenza

### Una differenza PERMANENTE

- **IMPONIBILE**, a vantaggio dell'erario *le spese di rappresentanza, deducibili per importi massimi (lezione n. 7)*
- **DEDUCIBILE**, a vantaggio dell'impresa *un ricavo esentato da tassazione, quale per esempio i rendimenti di alcuni vecchi titoli di Stato*



## reddito civilistico e reddito imponibile: la differenza

### Una differenza TEMPORANEA

- **IMPONIBILE**, a vantaggio dell'erario, dà luogo a imposte anticipate *quando l'ammortamento in CE è superiore a quello fiscalmente ammesso*
- **DEDUCIBILE**, a vantaggio dell'impresa, dà luogo a imposte differite *quando una plusvalenza da cessione di immobilizzazioni viene tassata in 5 esercizi (lezione n. 6, lucido 46)*



## reddito civilistico e reddito imponibile: la differenza

**impatto**

	<b>deducibile</b>	<b>imponibile</b>
<b>tempo</b> permanente	< tassazione	> tassazione
temporanea	imp. differite	imp. anticipate

## Le imposte differite e anticipate (differenze temporanee)

**REDDITO IMPONIBILE**  
Imposte correnti

**=**

**REDDITO CIVILISTICO**  
Imposte competenza  
*(NB.: sono incluse le differenze  
permanenti)*

**NESSUNA  
DIFFERENZA**

**REDDITO IMPONIBILE**  
Imposte correnti

**>**

**REDDITO CIVILISTICO**  
Imposte competenza  
*(NB.: sono incluse le differenze  
permanenti)*

**IMPOSTE  
ANTICIPATE**

**REDDITO IMPONIBILE**  
Imposte correnti

**<**

**REDDITO CIVILISTICO**  
Imposte competenza  
*(NB.: sono incluse le differenze  
permanenti)*

**IMPOSTE  
DIFFERITE**



## Le imposte differite e anticipate

**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.**

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



## Le imposte in CE e SP

### conto economico

20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

- correnti
- relative a esercizi precedenti
- differite e anticipate

***NB.: non si considerano gli effetti del consolidato fiscale in quanto non in programma***

SP	
ATTIVO	PASSIVO
<b>C) Attivo circolante:</b>  II - Crediti 5-bis) crediti tributari 5-ter) imposte anticipate	<b>B) Fondi per rischi e oneri:</b> 2) per imposte, anche differite <b>D) Debiti</b> 12) debiti tributari



# *Qualche ulteriore esempio*







## Imposte anticipate: AMMORTAMENTI

**La Alfa S.p.A. produce letti in ottone e detiene un grande impianto automatico del costo di euro 418.000. Prevede di ammortizzare civilisticamente l'impianto, dal 2008, ad aliquote costanti del 20%. L'aliquota ordinaria di ammortamento fiscale, secondo le tabelle ministeriali, è il 15,5%.**



## *Il piano di ammortamento*

anni	amm.to civilistico	amm.to fiscale	diff. temporanea	Ires anticipata	Credito per Ires anticipata
2008	83.600	64.790	18.810	4.514,40	4.514,40
2009	83.600 	64.790	18.810	4.514,40	9.028,80
2010	83.600 	64.790	18.810	4.514,40	13.543,20
2011	83.600	64.790	18.810	4.514,40	18.057,60
2012	83.600	64.790	18.810	4.514,40	22.572,00
2013		64.790	-64.790	- 15.549,60	7.022,40
2014		29.260	-29.260	- 7.022,40	-



- ***Nei primi 5 esercizi si ha una variazione fiscale in aumento e una differenza temporanea pari a 18.810 euro che dà luogo a imposte anticipate e crediti per imposte anticipate***
- ***Negli ultimi due esercizi le differenze temporanee vengono assorbite e i crediti per imposte anticipate vengono ristornati***
- ***I riflessi su SP e CE 2008 sono i seguenti:***



<b>SP</b>	
<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>C) Attivo circolante:</b>	
<b>II - Crediti</b>	
<b>5-ter) imposte anticipate</b>	
<b>4.514,40</b>	

<b>conto economico</b>	
<b>B) Costi della produzione</b>	
<b>10) ammortamenti</b>	<b>83.600</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>-4.514</b>



## Imposte anticipate: manutenzioni

**La società Alfa sostiene nel corso dell'esercizio X1 costi di manutenzione ordinaria per 46 mila euro.**

**Il costo all'1.1. dei beni ammortizzabili è pari a 620 mila euro, per cui le manutenzioni deducibili sono pari a 31 mila euro (5%).**

**Si ha una differenza temporanea per 15 mila euro (46-31).**



<b>anni</b>	<b>diff. temporanea</b>	<b>Ires anticipata</b>	<b>Credito per Ires anticipata</b>
<b>X1</b>	<b>15.000</b>	<b>3.600,00</b>	<b>3.600,00</b>
<b>X2</b>	- <b>3.000</b>	- <b>720,00</b>	<b>2.880,00</b>
<b>X3</b>	- <b>3.000</b>	- <b>720,00</b>	<b>2.160,00</b>
<b>X4</b>	- <b>3.000</b>	- <b>720,00</b>	<b>1.440,00</b>
<b>X5</b>	- <b>3.000</b>	- <b>720,00</b>	<b>720,00</b>
<b>X6</b>	- <b>3.000</b>	- <b>720,00</b>	<b>-</b>



## ***nell'esercizio X1 ...***

<b>SP</b>	
<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>C) Attivo circolante:</b>	
<b>II - Crediti</b>	
<b>5-ter) imposte anticipate</b>	
	<b>3.600</b>

<b>conto economico</b>	
<b>B) Costi della produzione</b>	
<b>7) servizi</b>	<b>46.000</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>-3.600</b>

## ... e nell'esercizio X2

SP	
ATTIVO	PASSIVO
<b>C) Attivo circolante:</b>	
<b>II - Crediti</b>	
5-ter) imposte anticipate	
2.880	

conto economico	
20) imposte anticipate	720

## **Imposte anticipate: fondo garanzia prodotti**

**La A&L S.p.A. ha stimato, al termine dell'esercizio X1, un accantonamento a fondo garanzia prodotti per euro 300.000. Nel corso dell'esercizio X2, la garanzia scade e si sostengono costi per euro 320.000.**

**Alla fine dell'anno X1, si ha:**

- **una ripresa fiscale in aumento per euro 300.000 (ex art. 107, comma 4, del TUIR) e una differenza temporanea che si origina;**
- **uno storno di imposte anticipate per:  $300.000 \times 24\% = 72.000$  euro**

**I riflessi sullo stato patrimoniale civilistico al 31/12/X1 sono i seguenti:**



## ***nell'esercizio X1 ...***

<b>SP</b>	
<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>C) Attivo circolante:</b>	<b>B) Fondi per rischi e oneri</b>
<b>II - Crediti</b>	<b>3) altri fondi</b>
<b>5-ter) imposte anticipate</b>	<b>300.000</b>
<b>72.000</b>	

<b>conto economico</b>	
<b>B) Costi della produzione</b>	
<b>12) accantonamenti</b>	<b>300.000</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>-72.000</b>



## ***nell'esercizio X2 si ha:***

- ***una variazione fiscale in diminuzione per 300 mila euro***
- ***l'assorbimento della differenza temporanea***
- ***Il recupero delle imposte anticipate (lo storno dei crediti) per 72.000 euro***

<b>conto economico</b>	
<b>B) Costi della produzione</b>	
<b>7) servizi</b>	<b>20.000</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>72.000</b>

## **Imposte anticipate: fondo svl. crediti**

**La società Alfa al 31.12.X1 vanta crediti commerciali per 1.000.000 euro.**

**Ha stimato un rischio perdite e quindi una svalutazione civilistica per 25 mila euro.**

**Ai fini fiscali non vi è fondo pregresso e si determina una svalutazione massima deducibile pari a 5 mila euro (0,50%, art. 106 TUIR)**

**Nell'anno X1 si ha:**

**Una variazione fiscale in aumento per 20 mila euro**

**Imposte anticipate per 4.800 euro (24%)**

## ***nell'esercizio X1 ...***

<b>SP</b>	
<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>C) Attivo circolante:</b>	
<b>II - Crediti</b>	
<b>1) Clienti</b>	<b>975.000</b>
<b>5-ter) imposte anticipate</b>	<b>4.800</b>

<b>conto economico</b>	
<b>B) Costi della produzione</b>	
<b>10) ammortamenti e svl.</b>	<b>25.000</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>-4.800</b>

**Nel corso dell'esercizio X2 i crediti sono riscossi per 975 mila euro. Si ha:**

- ***una variazione fiscale in diminuzione per 20 mila euro (la perdita fiscale su crediti è pari a 20 mila euro, quella in CE è pari a zero)***
- ***l'assorbimento della differenza temporanea***
- ***Il recupero delle imposte anticipate (lo storno dei crediti) per 4.800 euro***

---

**conto economico**

---

**20) imposte anticipate****4.800**

## Imposte anticipate: perdite presunte su cambi

**La società Alfa ha stimato, al termine dell'esercizio X1, perdite presunte su cambi per 100 mila euro.**

**Si ha:**

- ***una variazione fiscale in aumento per 100 mila euro (il costo compare nel CE ma non è fiscalmente deducibile)***
- ***imposte anticipate e crediti per imposte anticipate pari a 24.000 euro (100 mila x 24%)***

***I riflessi su SP e CE sono i seguenti:***

## ***nell'esercizio X1 ...***

<b>SP</b>	
<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>C) Attivo circolante:</b>	
<b>II - Crediti</b>	
<b>5-ter) imposte anticipate</b>	
<b>24.000</b>	

<b>conto economico</b>	
<b>C) Proventi e oneri finanziari:</b>	
<b>17-bis) utili e perdite su cambi.</b>	<b>-100.000</b>
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>-24.000</b>

**a riduzione  
delle  
imposte  
correnti**

**Alla fine dell'esercizio X2 la perdita su cambi si è realizzata. Si ha:**

- ***una variazione fiscale in diminuzione per 100 mila euro (la perdita fiscale su cambi è pari a 100 mila euro, quella in CE è pari a zero)***
- ***l'assorbimento della differenza temporanea***
- ***il recupero delle imposte anticipate (lo storno dei crediti) per 24.000 euro***

<b>conto economico</b>	
<b>20) imposte anticipate</b>	<b>24.000</b>

## Imposte differite: utili presunti su cambi

**La Alfa S.p.A. ha stimato, al termine dell'esercizio X1, utili presunti su cambi su crediti in valuta per euro 10.000. Tali crediti sono riscossi nel corso dell'esercizio X2.**

**Alla fine dell'esercizio X1, si ha:**

- **una variazione fiscale in diminuzione per euro 10.000 (il ricavo compare nel conto economico civilistico, ma non è imponibile fiscalmente) e una differenza temporanea imponibile che si origina;**
- **un'imputazione di imposte differite IRES per:  $10.000 \times 24\%$   
= 2.400 euro**





**Alla fine dell'anno X2 si ha:**

- **Una variazione fiscale in aumento per 10 mila euro (il ricavo non compare nel conto economico civilistico ma è fiscalmente imponibile) e una differenza temporanea che viene recuperata**
- **Uno storno del fondo imposte differite per 2.400 euro (10 mila x 24%)**

<b>conto economico</b>	
<b>20) imposte differite</b>	<b>-2.400</b>

## Imposte differite: plusvalenze

La Alfa spa dismette una immobilizzazione (costo storico 50.000, f.do amm.to 40.000) al prezzo di 17.000 euro oltre iva 22%.

Si consideri la dinamica delle imposte.

	X1	X2	X3	X4	X5
<b>A5. altri ricavi e proventi</b>	<b>7.000</b>	-	-	-	-
<b>variazioni fiscali -</b>	<b>5.600</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>
<b>diff. temporanee imponibili -</b>	<b>5.600</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>	<b>1.400</b>
<b>imposte differite -</b>	<b>1.344</b>	<b>336</b>	<b>336</b>	<b>336</b>	<b>336</b>
<b>f.do imposte differite -</b>	<b>1.344 -</b>	<b>1.008 -</b>	<b>672 -</b>	<b>336 -</b>	<b>-</b>

## esercizio X1

SP	
ATTIVO	PASSIVO
	B) Fondi per rischi e oneri:
	2) per imposte, anche differite
	1.344

conto economico	
A) Valore della produzione	
5) altri ricavi e proventi	7.000
20) imposte differite	1.344

## esercizio X2

SP	
ATTIVO	PASSIVO
	B) Fondi per rischi e oneri: 2) per imposte, anche differite
	1.008

conto economico	
20) imposte differite	-336

**... e così via fino a estinzione totale del fondo imposte differite (X3-X5)**





# Le perdite fiscali



## Il riporto delle perdite fiscali: un esempio

**La Alfa S.p.A. ha determinato, al termine dell'esercizio X1 (decimo anno di vita), una perdita di esercizio (ante imposte) pari a 300.000 euro e una perdita fiscale (reddito imponibile negativo) pari a 200.000 euro.**

**Si ritiene che le condizioni di difficoltà economica siano temporanee e che gli imponibili IRES dei periodi d'imposta successivi consentiranno di assorbire completamente la perdita fiscale.**

**Sussistendo le condizioni previste dall'art. 84 del TUIR e dall'OIC 25, alla fine dell'anno X1, si ha:**

- una differenza temporanea deducibile pari all'intera perdita fiscale di 200.000 euro;**
- uno storno di imposte anticipate per:  $200.000 \times 24\% = 48.000$  euro;**
- una perdita netta pari a:  $300.000 - 48.000 = 252.000$  euro.**

**I riflessi sullo stato patrimoniale civilistico al 31/12/X1 sono i seguenti:**



## Il riporto delle perdite fiscali: un esempio

SP	
ATTIVO	PASSIVO
<b>C) Attivo circolante:</b>	<b>A) Patrimonio netto</b>
II - Crediti	IX - Perdita d'esercizio -252.000
5-ter) imposte anticipate 48.000	

CE	
Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D);	-300.000
20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;	48.000
21) utile (perdita) dell'esercizio.	-252.000



## Il riporto delle perdite fiscali: un esempio

- negli esercizi successivi si riassorbe la perdita riportata secondo le regole del TUIR (a capienza dell'80% degli imponibili fiscali).
- Alla fine dell'anno X2, ipotizzando un reddito imponibile pari a 100 mila euro, si ha:
  1. Una variazione in diminuzione per 80 mila euro;
  2. Una ripresa per imposte anticipate per 19.200 euro (80 mila x 24%)
- Alfa dovrà pagare imposte soltanto sulla parte di reddito imponibile non coperta dal riporto perdite, per cui le imposte correnti = 20 mila x 24% = 4.800

## Il riporto delle perdite fiscali: un esempio

SP	
ATTIVO	PASSIVO
C) Attivo circolante:	B) Fondi per rischi e oneri:
II - Crediti	2) per imposte, anche differite
5-ter) imposte anticipate	28.800
	D) Debiti
	12) debiti tributari
	4.800

conto economico X2	
20) imposte	24.000
<i>a. correnti</i>	4.800
<i>b. anticipate</i>	19.200

**NB.:** resta disponibile un riporto perdite per 120 mila euro che potrà essere utilizzato nei periodi di imposta successivi

## Le perdite fiscali

- **le attività (crediti) per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.**
- **una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri**
- **una perdita fiscale ha natura di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili.**

## Le perdite fiscali

- **La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.**
- **La ragionevole certezza è comprovata quando:**
  - a) 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;**
  - b) 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**

## Il riporto delle perdite fiscali (art. 84 TUIR)

- **perdite subite nei primi tre esercizi**. La deduzione può avvenire lungo tutta la durata della vita dell'azienda e per l'intero importo del reddito imponibile che si va a compensare;
- **perdite subite negli esercizi successivi al terzo**. La deduzione può avvenire lungo tutta la durata della vita dell'azienda, ma solo per l'80% del reddito imponibile.