

La Rossi spa presenta il seguente conto economico redatto al 31/12 dopo le scritture di assestamento.

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

Ricavi delle vendite e delle prestazioni 64.000.000
Variazione rimanenze prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti 54.000
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni 560.000
Altri ricavi e proventi 240.000

TOTALE (A) 64.854.000

B) COSTO DELLA PRODUZIONE

Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci 30.800.280
Per servizi 8.200.000
Per godimento beni di terzi 800.000
Per il personale 13.000.000
Ammortamenti immobilizzazioni immateriali 120.000
Ammortamenti immobilizzazioni materiali 8.680.000
Svalutazione crediti dell'attivo circolante 27.720
Variazione delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci -26.000
Accantonamento rischi 40.000
Oneri diversi di gestione 340.000

TOTALE (B) 61.982.000

DIFFERENZA (A-B) 2.872.000

C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI -1.140.000
D) ...
E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI 1.068.000

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE 2.800.000

IMPOSTE D'ESERCIZIO

IRES.....
IRAP.....
Imposte differite

UTILE D'ESERCIZIO.....

(Completare il conto economico dopo aver svolto l'esercizio)

Considerare inoltre i seguenti punti:

- Il costo storico delle immobilizzazioni materiali all'inizio dell'esercizio è pari a 51.560.000 €;
- Gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali rilevate nel C.E. coincidono con gli ammortamenti fiscalmente deducibili;
- Gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali rilevati nel C.E. per 7.200.000 € sono fiscalmente deducibili per 6.450.000 €, la parte rimanente degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali è fiscalmente deducibile per 1.600.000 €;

- Ai fini delle determinazioni delle spese di manutenzione deducibili nell'esercizio, si considerano immobilizzazioni dal costo storico di 960.000 € soggetti a contratto di manutenzione al canone annuo di 78.000 €; si consideri, inoltre, che l'1/04 sono state acquistate nuove immobilizzazioni per 7.200.000 € e che l'1/03 sono state vendute immobilizzazioni per 560.000 €, precedentemente acquistate per 2.280.000 € e già ammortizzate per 1.840.000 €, le spese di manutenzione iscritte nel C.E. (tra i costi per servizi) sono pari a 2.885.300 €;
- Si consideri che la plusvalenza realizzata con la vendita di cui al punto precedente viene ripartita in 5 anni, in quanto trattasi di immobilizzazioni impiegate dall'impresa per un periodo non inferiore a 3 anni;
- Durante l'esercizio la società ha ceduto per 1.685.000 € una partecipazione nella delta spa, impresa italiana esercente attività commerciale, acquistata 7 anni fa e iscritta in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie sin dall'acquisto avvenuto per 525.000 €;
- Durante l'esercizio la società ha ceduto per 780.000 € una partecipazione nella Gamma spa, impresa italiana esercente attività commerciale, acquistata 14 mesi prima e iscritta in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie sin dall'acquisto avvenuto per 640.000 €;
- I crediti commerciali ammontano a 9.240.000 € e il fondo rischi su crediti, prima delle scritture di assestamento, ammontava a 309.000 €;
- I costi per servizi comprendono anche spese di rappresentanza per 150.000 €;
- Negli oneri diversi di gestione sono compresi costi fiscalmente non deducibili in quanto non documentati per 128.000 €;
- Nel C.E. risulta iscritto un compenso fisso di 192.000 € spettante agli amministratori ma che verrà pagato nel prossimo esercizio;
- Nel corso dell'esercizio agli amministratori sono stati pagati compensi per 158.000 €, economicamente di competenza dell'esercizio precedente;
- La gestione finanziaria presenta dividendi su partecipazioni per 128.000 € e interessi attivi bancari per 8.800 €;
- Si consideri quote di plusvalenza realizzate in esercizi precedenti per 18.000 €, quote di spese di manutenzione sostenute in esercizi precedenti ma deducibili nell'esercizio per 25.600 € e spese di rappresentanza sostenute in esercizi precedenti ma deducibili nell'esercizio per 16.400 €.

Per la determinazione dell'IRAP (aliquota 4,25%) si tenga conto che tra i costi per servizi sono compresi 980.000 € per collaborazioni coordinate e continuative, tra i costi per godimento beni di terzi sono compresi interessi passivi impliciti nei canoni di leasing per 108.000 € e che i costi del personale comprendono contributi INAIL per 94.000 €, costi per apprendisti per 620.000 € e costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo per 2.040.000 €.

La società ha versato nel corso dell'anno acconti IRAP per 378.000 € e acconti IRES per 452.000 €.

Tenendo conto dei dati sopra indicati:

1. Calcolare l'IRAP e l'IRES correnti, commentando i relativi calcoli;
2. Calcolare l'IRAP e l'IRES di competenza;
3. Calcolare l'IRAP e l'IRES differite o anticipate;
4. Presentare le scritture il P.D. relative alla liquidazione delle imposte.

CALCOLO DELL'IMPONIBILE AI FINI IRES

Determinazione delle variazioni fiscali

- *Ammortamento dei beni materiali*

Ammortamenti fiscali	Ammortamenti in bilancio	Variazioni fiscali
€ 6.450.000,00	€ 7.200.000,00	€ 750.000,00
€ 1.600.000,00	€ 1.480.000,00	
	<u>€ 8.680.000,00</u>	

Variazione in aumento del reddito fiscale € 750.000,00

- *Spese di manutenzione e riparazione*

Costo storico delle immobilizzazioni materiali all'1/01	€ 51.560.000,00	
- Costo dei beni con contratti di manutenzione	€ 960.000,00	
Importo su cui spetta la deduzione del 5%	€ 50.600.000,00	
€ 50.600.000,00	x	5%
	=	€ 2.530.000,00 (A)
Spese di manutenzione iscritte nel C.E.	€ 2.885.300,00	
- Canoni di manutenzione periodici	€ 78.000,00	
	€ 2.807.300,00	(B)
Spese di manutenzione e riparazione non deducibili	€ 277.300,00	(B) - (A)

L'importo di € 277.300,00, derivando da spese fiscalmente da rinviare, corrisponde a una *variazione fiscale in aumento* e sarà dedotto nei successivi 5 esercizi per una quota costante pari a 1/5 di € 277.300,00 ossia pari a € 55.460,00 (variazione fiscale in diminuzione a partire dall'esercizio successivo).

- *Rateizzazione della plusvalenza*

Se il bene è stato posseduto per un periodo superiore a 3 anni, può essere tassato in quote costanti per 5 esercizi a partire da quello di realizzo della plusvalenza:

Vendita immobilizzazioni (A)	€ 560.000,00	
Costo di acquisto (B)	€ 2.280.000,00	
Fondo ammortamento (C)	€ 1.840.000,00	
Valore contabile (B) - (C)	€ 440.000,00	
Plusvalenza realizzata (A) - [(B) - (C)]	€ 120.000,00	
Anni rateizzazione	5	
€ 120.000,00/5 =	€ 24.000,00	Quota annua di plusvalenza

Nella dichiarazione dei redditi si avrà una *variazione in diminuzione* dell'intera plusvalenza (€ 120.000,00) ed una *variazione in aumento* per la quota annua della plusvalenza (€ 24.000,00). Alternativamente si potrà operare una *variazione in diminuzione* per i 4/5 dell'intera plusvalenza rateizzata (cioè pari ad € 96.000)

- *Plusvalenze da cessione di partecipazione*

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esenti al 95%, le plusvalenze realizzate relativamente a azioni o quote di partecipazioni in società che soddisfano i seguenti requisiti:

- Possesso della partecipazione ininterrotto dal primo giorno del 12° mese precedente quello della cessione, considerando cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente; (art.87 co.1 lettera a);
- Classificazione in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie; (art.87 co.1 lettera b);
- La partecipata deve risiedere in uno Stato "white list" (art.87 co.1 lettera c);
- La partecipata deve esercitare un'impresa commerciale (art.87 co.1 lettera d).

Prezzo di cessione della partecipazione nella Delta Spa	€ 1.685.000,00
Prezzo di acquisto (avvenuto 7 anni fa)	€ 525.000,00
Plusvalenza realizzata	€ 1.160.000,00
Prezzo di cessione della partecipazione nella Gamma Spa	€ 780.000,00
Prezzo di acquisto (avvenuto 14 mesi fa)	€ 640.000,00
Plusvalenza realizzata	€ 140.000,00
Plusvalenza totale	€ 1.300.000,00
	95%
Variazione in diminuzione del reddito imponibile	€ 1.235.000,00

- *Svalutazione dei crediti commerciali*

Sono deducibili annualmente nel limite dello 0,50% del valore nominale dei crediti, sempre che l'ammontare degli accantonamenti effettuati nei vari esercizi non superi il 5% del valore nominale dei crediti di origine commerciale.

Il fondo rischi su crediti esistente prima degli assestamenti di fine periodo era di € 309.000, i crediti commerciali iscritti in bilancio ammontano a € 9.240.000. Quindi possiamo determinare il livello percentuale del fondo esistente, con la seguente proporzione:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{€ 309.000,00} & : & \text{€ 9.240.000,00} & = & X & : & 100 \\ & & & & X & = & 3,34 \quad \% \end{array}$$

Ove 3,34% è il livello percentuale del fondo esistente.

Tale livello, essendo inferiore al 5%, ci consente di operare una svalutazione fiscalmente ammessa dello 0,50% dei crediti commerciali, senza superare il 5% del valore nominale dei crediti. Quindi:

€ 9.240.000,00	x	0,50%	=	€ 46.200,00
€ 9.240.000,00	x	5,00%	=	€ 462.000,00
			+	€ 309.000,00
			+	€ 46.200,00
			=	€ 355.200,00

Poiché € 46.200 è la svalutazione crediti fiscalmente ammessa, la svalutazione dei crediti contabilizzata a carico dell'esercizio € 27.720,00 è interamente deducibile in quanto inferiore.

- *Spese di rappresentanza*

l'art. 108, co. 2 secondo e terzo periodo, TUIR, che ora prevede che "le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero 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 cinquanta".

Il comma 2 del D.M. 19/11/2008 individua i parametri, determinati come percentuali dei ricavi e proventi caratteristici, entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta sono ritenute congrue e pertanto integralmente deducibili, come segue:

- 1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- 0,5% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,1% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente 50 milioni

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite di una percentuale variabile da calcolare sui ricavi della gestione caratteristica. La parte eccedente è indeducibile.

Spese di rappresentanza a C.E.	€ 150.000,00	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni (A1)	€ 64.000.000,00	
Altri ricavi e proventi (A5)	€ 240.000,00	
(A1) + (A5)	€ 64.240.000,00	
Calcolo del plafond di deducibilità		
Percentuale di deducibilità	Fatturato	Sp. di rapp. ded. per scaglione
1,30%	€ 10.000.000,00	€ 130.000,00
0,50%	€ 40.000.000,00	€ 200.000,00
0,10%	€ 14.240.000,00	€ 14.240,00
	€ 64.240.000,00	€ 344.240,00

Quindi le spese di rappresentanza iscritte a bilancio sono interamente deducibili.

- *Oneri diversi di gestione*

Variazione in aumento del reddito fiscale € 128.000,00

- *Compenso agli amministratori*

Variazione fiscale in aumento €192.000 per compensi agli amministratori iscritti a C.E. ma che verranno pagati nel prossimo esercizio

Variazione fiscale in diminuzione €158.000 per compensi agli amministratori iscritti a C.E. nell'esercizio precedente, ma liquidati nel presente esercizio

- *Dividendi su partecipazioni*

L'importo non imponibile (perché "escluso") dei dividendi è pari al 95% degli stessi.

Per cui € 128.000,00 x 95% = € 121.600,00 *variazione fiscale in diminuzione*

CALCOLO BASE IMPONIBILE IRES:

DESCRIZIONE DELLE VOCI		IMPONIBILE	IRES	
Risultato prima delle imposte		2.800.000,00	770.000,00	
Variazioni in aumento permanenti		128.000,00	35.200,00	
Oneri diversi di gestione non ded.	128.000,00			
Variazioni in diminuzione permanenti		- 1.356.600,00	- 373.065,00	
95% della plusvalenza da vendita partecipazioni	- 1.235.000,00			
95% dei dividendi	- 121.600,00			
Imponibile di competenza		1.571.400,00	432.135,00	
Variazioni in aumento temporanee dell'esercizio		1.219.300,00	335.307,50	+ imposte anticipate
Ammortamenti non deducibili	750.000,00			
Spese di manutenzione e riparazione	277.300,00			
Compensi agli amministratori che non liquidati	192.000,00			
Variazioni in aumento temporanee di esercizi precedenti		18.000,00	4.950,00	- imposte differite
Quota di plusvalenza realizzato in esercizi precedenti	18.000,00			
Variazioni in diminuzione temporanee dell'esercizio		- 96.000,00	- 26.400,00	+ imposte differite
Plusvalenza 4/5	- 96.000,00			
Variazioni in diminuzione temporanee di esercizi precedenti		-200.000,00	- 55.000,00	- imposte anticipate

DESCRIZIONE DELLE VOCI		IMPONIBILE	IRES	
Compensi agli amm.ri liquidati nell'esercizio	- 158.000,00			
Quota di sp. di manutenzione sostenute in eserc. preced.	- 25.600,00			
Quota di sp. di rappresentanza sostenute in es. preced.	- 16.400,00			
Imponibile IRES/Utile lordo fiscale		2.512.700,00		
Aliquota IRES		0,275		
IRES CORRENTE o IRES DOVUTA		690.992,50		
IMPORTO IRES ARROTONDATO		690.993,00		
- ritenuta d'acc. su int. att. banc. 27% di € 8.800,00		- 2.376,00		
- acconto IRES versato		-452.000,00		
Saldo IRES da versare in sede di dichiarazione dei redditi		236.617,00		

IRES corrente = utile lordo fiscale x 27,5% (fino al 31/12/07 l'aliquota era del 33%. Dal 01.01.2017 sarà del 24%)

Quest'importo, costituisce, assieme ad altre imposte dell'esercizio (per esempio IRAP), alle imposte differite e imposte anticipate, la voce E) 22 del conto economico ossia le imposte di competenza economica.

CALCOLO DELL'IMPONIBILE AI FINI IRAP

Differenza tra valore e costo della produzione	€ 2.872.000,00
Collaborazioni coordinate e continuative	€ 980.000,00
Interessi passivi canoni di leasing	€ 108.000,00
Costo del personale	€ 13.000.000,00
Contributi INAIL	-€ 94.000,00
Costi per apprendisti	-€ 620.000,00
Costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo	-€ 2.040.000,00
Svalutazione crediti	€ 27.720,00
Accantonamento rischi	€ 40.000,00
Base imponibile Irap	€ 14.273.720,00
Aliquota Irap	3,90%
IRAP	€ 556.675,08
Importo arrotondato IRAP	€ 556.675,00
- acconto già versato	€ 378.000,00
IRAP da versare	€ 178.675,00
L'IRAP di competenza coincide con l'IRAP corrente	

IMPOSTE DIFFERITE

4/5 della plusvalenza generano una imposta differita parzialmente compensata dalla quota di plusvalenza realizzata in esercizi precedenti:

96.000,00	27,50%	=	26.400,00
18.000,00	27,50%	=	- 4.950,00
IRES differita			21.450,00

IMPOSTE ANTICIPATE

Ammortamenti non deducibili	750.000,00
Spese manutenzioni e riparazioni	277.300,00
Compensi amministratori di competenza ma non liquidati nell'esercizio	192.000,00
Compensi amministratori liquidati nell'esercizio	-158.000,00
Spese manut. e riparazioni sostenute in esercizi precedenti, dedotte nell'esercizio	- 25.600,00
Spese di rappresentanza sostenute in esercizi precedenti, ma dedotte nell'esercizio	- 16.400,00
Totali	1.019.300,00
	27,50%
IRES anticipata	280.307,50

IRES corrente	€ 690.993,00
IRES differita (euro 26.400 - euro 4.950)	€ 21.450,00
IRES anticipata (euro 55.000,00 - euro 335.307,50)	- € 280.308,00
IRES di competenza	€ 432.135,00

Scritture in p.d.:

31/12			
Diversi	a	Diversi	
Imposte correnti	1.247.668,00		
Crediti per imposte anticipate	335.307,50		
Imposte differite	26.400,00		
Imposte anticipate	55.000,00		
		Imposte anticipate	335.307,50
		Crediti per imposte anticipate	55.000,00
		Fondo imposte differite	26.400,00
		Debiti tributari per Ires ed Irap	1.247.668,00
	1.664.375,50		1.664.375,50

31/12			
Debiti tributari per Ires ed Irap	a	Diversi	
		Imposte c/acconto	830.000,00
		Crediti per ritenute subite	2.376,00
			832.376,00

In questo modo il saldo del conto "Debiti Tributari per Ires ed Irap" ammonta ad euro 415.292,00 (cioè: euro 1.247.668,00 – euro 832.376,00).

N.B. Rileviamo tra le attività di Stato patrimoniale le imposte anticipate pur non trattandosi di un credito vero e proprio, in quanto non sussiste il diritto a esigerne l'ammontare. Nel rispetto del principio della prudenza, tale credito deve essere rilevato soltanto se vi è la ragionevole certezza dell'esistenza, negli esercizi successivi in cui si riverseranno le differenze deducibili, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze stesse.