

Modulo II. Il bilancio d'esercizio

Applicazione n. 12

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Caso a) le imposte differite

La società Alfa s.r.l. presenta per il periodo di imposta 2019 un risultato civilistico ante imposte pari a € 200.000 (aliquota IRES 24%).

Tra i componenti positivi conseguiti dalla società risultano essere presenti:

- delle plusvalenze (€ 50.000) realizzate dalla cessione di beni posseduti da più di tre esercizi.

Si proceda alla determinazione del reddito imponibile fiscale e al trattamento contabile delle imposte sul reddito considerando che la società Alfa opta per la rateizzazione della plusvalenza su cinque esercizi come previsto dall'art 86 n. 4 del T.U.I.R.

Caso b) le imposte anticipate

La società Alfa s.r.l. presenta per il periodo di imposta 2019 un risultato civilistico ante imposte pari a € 300.000 (aliquota IRES 24%).

Tra i componenti negativi sostenuti dalla società risultano essere presenti:

- spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio (ordinarie e straordinarie eccedenti il 5% dei valori dei cespiti ex art. 102 c. 6 T.U.I.R.) per € 10.000.

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2020 ha conseguito un utile civilistico ante imposte pari a € 200.000.

Si proceda alla determinazione del reddito imponibile fiscale e al trattamento contabile delle imposte sul reddito considerando che le spese di manutenzione eccedenti il 5 % del valore dei cespiti dell'azienda risultano deducibili nei cinque esercizi successivi in quote costanti.

Svolgimento

Caso a) le imposte differite

DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
<u>VARIAZIONI IN AUMENTO</u>	
Plusvalenza realizzata nel 2019 (1/5)	10.000
<i>Totale variazioni in aumento</i>	<i>10.000</i>
<u>VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE</u>	
Plusvalenza realizzata nel 2019 (5/5)	50.000
<i>Totale variazioni in diminuzione</i>	<i>50.000</i>
<i>Reddito fiscale imponibile</i>	<i>160.000</i>
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE (base imponibile x 24%)	38.400

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
IRES DI COMPETENZA (risultato del periodo x 24%)	48.000



IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA	48.000
IMPOSTE CORRENTI (cioè da pagare effettivamente)	38.400
IMPOSTE DIFFERITE = $(50.000 - 10.000) \times 24\%$	9.600

Imposte di competenza > Imposte correnti --> Imposte differite

Esercizio relativo alla nascita della differenza temporanea

Rilevazione imposte di competenza dell'esercizio

31/12/2019			
Diversi	a	Diversi	
Imposte correnti			38.400
Imposte differite			9.600
			48.000
		Debiti tributari	38.400
		Fondo imposte differite	9.600

Lo SP e il CE al 31/12/2019 si presentano come segue:

STATO PATRIMONIALE

	B) Fondo per rischi e oneri	
	2) per imposte, anche differite	9.600
	D) Debiti	
	12) debiti tributari	38.400

CONTO ECONOMICO

.....	
Risultato prima delle imposte	200.000
20) Imposte sul reddito dell'esercizio	
correnti	38.400
differite	9.600
21) Utile dell'esercizio	152.000

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2020 (così come negli altri 3 esercizi successivi) in sede di dichiarazione effettuerà una ripresa in aumento di € 10.000, con conseguente utilizzo annuo nel bilancio di esercizio del Fondo imposte differite per € 2.400 (= 10.000 x 24%) necessario per poter correttamente imputare le imposte dell'esercizio sulla base del principio di competenza economica.

Contabilmente pertanto, le rilevazioni saranno le seguenti:

Rilevazione imposte di competenza dell'esercizio

31/12/2020			
Diversi	a	Debiti tributari
Imposte dell'esercizio		
Fondo imposte differite			2.400

La presenza di differenze temporanee negative

Reddito civilistico < Reddito imponibile

Quando si verifica una differenza temporanea negativa, il reddito imponibile è superiore al risultato civilistico, con la conseguenza che le imposte correnti (che fanno riferimento al reddito imponibile) sono superiori a quelle di competenza.

Le differenze temporanee negative vengono generate da componenti negativi di reddito, la cui deducibilità è rinviata a esercizi successivi rispetto a quello di imputazione al conto economico a seguito di norme fiscali.

Esempi di differenze temporanee negative

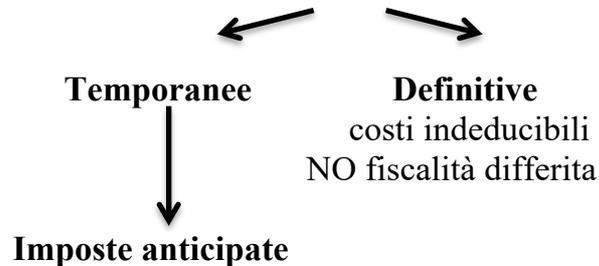
- **limitazioni per accantonamenti a fondi e per rettifiche di valore:**
per esempio, svalutazione crediti (art. 106 T.U.I.R.)
- **deducibilità parzialmente differita:**
per esempio, spese di manutenzione eccedenti il plafond previsto dall'art. 102 c. 6 T.U.I.R.; parte deducibile spese di rappresentanza (art. 108, comma 2)
- **deducibilità per cassa:**
per esempio compensi agli amministratori non corrisposti (art. 95, comma 5, T.U.I.R.); interessi di mora (art. 109 comma 7 T.U.I.R.)
- **rateizzazione della perdita dell'esercizio nei cinque esercizi successivi**
(art. 84 comma 1 T.U.I.R.)

Caso b) le imposte anticipate

In questo esercizio l'impresa paga più imposte di quante ne siano di competenza.
Negli esercizi futuri dovrà pagare meno imposte.

Reddito civilistico < Reddito imponibile

Reddito imponibile – Reddito civilistico = Differenze deducibili



Le imposte da pagare risultano superiori a quelle effettivamente di competenza economica dell'esercizio.

Quindi, bisogna rinviare al futuro la quota di imposte non di competenza dell'esercizio.

Il rinvio del costo connesso all'anticipazione delle imposte fa sorgere un credito nell'attivo circolante.

Le attività per imposte anticipate non possono essere contabilizzate se non sussiste la **ragionevole certezza del loro futuro recupero**, ossia dell'esistenza nei successivi esercizi dei redditi imponibili sufficienti ad assorbire, allorché si manifesteranno, le differenze temporanee deducibili.

La regola è espressione del **principio generale di prudenza** e riflette ancora una volta (se raffrontata con quanto visto in riferimento alle imposte differite) l'**asimmetria del bilancio civilistico** per quanto attiene alla contabilizzazione delle **passività** e delle **attività**, richiedendosi, per la rilevazione delle prime, la **mera possibilità che si verifichino** e, per le seconde, la **ragionevole certezza**.

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	300.000
IRES DI COMPETENZA <i>(risultato del periodo x 24%)</i>	72.000
DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	300.000
<u>VARIAZIONI IN AUMENTO</u>	
Spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio (ordinarie e straordinarie eccedenti il 5% dei valori dei cespiti ex art. 102 c. 6 T.U.I.R.)	10.000
Totale variazioni in aumento	10.000
Reddito fiscale imponibile	310.000
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE <i>(base imponibile x 24%)</i>	74.400



IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA	72.000
IMPOSTE CORRENTI <i>(cioè da pagare effettivamente)</i>	74.400
IMPOSTE DIFFERITE (= 10.000) x 24%	2.400

Imposte di competenza < Imposte correnti --> Imposte anticipate

Rilevazione imposte di competenza da liquidare

31/12/2019		
Imposte sul reddito	a	Debiti tributari
		74.400

Rilevazione imposte anticipate

31/12/2019		
Crediti per imposte anticipate	a	Imposte sul reddito
		2.400

Lo SP e il CE al 31/12/2019 si presentano come segue:

STATO PATRIMONIALE

C) Attivo circolante	D) Debiti
II Crediti	12) debiti tributari
5-ter) Crediti per imposte anticipate	74.400
2.400	

CONTO ECONOMICO

Risultato prima delle imposte	300.000
20) Imposte sul reddito dell'esercizio	
correnti	74.400
differite	
anticipate	(2.400)
21) Utile dell'esercizio	228.000

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2020 ha conseguito un utile civilistico ante imposte pari a € 200.000.

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2020 (così come negli altri 4 esercizi successivi) in sede di dichiarazione effettuerà una ripresa in diminuzione di € 2.000 (ossia 1/5 di € 10.000), con conseguente utilizzo annuo nel bilancio di esercizio del credito per imposte anticipate per € 480 (2.000 x 24%) necessario per poter correttamente imputare le imposte dell'esercizio sulla base del principio di competenza economica.

DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
<u>VARIAZIONI IN DIMINUZIONE</u>	
1/5 delle Spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio 2020 (1/5 di € 10.000)	2.000
<i>Totale variazioni in diminuzione</i>	<i>2.000</i>
<i>Reddito fiscale imponibile</i>	<i>198.000</i>
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE (base imponibile x 24%)	47.520

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
<i>IRES DI COMPETENZA</i> (risultato del periodo x 24%)	<i>48.000</i>



<i>IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA</i>	<i>48.000</i>
<i>IMPOSTE CORRENTI</i> (cioè da pagare effettivamente)	<i>47.520</i>
<i>IMPOSTE DIFFERITE</i> (= 10.000) x 24%	<i>480</i>

Contabilmente pertanto, le rilevazioni saranno le seguenti:

Rilevazione imposte di competenza dell'esercizio

31/12/2020			
Imposte sul reddito	a	Diversi	
		Debiti tributari	47.520
		Crediti per imposte anticipate	480
			48.000

IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA:

- Imposte correnti** (quella che si paga effettivamente)
- + Imposte differite di competenza del periodo**
- Imposte anticipate di competenza del periodo**
- Imposte differite, *effetto reversal*** (quelle che rivengono dagli esercizi precedenti)
- + Imposte anticipate, *effetto reversal***