

DIFFERENZE TRA REDDITO CIVILISTICO E REDDITO FISCALE

DIFFERENZE PERMANENTI → variazioni fiscali definitive che non verranno riassorbite in successivi esercizi (es. costi definitivamente non deducibili; ricavi definitivamente non imponibili).

Non originano fiscalità differita.

Variazioni permanenti in aumento → maggior onere fiscale definitivo rispetto a quello teorico (calcolato sul risultato ante imposte).

Variazioni permanenti in diminuzione → minor onere fiscale definitivo rispetto a quello teorico.

VARIAZIONI PERMANENTI

ESEMPIO 1

Risultato ante imposte: 1.000

IRES teorica: $1.000 \times 24\% = 240$

Costi non deducibili: 200

Imponibile IRES: $1.000 + 200 = 1.200$

IRES da pagare (corrente): $1.200 \times 24\% = 288$ (imposta di competenza).

Maggior onere fiscale definitivo (288) rispetto a quello teorico (240).

ESEMPIO 2

Risultato ante imposte 1.000

IRES teorica: $1.000 \times 24\% = 240$

Ricavi non imponibili: 100

Imponibile IRES: $1.000 - 100 = 900$

IRES da pagare (corrente): $900 \times 24\% = 216$ (imposta di competenza).

Minor onere fiscale definitivo (216) rispetto a quello teorico (240).

**ESEMPI DI DIFFERENZE POSITIVE PERMANENTI
(variazioni in diminuzione definitive):**

- proventi esenti;
- proventi soggetti a ritenuta d'imposta o ad imposta sostitutiva.

**ESEMPI DI DIFFERENZE NEGATIVE PERMANENTI
(variazioni in aumento definitive):**

- costi non inerenti;
- costi non documentati;
- imposte non deducibili (es. 40% dell'IMU).

DIFFERENZE TEMPORANEE → la competenza civilistica differisce temporaneamente dalla competenza fiscale. Riassorbimento (effetto reversal) in esercizi successivi mediante variazioni fiscali di segno opposto.

Generano imposte differite e anticipate.

ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE IMPONIBILI (variazioni temporanee in diminuzione) → imposte differite:

- plusvalenze a tassazione frazionata.

***Imposte differite* → imposte di competenza economica dell'esercizio che saranno dovute in esercizi successivi (l'esigibilità risulta differita rispetto alla competenza economica).**

_____ 31/12 _____
Imposte differite a F.do imposte differite

ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI (variazioni temporanee in aumento) → imposte anticipate:

- amm.ti e acc.ti > limiti max fiscali;
- svalutazione crediti > 0,50%;
- compensi amministratori non pagati;
- manutenzioni e riparazioni > 5%.

***Imposte anticipate* → imposte dovute nell'esercizio ma di competenza economica di esercizi successivi (l'esigibilità è anticipata rispetto alla competenza economica).**

31/12

Attività per imp. ant. a Imposte anticipate

PERDITE FISCALI RECUPERABILI IRES

**Possono generare un minor carico fiscale IRES futuro (riducono gli imponibili futuri)
Se il loro recupero appare ragionevolmente certo (futuri imponibili sufficienti a recuperare le perdite) → iscrizione delle imposte anticipate.**

PRINCIPIO CONTABILE N. 25

CALCOLO IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE → si utilizzano le aliquote fiscali in vigore negli esercizi in cui le differenze temporanee si riverseranno.

IMPOSTE ANTICIPATE → da contabilizzare se esiste ragionevole certezza sul recupero futuro → principio di prudenza.

La ragionevole certezza si ha quando:

- esiste una pianificazione fiscale che evidenzia l'esistenza di redditi imponibili futuri sufficienti per consentire il riassorbimento;**
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento delle differenze temporanee deducibili o il recupero delle perdite fiscali, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.**

ESEMPIO IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE (IRES)

Anno n

Risultato ante imposte: 1.000

Costi non deducibili (diff. permanente): 50

Compensi amministratori non pagati: 10

Plusvalenze (da tassare in 5 anni): 100

BASE IMPONIBILE IRES ANNO N:

Risultato ante imposte	1.000
+ Costi non deducibili	+ 50
+ Compensi ammin. non pagati	+10
(-) 4/5 plusvalenza (4/5 di 100)	<u>- 80</u>
	980

IRES corrente: $980 \times 24\% = 235,2$

	31/12		
IRES d'eserc.	a Erario c/IRES		235,2

IRES differita su 4/5 plusvalenza:

$80 \times 24\% = 19,2$

	31/12		
IRES differita	a F.do imposte diff.		19,2

IRES anticipata compensi amministratori non pagati: $10 \times 24\% = 2,4$

31/12

Attività per imp. ant. a IRES antic 2,4

IRES DI COMPETENZA ANNO N (VOCE 20 C.E.):

a) IRES corrente	235,20
b) IRES differita	19,20
c) IRES anticipata	<u>- 2,40</u>
	252,00

Anno n+1

Risultato ante imposte: 1.200

Spese di manutenzione > plafond 5%: 300

Pagati comp. amm. anno n: 10

BASE IMPONIBILE IRES ANNO N+1:

Risultato ante imposte	1.200
+ Manutenzioni > 5%	+ 300
+ Quota (1/5) plusvalenza (reversal)	+ 20
(-) Compensi amm. pagati (reversal)	<u>- 10</u>
	1.510

IRES corrente: $1.510 \times 24\% = 362,4$

31/12
IRES d'eserc. a Erario c/IRES 362,4

**IRES anticipata su manutenzioni > 5%:
300 × 24% = 72**

31/12
Attività per imp. ant. a IRES ant. 72

**Reversal compensi amministratori pagati:
10 × 24% = 2,4**

31/12
IRES ant. a Attività per imp. ant. 2,4

**Reversal quota plusvalenza:
20 × 24% = 4,8**

31/12
F.do imp. diff. a IRES differita 4,8

IRES DI COMPETENZA ANNO N+1 (VOCE 20 C.E.):

a) IRES corrente	362,40
b) IRES differita (reversal)	- 4,80
c) IRES anticipata (2,4 - 72)	- 69,60
	<u>288,00</u>

PERDITE FISCALI IRES

Perdita fiscale → base imponibile negativa.

Nell'esercizio in cui si verifica una perdita fiscale, l'IRES non è dovuta.

Le perdite fiscali possono essere compensate con i redditi imponibili degli esercizi successivi entro il limite dell'80% degli stessi redditi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Per le perdite dei primi 3 esercizi non c'è il limite dell'80%.

ESEMPIO PERDITE FISCALI

Anno n → perdita fiscale 1.000

Se esiste ragionevole certezza del recupero → imposte anticipate

Beneficio fiscale: $1.000 \times 24\% = 240$

	31/12	
Attività per imp. ant. a	IRES ant.	240

CASO 1

Anno n+1 → utile ante imposte 10.000

$10.000 \times 80\% = 8.000$ → limite max perdita recuperabile nell'anno n+1.

La perdita fiscale è interamente recuperabile nell'anno n+1 ($1.000 < 8.000$).

Supponendo l'assenza di variazioni fiscali si avrà:

IRES teorica (di competenza):

$10.000 \times 24\% = 2.400$

CASO 2

Anno n+1 → utile ante imposte 500

$500 \times 80\% = 400 \rightarrow$ limite max perdita recuperabile nell'anno n+1.

La perdita fiscale è recuperabile nell'anno n+1 solo per 400 ($1.000 > 400$).

Supponendo l'assenza di variazioni fiscali si avrà:

IRES teorica (di competenza):

$$500 \times 24\% = 120$$

BASE IMPONIBILE IRES ANNO N+1:

Risultato ante imposte		500
(-) Perdita fiscale recuperabile	(-)	<u>400</u>
		100

IRES corrente: $100 \times 24\% = 24$

	31/12	
IRES corrente	a Erario c/IRES	24

Recupero IRES ant. per perdite fiscali recuperate:

$400 \times 24\% = 96$

	31/12	
IRES ant.	a Attività per imp. ant.	96

IRES DI COMPETENZA ANNO N+1 (VOCE 20 C.E.):

a) IRES corrente	24,00
b) IRES anticipata (recupero)	<u>96,00</u>
	120,00

La residua perdita fiscale ($1.000 - 400 = 600$) sarà recuperabile negli esercizi successivi entro il limite dell'80% della base imponibile.