



**METODOLOGIE E DETERMINAZIONI
QUANTITATIVE D'AZIENDA**
anno accademico 2008/2008

**UTILE DI ESERCIZIO E
REDDITO IMPONIBILE IRES:
PROFILI CIVILISTICI,
PRINCIPI CONTABILI O.I.C.,
LINEAMENTI DELLA NORMATIVA FISCALE
APPLICABILI AL CONTO ECONOMICO
DELLE SOCIETA' DI CAPITALI**

ESERCITAZIONI

Prof. Stella Cuccoli

ASSOCIATI
 **OLTRESTUDIO**

ESERCITAZIONE N° 1
 (Rif. Art. 86, C. 4, D.P.R. 917/86)
 Rif. Dispensa pag. 17

TRATTAMENTO FISCALE DI PLUSVALENZE DA CESSIONE DI BENI STRUMENTALI

Dati base

Durante l'anno 2007 una società ha dismesso un macchinario posseduto dal 2003 e ne ha effettuato l'alienazione.

Costo storico del macchinario acquistato nel 2003	€	300.000
Fondo ammortamento accantonato (+7,5% + 15% +15% +15% +15%)	€	202.500
Prezzo percepito per la vendita	€	150.510
Provvigione spettante al mediatore (2% sul corrispettivo pattuito)	€	3.010

Calcolo della plusvalenza

La plusvalenza si determina ai sensi del 2° comma dell'art. 86:

corrispettivo	€	150.510	
oneri accessori di diretta imputazione (mediazione)	-€	3.010	
corrispettivo al netto degli oneri accessori di diretta imputazione	€	147.500	
costo storico del macchinario (ACQUISTO 2003)	€	300.000,00	
fondo ammortamento accantonato	-€	202.500,00	
costo non ammortizzato	-€	97.500	
differenza = plusvalenza	€	50.000	

Differimento della tassazione

Si utilizza la facoltà di differimento massima prevista dal 4° comma dell'art.86:

Le plusvalenze realizzate su beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso in cui sono state realizzate e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Pertanto l'utilizzo del massimo differimento comporta:

quota costante a tassazione nell'esercizio di realizzo 2007 (1/5)	€	10.000	} € 40.000
quota costante a tassazione nel secondo esercizio successivo - 2008 (1/5)	€	10.000	
quota costante a tassazione nel terzo esercizio successivo 2009 (1/5)	€	10.000	
quota costante a tassazione nel quarto esercizio successivo 2010 (1/5)	€	10.000	
quota costante a tassazione nel quarto esercizio successivo 2011 (1/5)	€	10.000	
	€	50.000	

Determinazione dell'imponibile per effetto del differimento nell'esercizio di realizzo

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
- VARIAZIONE NEGATIVA PER PLUSVALENZE RIPARTITE	-€	50.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER QUOTA PLUSVALENZA IMPONIBILE (50.000 / 5 x 1)	€	10.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	160.000

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE TEMPORANEA CHE PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

Determinazione dell'imponibile per effetto del differimento negli esercizi successivi

In ognuno dei quattro esercizi successivi sarà poi necessario ricordarsi di apportare una variazione positiva corrispondente alla quota costante di riparto:

Calcolo dell'imponibile fiscale per i 4 esercizi successivi (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2008	€	250.000
+ variazione positiva corrispondente alla prima delle quattro quote costanti di plusvalenza ripartita	€	10.000
IMPONIBILE FISCALE 2008	€	<u>260.000</u>
UTILE DI ESERCIZIO 2009	€	100.000
+ variazione positiva corrispondente alla seconda delle quattro quote costanti di plusvalenza ripartita	€	10.000
IMPONIBILE FISCALE 2009	€	<u>110.000</u>

E così via in modo analogo per gli ulteriori esercizi fino a esaurimento del differimento.

ESERCITAZIONE N° 2
(Rif. Art. 88, C. 4, D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 19

**TRATTAMENTO FISCALE DI SOPRAVVENIENZA ATTIVA
FISCALMENTE NON RICONDUCEBILE ALL'IMPONIBILE**

Dati base

Nel 2005 i soci di una società avevano erogato pro-quota un finanziamento infruttifero di € 30.000,00. Successivamente, nel corso dell'esercizio 2007, l'assemblea prende la decisione unanime di rinunciare a tali finanziamenti in favore della società, che pertanto li incamera definitivamente nelle casse sociali.

Trattamento fiscale

Si verifica l'insussistenza di una passività, descritta nel 1° comma dell'art. 88, ma il successivo disposto del comma 4 esplicitamente la esclude dalla formazione dell'imponibile.

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'esclusione prevista dall'art. 88, c. 4°

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
- VARIAZIONE NEGATIVA PER SOPRAVVENIENZE ESCLUSE	-€	30.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	<u>170.000</u>

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

ESERCITAZIONE N° 3
(Rif. Art. 95 c. 5 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 24

TRATTAMENTO FISCALE DEI COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Dati base

Una società ha retribuito il proprio Amministratore Unico per l'esercizio 2007 corrispondendogli un emolumento annuo di euro 80.000,00 suddiviso in 4 rate trimestrali, il cui pagamento viene effettuato alla fine del mese successivo al trimestre solare.

Di conseguenza Amministratore ha incassato entro il 31/12/2007 solo 3/4 del suo compenso. L'emolumento di competenza del IV° trimestre 2007 è stato pagato il 31 gennaio 2008.

Trattamento fiscale

Ai fini fiscali il compenso spettante agli amministratori è deducibile con il criterio di cassa, e non secondo la corretta competenza civilistica.

A fronte quindi di un costo di competenza per la società nell'esercizio 2007 di euro 80.000, la parte fiscalmente deducibile nell'esercizio 2007 corrisponde solo a 3/4 del compenso annuo, cioè € 60.000 che sono stati pagati durante il 2007.

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art. 95 c. 5

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€ 200.000,00
+ VARIAZIONE POSITIVA PER COMPENSO AMMINISTRATORE UNICO DI COMPETENZA 2007, MA PAGATO NEL 2008	€ 20.000,00
IMPONIBILE FISCALE 2007	€ 220.000,00

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE TEMPORANEA CHE PRODUCE EFFETTI SULL'ANNO DI IMPOSTA IN CUI VERRA' PAGATO L'EMOLUMENTO (NELL'ESEMPIO NEL 2008)

Determinazione dell'imponibile per effetto del differimento della deducibilità nell'esercizio successivo, in cui si effettua il pagamento "per cassa"

Calcolo dell'imponibile fiscale per il 2008 (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2008	€ 250.000,00
- variazione negativa corrispondente alla parte del compenso all'amministratore di competenza dell'esercizio 2007, pagato nel 2008	-€ 20.000,00
IMPONIBILE FISCALE 2008	€ 230.000,00

ESERCITAZIONE N° 4
 (Rif. Art. 99, C. 3, D.P.R. 917/86)
 Rif. Dispensa pag. 24

TRATTAMENTO FISCALE DI CONTRIBUTI AD ASSOCIAZIONE DI CATEGORIA

Dati base

Durante l'esercizio 2007 l'Associazione Industriali cui è iscritta la società delibera che i propri associati dovranno versare a consuntivo, in via posticipata, il contributo per l'anno 2007 commisurato allo 0,04% del volume d'affari fatturato.

Durante l'anno 2007 sono state già versate due quote fisse di € 3.000 cadauna, il conguaglio dovrà essere corrisposto entro la fine di febbraio 2008.

Ricavi dell'esercizio 2007	€	25.000.000
percentuale del contributo		0,04%
contributo associativo dovuto	€	10.000,00
1 ^a e 2 ^a rata già versate nel corso del 2007	€	6.000,00
conguaglio dovuto da corrispondere nel febbraio 2008	€	4.000,00

Pertanto:

Contributi rilevati nel conto economico (competenza)	€	10.000,00
Contributi pagati nell'esercizio 2007	€	6.000,00 (criterio di cassa)
Contributi da pagare a febbraio 2008	€	4.000,00 (variazione positiva)

Trattamento fiscale

I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, nella misura in cui sono dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione.

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art. 99

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER CONTRIBUTI AD ASSOCIAZIONE DI CATEGORIA		
PAGATI NELL'ESERCIZIO 2008	€	4.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	204.000

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE TEMPORANEA CHE PRODUCE EFFETTI SULL'ANNO DIIMPOSTA IN CUI VERRA' PAGATO IL SALDO DEI CONTRIBUTI DELIBERATI DALL'ASSOCIAZIONE DI CATEGORIA (NELL'ESEMPIO ENTRO FEBBRAIO 2008)

Determinazione dell'imponibile per effetto del differimento della deducibilità nell'esercizio successivo, in cui si effettua il pagamento "per cassa"

Calcolo dell'imponibile fiscale per il 2008 (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2008	€	250.000
- variazione negativa corrispondente al saldo dei contributi deliberati dalla associazione di categoria, di competenza dell'esercizio 2007, pagato nel 2008	-€	4.000
IMPONIBILE FISCALE 2008	€	246.000

TRATTAMENTO FISCALE DI QUOTE DI AMMORTAMENTO ANTICIPATO

Dati base

Durante l'esercizio 2007 la società ha acquistato e messo in funzione un nuovo impianto specifico, del costo di € 300.000.

L'aliquota ordinaria prevista fiscalmente per il calcolo delle quote di ammortamento di tale impianto è del 15%.

La società imposta per tale impianto specifico una procedura civilistica di ammortamento ex art. 2426 n°2 C.C. in quote costanti per un periodo di 8 anni, corrispondente ad una aliquota del 12,5%.

La seguente tabella evidenzia lo sviluppo del piano di ammortamento dell'impianto:

A) secondo il criterio civilistico di "relazione con la residua possibilità di utilizzazione";

B) secondo il criterio fiscale di "non superiore all'aliquota ordinaria" (art. 102 C. 2 TUIR);

C) secondo il criterio fiscale di "anticipato fino al doppio dell'aliquota ordinaria" (art. 102 C. 2, 2° per. TUIR).

costo storico € 300.000		A) piano ammortamento civilistico		B) piano ammortamento fiscale ordinario		C) piano ammortamento fiscale ordinario + anticipato	
		valore	%	valore	%	valore	%
1° esercizio 2007	quota 2007	€ 37.500	12,50	€ 22.500	7,50	€ 45.000	15,00
	fondo 2007	€ 37.500	12,50	€ 22.500	7,50	€ 45.000	15,00
2° esercizio 2008	quota 2008	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00	€ 90.000	30,00
	fondo 2008	€ 75.000	25,00	€ 67.500	22,50	€ 135.000	45,00
3° esercizio 2009	quota 2008	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00	€ 90.000	30,00
	fondo 2008	€ 112.500	37,50	€ 112.500	37,50	€ 225.000	75,00
4° esercizio 2010	quota 2009	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00	€ 45.000	15,00
	fondo 2009	€ 150.000	50,00	€ 157.500	52,50	€ 270.000	90,00
5° esercizio 2011	quota 2010	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00	€ 30.000	10,00
	fondo 2010	€ 187.500	62,50	€ 202.500	67,50	€ 300.000	100,00
6° esercizio 2012	quota 2011	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00		
	fondo 2011	€ 225.000	75,00	€ 247.500	82,50		
7° esercizio 2013	quota 2012	€ 37.500	12,50	€ 45.000	15,00		
	fondo 2012	€ 262.500	87,50	€ 292.500	97,50		
8° esercizio 2014	quota 2013	€ 37.500	12,50	€ 7.500	2,50		
	fondo 2013	€ 300.000	100,00	€ 300.000	100,00		

Trattamento fiscale

Ai sensi dell'art. 109, C. 4, lett. b; 2° per. TUIR, in caso di imputazione al conto economico di accantonamenti per importi inferiori ai limiti massimi previsti dalla disciplina del reddito di impresa, è ugualmente possibile operare maggiori deduzioni, a condizione che la parte di tali componenti negativi non imputata a conto economico sia indicata in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, dal quale risultino anche le conseguenti divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi.

La società potrà pertanto spendere nel conto economico la quota annuale sistematica del 12,5%, di € 37.500 e ottenere la deducibilità fiscale del maggior ammortamento anticipato, (2,5%, per € 7.500).

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione degli artt. 102 C. 3° e 109 C. 4° TUIR

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
- VARIAZIONE NEGATIVA PER AMMORTAMENTI EXTRA CONTABILI	-€	7.500
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	<u>192.500</u>

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE TEMPORANEA CHE PRODUCE EFFETTI A PARTIRE DALL'ANNO D'IMPOSTA 2011.

Determinazione dell'imponibile per recupero di ammortamenti non deducibili nell'esercizio 2011

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2011	€	300.000
+ variazione positiva per la differenza:		
tra la quota di ammortamento stanziata nel conto economico (€ 37.500)		
e il residuo fiscale da ammortizzare (€ 30.000)	€	7.500
IMPONIBILE FISCALE 2011	€	<u>307.500</u>

ESERCITAZIONE N° 6
(Rif. Art. 102, comma 9 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 33

TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE TELEFONICHE

Dati base

Durante l'esercizio 2007 la società ha sostenuto le seguenti spese telefoniche:

Quota ammortamento impianto telefonico	€	3.500,00
Bollette per utenze telefoniche fisse (canoni e traffico)	€	30.000,00
Bollette per utenze telefoniche cellulari (canoni e traffico)	€	26.500,00
TOTALE SPESE TELEFONICHE 2008	€	60.000,00

Trattamento fiscale

Ai sensi dell'art. 102 C. 9 TUIR, le spese telefoniche sono deducibili nella misura del 80%.

TOTALE SPESE TELEFONICHE SOSTENUTE NEL 2007	€	60.000
QUOTA DEDUCIBILE 80%	€	48.000
QUOTA NON DEDUCIBILE 20%	€	12.000

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione degli artt. 102 C. 9 TUIR

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER SPESE TELEFONI CELLULARI NON DEDUCIBILI	€	12.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	212.000

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

TRATTAMENTO FISCALE DELLE MANUTENZIONI ECCEDENTI IL LIMITE PREVISTO

Dati base

Durante l'esercizio 2007 la società ha sostenuto la spesa complessiva di € 176.315 per lavori di manutenzione ordinaria non imputati ad incremento dei beni cui si riferiscono.

COSTO STORICO DI TUTTI I CESPITI AMMORTIZZABILI POSSEDUTI AL 1/1/2007	€	2.500.000
COSTO DI UN IMPIANTO ACQUISTATO IN DATA 01/04/2007	€	400.000
COSTO STORICO DI UN IMPIANTO DISMESSO E VENDUTO IN DATA 31/10/2007	€	150.000
COSTO DEI CESPITI COMPRESI IN UN CONTRATTO DI MANUTENZIONE	€	500.000

Trattamento fiscale

E' necessario verificare se, per effetto del disposto dell'art. 102 6° c. d.p.r. 633/72, le spese per manutenzioni ordinarie siano integralmente deducibili nell'esercizio 2007.

Si procede alla determinazione della parte di queste spese che potrà essere dedotta fiscalmente nell'esercizio, e della parte la cui deducibilità dovrà essere differita nei 5 esercizi successivi.

COSTO DI TUTTI I CESPITI AMMORTIZZABILI POSSEDUTI AL 1/1/2007	€	2.500.000	+
- COSTO DEI CESPITI COMPRESI IN UN CONTRATTO DI MANUTENZIONE	-€	500.000	-
+ QUOTA PARTE CORRISPONDENTE AD ACQUISTO DI NUOVO CESPITE EFFETTUATO IN DATA 1/4/2007		€ 301.370	+
COSTO DEL CESPITE	€ 400.000,00		
PERIODO DI POSSESSO IN GIORNI DAL 1/4/2007			
AL 31/12/2007	275		
- QUOTA PARTE CORRISPONDENTE A VENDITA DI CESPITE EFFETTUATA IN DATA 31/10/2007		-€ 25.068	-
COSTO DEL CESPITE	€ 150.000,00		
PERIODO DI MANCATO POSSESSO IN GIORNI DAL			
1/11/2007 AL 31/12/2007	-61		
= COACERVO SUL QUALE CALCOLARE LA QUOTA DEL 5% DETRAIBILE NELL'ESERCIZIO 2007	€	2.276.302	
CALCOLO DEL 5% CORRISPONDENTE AL MASSIMO VALORE DETRAIBILE	€	113.815	
TOTALE SPESE SOSTENUTE NEL 2007 PER MANUTENZIONI	€	176.315	
QUOTA DEL 5% DETRAIBILE NEL 2007	-€	113.815	
MANUTENZIONI DETRAIBILI SOLO NEI 5 ESERCIZI SUCCESSIVI	€	62.500	
COME SEGUE:			
VARIAZIONE NEGATIVA NEL 2008 (1/5 DI € 62.500)	€	12.500	
VARIAZIONE NEGATIVA NEL 2009 (1/5 DI € 62.500)	€	12.500	
VARIAZIONE NEGATIVA NEL 2010 (1/5 DI € 62.500)	€	12.500	
VARIAZIONE NEGATIVA NEL 2011 (1/5 DI € 62.500)	€	12.500	
VARIAZIONE NEGATIVA NEL 2012 (1/5 DI € 62.500)	€	12.500	
	€	62.500	

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art.102 C. 6

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER MANUTENZIONI ECCEDENTI LA QUOTA DEDUCIBILE NELL'ESERCIZIO	€	62.500
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	<u><u>262.500</u></u>

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE TEMPORANEA CHE PRODUCE EFFETTI SUI 5 ESERCIZI SUCCESSIVI (FINO AL 2012) PER EFFETTO DELLA DEDUCIBILITÀ DI 1/5 DELLA PARTE CHE NEL 2007 HA ECCEDUTO IL LIMITE DI DEDUCIBILITÀ

Determinazione dell'imponibile per effetto della deducibilità negli esercizi successivi di quota-parte delle spese di manutenzione

In ognuno dei cinque esercizi successivi sarà poi necessario ricordarsi di apportare una variazione negativa corrispondente alla quota costante di riparto:

UTILE DI ESERCIZIO 2008	€	250.000
- variazione negativa corrispondente alla prima delle cinque quote costanti di manutenzioni "ammortizzate"	-€	12.500
IMPONIBILE FISCALE 2008	€	<u><u>237.500</u></u>

E così via in modo analogo per gli ulteriori esercizi fino a esaurimento del differimento nel 2012.

ESERCITAZIONE N° 8
(Rif. Art. 103 C. 3° D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 37

CALCOLO DI QUOTA AMMORTAMENTO SU AVVIAMENTO FISCALMENTE DEDUCIBILE

Dati base

Durante l'esercizio 2007 la società ha iscritto in bilancio € 180.000 a titolo di "avviamento", e ne ha calcolato una quota di ammortamento sistematico del 20% per rispettare il disposto dell'art. 2426 n° 6 C.C.:

AVVIAMENTO	€	180.000
QUOTA AMMORTAMENTO AVVIAMENTO 20%	€	36.000

Trattamento fiscale

Si procede alla determinazione della quota di ammortamento che potrà essere dedotta fiscalmente nell'esercizio e di quella da recuperare a tassazione:

AVVIAMENTO	€	<u>180.000</u>	
quota ammortamento massima fiscalmente consentita 1/18	€	10.000	5,56%
quota ammortamento civilisticamente calcolata 1/5	€	<u>36.000</u>	20,00%
quota ammortamento oggetto di variazione positiva nel 2007	€	<u>26.000</u>	14,44%

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art.103 C. 3

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER LA QUOTA AMMORTAMENTO AVVIAMENTO ECCEDENTE LA MISURA DEDUCIBILE NELL'ESERCIZIO (14,44%)	€	<u>26.000</u>
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	<u>226.000</u>

ESERCITAZIONE N° 9
(Rif. Art. 108 comma 2 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 38

CALCOLO DI QUOTA DI SPESE DI RAPPRESENTANZA FISCALMENTE DEDUCIBILI

Dati base

Durante l'esercizio 2007 la società ha sostenuto spese di rappresentanza per € 48.000:

N°	1100 valigette del costo unitario di € 30	€	33.000
N°	3000 cappellini del costo unitario di € 5	€	15.000
TOTALE SPESE DI RAPPRESENTANZA		€	<u>48.000</u>

Trattamento fiscale

Le spese di rappresentanza per beni di valore superiore a € 25,82 cad. sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Si procede pertanto alla determinazione della parte di queste spese che potrà essere dedotta fiscalmente nell'esercizio 2007, e della parte la cui deducibilità dovrà essere differita nei 4 esercizi successivi.

SPESE DI RAPPRESENTANZA SOSTENUTE NEL 2007 PER BENI DI VALORE SUPERIORE A € 25,82 CAD.	€	33.000,00
PARTE COMPLESSIVAMENTE DEDUCIBILE 1/3	€	11.000,00

IL VALORE COMPLESSIVAMENTE DEDUCIBILE DOVRA' ESSERE SUDDIVISO IN 5 ESERCIZI:

ESERCIZIO 2007 (1/5 DI € 11.000)	€	2.200,00
ESERCIZIO 2008 (1/5 DI € 11.000)	€	2.200,00
ESERCIZIO 2008 (1/5 DI € 11.000)	€	2.200,00
ESERCIZIO 2009 (1/5 DI € 11.000)	€	2.200,00
ESERCIZIO 2010 (1/5 DI € 11.000)	€	2.200,00
	€	<u>11.000,00</u> totale

SPESE DI RAPPRESENTANZA SOSTENUTE NEL 2007 PER BENI DI VALORE SUPERIORE A € 25,82 CAD.	€	33.000,00
QUOTA DEDUCIBILE NELL'ESERCIZIO 2007	-€	<u>2.200,00</u>
VARIAZIONE POSITIVA NETTA DA APPORTARE AL REDDITO 2007	€	<u>30.800,00</u>

Determinazione dell'imponibile

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000,00
+ VARIAZIONE POSITIVA PER SPESE DI RAPPRESENTANZA NON INTERAMENTE DEDUCIBILI	€	33.000,00
- VARIAZIONE NEGATIVA CORRISPONDENTE AD 1/5 DEL TERZO DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA	-€	<u>2.200,00</u>
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	<u>230.800,00</u>

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE IN PARTE DEFINITIVA, PER LA QUOTA DI 2/3 INDEDUCIBILE, ED IN PARTE TEMPORANEA, PER I 4/15 DEDUCIBILE NEI 4 ESERCIZI SUCCESSIVI

Determinazione dell'imponibile per effetto della deducibilità negli esercizi successivi di quota-parte delle spese di rappresentanza

In ognuno dei quattro esercizi successivi sarà poi necessario ricordarsi di apportare una variazione negativa corrispondente alla quota di riparto:

UTILE DI ESERCIZIO 2008	€	250.000,00
- variazione negativa corrispondente alla quota deducibile delle spese di rappresentanza 2007	-€	2.200,00
IMPONIBILE FISCALE 2008	€	<u>247.800,00</u>

ESERCITAZIONE N° 10
 (Rif. Art. 106 d.p.r. 917/86)
 Rif. Dispensa pag. 40

**CALCOLO DELL'ACCANTONAMENTO FISCALMENTE AMMESSO
 PER SVALUTAZIONE CREDITI**

Dati base

Al 31/12/2007 la società presentava la seguente posizione creditoria:

CREDITI VERSO CLIENTI NAZIONALI	€ 3.800.000
CREDITI VERSO CLIENTI ESTERI	€ 700.000
PORTAFOGLIO ATTIVO CLIENTI NAZIONALI	€ 800.000
TOTALE CREDITI VERSO CLIENTI	€ 5.300.000

La società è assicurata sui crediti esteri con un massimale di € 500.000

Viene considerato prudenziale lo stanziamento in bilancio di € 32.000 per accantonamento al fondo rischi su crediti, che ammonta così a € 150.000.

Trattamento fiscale

Vediamo nell'esempio sottostante come si procede al controllo dei parametri fiscali dell'accantonamento al fondo rischi su crediti.

CREDITI VERSO CLIENTI:		
Clienti di partita	3.800.000 €	
Clienti esteri (1)	200.000 €	(1) per la parte non coperta da assicurazione
Portafoglio attivo	800.000 €	
TOTALE CREDITI VERSO CLIENTI	4.800.000 €	x 0,5%
MAX QUOTA FISCALMENTE ACCANTONABILE	€ 24.000	

QUOTA STANZIATA NEL CONTO ECONOMICO PER ACCANTONAMENTO RISCHI SU CREDITI € 32.000

QUOTA MASSIMA FISCALMENTE ACCANTONABILE € 24.000

QUOTA ACCANTONAMENTO AL FONDO RISCHI SU CREDITI NON FISCALMENTE DEDUCIBILE € 8.000

Determinazione dell'imponibile

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€ 200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER QUOTA ACCANTONAMENTO AL FONDO RISCHI SU CREDITI NON FISCALMENTE DEDUCIBILE	€ 8.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€ 208.000

**CALCOLO DELL'ACCANTONAMENTO FISCALMENTE AMMESSO
 PER SVALUTAZIONE CREDITI**

Dati base

Al 31/12/2007 la società presentava la seguente posizione creditoria:

CREDITI VERSO CLIENTI NAZIONALI	€ 3.800.000
CREDITI VERSO CLIENTI ESTERI	€ 700.000
PORTAFOGLIO ATTIVO CLIENTI NAZIONALI	€ 800.000
TOTALE CREDITI VERSO CLIENTI	€ 5.300.000

La società è assicurata sui crediti esteri con un massimale di € 500.000

Il fondo per rischi su crediti, prima dell'accantonamento 2007, ammonta a	€ 230.000
Viene considerato prudenziale lo stanziamento in bilancio per accantonamento al fondo rischi su crediti di	€ 20.000
Il fondo per rischi su crediti al 31/12/2007 ammonta così a	€ 250.000

Trattamento fiscale

Vediamo nell'esempio sottostante come si procede al controllo dei parametri fiscali dell'accantonamento al fondo rischi su crediti.

PRIMO PARAMETRO:

CREDITI VERSO CLIENTI:		
Clients di partita	3.800.000 €	
Clients esteri (1)	200.000 €	(1) per la parte non coperta da assicurazione
Portafoglio attivo	800.000 €	
TOTALE CREDITI VERSO CLIENTI	4.800.000 €	x 0,5%
MAX QUOTA FISCALMENTE ACCANTONABILE	€ 24.000	

QUOTA STANZIATA NEL CONTO ECONOMICO PER ACCANTONAMENTO RISCHI SU CREDITI	€ 20.000
QUOTA MASSIMA FISCALMENTE ACCANTONABILE	€ 24.000
QUOTA ACCANTONAMENTO AL FONDO RISCHI SU CREDITI NON FISCALMENTE DEDUCIBILE	<u>CONTENUTA</u>

SECONDO PARAMETRO:

VALORE MAX DEL FONDO RISCHI SU CREDITI:

TOTALE CREDITI VERSO CLIENTI NON COPERTI DA ASSICURAZIONE	€ 4.800.000
PARAMETRO MASSIMO DEL FONDO 5% DEI CREDITI	€ 240.000
FONDO RISCHI SU CREDITI ACCANTONATO AL 31/12/2007	€ 250.000
ADEGUAMENTO FISCALE DEL VALORE DEL FONDO ACCANTONAMENTO PER RISCHI SU CREDITI	€ 10.000

Determinazione dell'imponibile

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€ 200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA ADEGUAMENTO FISCALE DEL VALORE DEL FONDO ACCANTONAMENTO PER RISCHI SU CREDITI	€ 10.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€ 210.000

TRATTAMENTO FISCALE DI PLUSVALENZE ESENTI

Dati base

Il 18 novembre 2007 la società ha ceduto le quote di partecipazione nella ROSSI s.r.l. per il prezzo di € 190.000, concorrendo al sostenimento nella misura del 50% delle spese notarili di trasferimento per € 1.500.

La società ROSSI s.r.l. ha sede in Italia e svolge un'attività commerciale.

La partecipazione è stata iscritta in bilancio alla voce III - 1 - d) fin dal primo momento in cui è stata acquistata, il 10 gennaio 2006, per il costo di € 170.000.

Calcolo della plusvalenza

La plusvalenza si determina ai sensi del 2° comma dell'art. 86:

corrispettivo per la cessione della partecipazione	€ 191.500,00
oneri accessori di diretta imputazione (concorso 50% spese notarili e di trasferimento)	-€ 1.500,00
corrispettivo al netto degli oneri accessori di diretta imputazione	€ 190.000,00
valore iscritto a bilancio per l'immobilizzazione finanziaria "ROSSI s.r.l."	€ 170.000,00
differenza = plusvalenza	€ 20.000,00

Trattamento fiscale

Si verificano tutti presupposti previsti dall'art. 87:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della società partecipata in un paese o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- esistenza dell'esercizio di un'impresa commerciale da parte della società partecipata.

Pertanto:

la plusvalenza realizzata può essere considerata esente nella misura del 84%.

plusvalenza totale	€ 20.000
di cui:	
plusvalenza esente	84% € 16.800
plusvalenza imponibile	16% € 3.200

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'esenzione

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€ 200.000
- VARIAZIONE NEGATIVA PER PLUSVALENZE ESENTI	-€ 16.800
IMPONIBILE FISCALE 2007	€ 183.200

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007

ESERCITAZIONE N° 13
(Rif. Artt. 101 e 87 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 20 e pag. 46

TRATTAMENTO FISCALE DI MINUSVALENZE ESENTI

Dati base

Il 5 marzo 2007 la società ha ceduto le quote di partecipazione nella FIORI S.P.A. per il prezzo di € 40.000, sostenendo spese di consulenza e assistenza professionale per la cessione di € 2.000. La società FIORI S.P.A. ha sede in Italia e svolge un'attività commerciale. La partecipazione è stata iscritta in bilancio alla voce III - 1 - d) fin dal primo momento in cui è stata acquistata, il 20 gennaio 2006, per il costo di € 50.000.

Calcolo della minusvalenza

corrispettivo per la cessione della partecipazione	€	40.000,00
oneri accessori di diretta imputazione (spese professionali)	-€	2.000,00
corrispettivo al netto degli oneri accessori di diretta imputazione	€	38.000,00
valore iscritto a bilancio per l'immobilizzazione finanziaria FIORI S.P.A.	€	50.000,00
differenza = minusvalenza	-€	12.000,00

Trattamento fiscale

Si verificano tutti presupposti previsti dall'art. 87:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della società partecipata in un paese o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- esistenza dell'esercizio di un'impresa commerciale da parte della società partecipata.

Pertanto, ai sensi dell'Art. 101 TUIR, la minusvalenza subita non può essere considerata deducibile.

Determinazione dell'imponibile per effetto della indeducibilità della minusvalenza

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000,00
+ VARIAZIONE POSITIVA PER MINUSVALENZE INDEDUCIBILI	€	12.000,00
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	212.000,00

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

ESERCITAZIONE N° 14
(Rif. Art. 89 d.p.r. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 43

TRATTAMENTO FISCALE DEI DIVIDENDI

Dati base

Nel maggio 2007 la società ha incassato € 8.000 quale dividendo distribuito dalla partecipata ROSSI s.r.l..

Trattamento fiscale

Gli utili distribuiti dalle società ed enti di cui all' articolo 73, comma 1, lettere a) e b), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti, in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare.

Pertanto il dividendo percepito

€	8.000,00	} € 8.000
€	7.600,00	
€	400,00	

è escluso dalla formazione del reddito per la quota del 95%
resta quindi imponibile solo il residuo 5%

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'esclusione prevista dall'art. 89, c. 2°

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
- VARIAZIONE NEGATIVA PER QUOTA DEL 95% DEI DIVIDENDI PERCEPITI	-€	7.600
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	192.400

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007

ESERCITAZIONE N° 15
(Rif. Art. 95 c. 3 d.p.r. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 45

TRATTAMENTO FISCALE DI SPESE DI TRASFERTA DI LAVORATORI DIPENDENTI

Dati base

La società, che ha sede a Ferrara, ha inviato nel 2007 una squadra di 5 propri lavoratori dipendenti ad effettuare una trasferta di lavoro a Roma.

La trasferta, della durata di 3 giorni lavorativi, è costata complessivamente 3.011 euro tra alberghi e ristoranti per i dipendenti.

Trattamento fiscale

Ai fini fiscali le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76 a testa.

massimale pro-capite spese giornaliere di trasferta deducibili	€	180,76	x
n° dei lavoratori dipendenti inviati in trasferta			5
durata giorni lavorativi della trasferta			3
			=
MASSIMALE SPESE DI TRASFERTA DEDUCIBILI	€	2.711	
SPESE DI TRASFERTA EFFETTIVAMENTE SOSTENUTE	€	3.011	
SPESE DI TRASFERTA NON DEDUCIBILI	€	300	

La differenza tra l'importo massimo detraibile e l'importo effettivamente sostenuto costituisce il recupero da evidenziare nel prospetto delle variazioni

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art. 95 c. 3

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER SPESE DI TRASFERTA NON DEDUCIBILI	€	300
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	200.300

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

ESERCITAZIONE N° 16
 (Rif. Art. 164 comma 1 lett. b D.p.r. 917/86)
 Rif. Dispensa pag. 46

TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE PER AUTOVETTURE

Dati base

La società possiede i seguenti autoveicoli:

- a) autovettura "FIAT PUNTO" acquistata al prezzo di euro 11.000,00
- b) autovettura "MERCEDES" acquistata al prezzo di euro 50.000,00

Nell'anno 2007 vengono stanziati le seguenti quote di ammortamento:

su autovettura "FIAT PUNTO", aliquota 25%	€	3.000
su autovettura "MERCEDES", aliquota 25%	€	15.000
totale quote ammortamento autovetture	€	<u>18.000</u>

Nell'anno 2007 sono state anche sostenute le seguenti spese di impiego degli automezzi:

	carburanti	€	12.000
	pedaggi autostradali	€	3.000
totale spese di impiego automezzi	€	<u>15.000</u>	

Trattamento fiscale

Le spese e gli altri componenti negativi relativi all'utilizzo delle autovetture sono interamente deducibili solo qualora le auto costituiscano beni strumentali essenziali all'attività propria, cioè beni senza i quali l'attività stessa non possa essere esercitata; per esempio autoscuole o noleggio auto.

E' prevista la parziale deducibilità delle spese e oneri di impiego auto, nella misura dell'80%, qualora sia esercitata l'attività di agenzia e rappresentanza di commercio.

In tutti gli altri casi è prevista la parziale deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'utilizzo delle autovetture, nella misura del 40%.

Le quote di ammortamento sulle autovetture sono deducibili al 40%, e non si può tenere conto dell'ammortamento sulla parte di costo che eccede euro 18.076.

Pertanto:

le spese di impiego deducibili degli automezzi ammontano a (€ 15.000 x 40%)	€	6.000
totale spese di impiego automezzi	€	15.000
spese di impiego automezzi indeducibili	€	<u>9.000</u>

la quota di ammortamento deducibile (40%) della FIAT PUNTO ammonta a (poichè l'auto ha un costo storico inferiore a euro 18.075,99)	€	1.200
--	---	-------

la quota di ammortamento deducibile della MERCEDES ammonta a (in quanto si può tenere conto soltanto dell'ammortamento calcolato su euro 18.075,99: € 18.076 x 25% = € 4.519 x 40%)	€	1.808
---	---	-------

totale quote ammortamento deducibili	€	3.008
totale quote ammortamento automezzi stanziati in bilancio	€	18.000
quote ammortamento automezzi indeducibili	€	<u>14.992</u>

Determinazione dell'imponibile

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER SPESE D'IMPIEGO AUTOVETTURE NON DEDUCIBILI	€	9.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER QUOTE AMMORTAMENTO AUTOVETTURE NON DEDUCIBILI	€	14.992
	€	<u>223.992</u>

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI ALL'ESERCIZIO 2007.

ESERCITAZIONE N° 17
(Rif. Art. 99 comma 1 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 46

RECUPERO A TASSAZIONE DI IMPOSTE INDEDUCIBILI

Dati base

Nel 2007 la società ha corrisposto al Comune di competenza € 12.000 per I.C.I. calcolata sull'immobile di sua proprietà.

Trattamento fiscale

Ai sensi dell'art. 99 comma 1 d.p.r. 917/86 tale imposta non è deducibile dal reddito imponibile ai fini IRES e pertanto darà origine ad una variazione positiva dell'imponibile.

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art. 99

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€	200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER I.C.I. NON DEDUCIBILE	€	12.000
IMPONIBILE FISCALE 2007	€	212.000

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI AL 2007

ESERCITAZIONE N° 18
(Rif. Art. 100 comma 1 D.P.R. 917/86)
Rif. Dispensa pag. 46

**TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE PER SERVIZI RICREATIVI
A FAVORE DELLA GENERALITA' DEI DIPENDENTI**

Dati base

Durante l'esercizio 2007 una società ha sostenuto la spesa di € 25.000,00 per il circolo aziendale ricreativo (CRAL).

Il costo del personale dipendente è stato così determinato:

Retribuzioni	€ 2.300.000
Ratei ferie e 13 ^a mensilità	€ 200.000
Oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'azienda	€ 920.000
T.F.R. maturato	€ 210.000
	<hr/>
TOTALE COSTO PERSONALE DIPENDENTE 2007	€ 3.630.000
	<hr/> <hr/>

Trattamento fiscale

Le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti, volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

TOTALE COSTO PERSONALE DIPENDENTE 2007	€ 3.630.000
MASSIMO FISCALMENTE DEDUCIBILE (5 ‰)	€ 18.150
SPESE SOSTENUTE PER IL CRAL	€ 25.000
MASSIMO IMPORTO DEDUCIBILE	€ 18.150
PARTE NON DEDUCIBILE	€ 6.850
	<hr/> <hr/>

Determinazione dell'imponibile per effetto dell'applicazione dell'art. 100 comma 1

Calcolo dell'imponibile fiscale (nell'ipotesi che questa sia l'unica variazione fiscale):

UTILE DI ESERCIZIO 2007	€ 200.000
+ VARIAZIONE POSITIVA PER SPESE VOLONTARIAMENTE SOSTENUTE PER FINALITA' RICREATIVE DEI DIPENDENTI NON DEDUCIBILI	€ 6.850
IMPONIBILE FISCALE 2007	<hr/> <hr/> € 206.850

SI TRATTA DI UNA VARIAZIONE DEFINITIVA CHE NON PRODUCE EFFETTI SUGLI ANNI DI IMPOSTA SUCCESSIVI AL 2007