



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 4/2012

OGGETTO: il trattamento contabile delle imposte anticipate e differite

- Definizione

Al fine di procedere all'esame delle imposte anticipate e differite da un punto di vista contabile è necessario aver ben chiara l'origine di tale posta di bilancio.

Così come ricordato dal principio contabile n.25 OIC le imposte rappresentano per le imprese un costo sostenuto per la produzione del reddito e, così come tutti gli altri costi, devono essere contabilizzate secondo il principio della competenza economica. E' possibile affermare, a tal riguardo, che le imposte di competenza sono quelle dovute sul reddito calcolato secondo le norme del codice civile.

La normativa fiscale stabilisce, invece, in deroga ai principi civilistici, che alcuni ricavi e costi debbano essere attribuiti a periodi diversi rispetto a quelli ritenuti di competenza da un punto di vista economico. Questa diversa valutazione dei costi, o dei ricavi, da parte della normativa fiscale comporta un temporaneo disallineamento tra risultato civilistico e reddito imponibile, con la conseguente esigibilità "anticipata", o "posticipata", delle imposte dovute.

A fronte del suddetto "disallineamento temporaneo" avremo, pertanto, delle **imposte differite** ogni qual volta la normativa fiscale considererà deducibili dei costi di competenza futura ovvero considererà non tassabili dei ricavi di competenza nell'esercizio in corso.

Viceversa avremo delle **imposte anticipate** quando dei costi di competenza saranno fiscalmente deducibili in esercizi futuri ovvero quando dei ricavi futuri, per competenza, saranno tassati dell'esercizio in corso.

E' necessario sottolineare, inoltre, che i disallineamenti permanenti, tra risultato civilistico e imponibile fiscale, non comportano la rilevazione di imposte anticipate o differite in quanto non devono essere riassorbiti in periodi successivi.

DETERMINANO IMPOSTE DIFFERITE	DETERMINANO IMPOSTE ANTICIPATE
1. Costi fiscalmente deducibili nell'esercizio in corso ma di competenza futura; 2. Ricavi tassati in periodi successivi ma di competenza dell'esercizio in corso.	1. Costi fiscalmente deducibili in esercizi futuri ma di competenza nell'esercizio in corso; 2. Ricavi tassati nell'esercizio in corso ma di competenza di esercizi futuri.

- Calcolo della tassazione differita e principali casi di disallineamento tra disciplina fiscale e civilistica

Il principio contabile n. 25 OIC chiarisce in modo inequivocabile i criteri di calcolo delle imposte differite e anticipate.

Ai fini del calcolo, dunque, dovranno essere applicate le aliquote d'imposta vigenti alla data di redazione del bilancio e inoltre dovranno essere aggiornare le stime, anno per anno, nel caso in cui le aliquote dovessero variare in seguito all'introduzione/modifica di norme tributarie. Bisognerà utilizzare, poi, un'aliquota media nel caso in cui fossero previste aliquote diverse per scaglioni di reddito.

Le imposte anticipate dovranno essere contabilizzate solo se sussiste la ragionevole certezza che vi sarà, negli esercizi futuri, un imponibile almeno pari all'importo da recuperare. Lo stesso principio vale per la rilevazione di imposte anticipate derivanti da perdite fiscali riportabili in anni successivi, in questo caso, però, oltre alla ragionevole certezza di conseguire in futuro imponibili fiscali, è necessario che le perdite in oggetto derivino da circostanze ben identificate e ragionevolmente non ripetibili.

A questo punto, chiariti gli elementi essenziali della materia in oggetto, è utile elencare una serie di operazioni che possono determinare un disallineamento tra disciplina fiscale e civilistica.

OPERAZIONI CHE COMPORTANO IMPOSTE DIFFERITE	
OPERAZIONE	NORMATIVA FISCALE
Plusvalenze su beni patrimoniali e strumentali possedute per più di tre anni (Tuir art.86 comma 4)	Possibile rateizzazione della plusvalenza entro il quarto anno successivo al conseguimento
Dividendi rilevati per competenza (Tuir art.89 comma 2)	Il 5% dei dividendi è imponibile al momento della percezione
Proventi conseguiti a titolo di contributo o liberalità (Tuir art.88 comma 3 lett.b)	Possibile rateizzazione del provento entro il quarto anno successivo al conseguimento

OPERAZIONI CHE COMPORTANO IMPOSTE ANTICIPATE	
OPERAZIONE	NORMATIVA FISCALE
Compensi agli amministratori (Tuir art.95 comma 5)	Deducibili quando effettivamente corrisposti
Svalutazione crediti (Tuir art.106 comma 1)	La parte eccedente i limiti dettati da TUIR può essere dedotta nell'anno in cui viene conseguita la perdita su crediti
Ammortamento beni materiali (Tuir art.102 comma 2)	Deducibili entro quote annuali prefissate

- Scritture contabili : **IMPOSTE ANTICIPATE**

Prima di descrivere in modo dettagliato le scritture contabili da effettuare è necessario indicare in quali voci, dello stato patrimoniale e del conto economico, dovranno essere riportate le imposte anticipate. In particolare la voce del Conto Economico interessata è la 22 c) *"imposte anticipate"* mentre nello stato patrimoniale, trattandosi di una sorta di credito, andrà movimentata la voce dell'Attivo C.II.4-ter *"imposte anticipate"*.

Ipotizziamo adesso di dover rilevare imposte anticipate derivanti da compensi agli amministratori non ancora corrisposti.

Nel nostro esempio vengono rilevati in bilancio compensi per gli amministratori pari a € 5000,00 che saranno corrisposti nell'esercizio X+1, inoltre si suppone un'aliquota Ires del 27.5%.

ESERCIZIO I

Il bilancio, prima del calcolo delle imposte, al 31/12/ X presenta i seguenti valori :

CONTO ECONOMICO	
A)Valore della Produzione	50.000€
.....	50.000€
B)Costi della Produzione	20.000€
.....	15.000€
Compensi amministratori	5.000€
.....	
Risultato prima delle imposte	30.000€

La prima operazione da effettuare è il calcolo della maggiore imposta da liquidare in conseguenza della disciplina fiscale. Nel nostro caso, infatti, dovendo rinviare la deducibilità dei compensi all'esercizio successivo, si otterrà una maggiore imposta nell'anno in corso:

- Imposte di competenza = 30.000,00€ x 0.275 = **8.250,00€**
- Costi fiscalmente indeducibili nell'esercizio I = **5.000,00€**
- Maggiore imposta (anticipata) = 5.000,00€ x 0.275 = **1.375,00€**

A questo punto devono essere effettuate le scritture che rilevano le imposte correnti, cioè quelle esigibili(8.250+1.375), con il relativo debito tributario:

imposte correnti	a	debiti tributari	9.625,00€
------------------	---	------------------	-----------

successivamente devono essere rilevate le imposte anticipate, cioè quelle esigibili pur non essendo di competenza, e il relativo "credito"(attività per imposte anticipate). Con questa scrittura sostanzialmente risultano eliminati gli effetti della normativa fiscale:

attività per imposte differite	a	imposte anticipate	1.375,00€
--------------------------------	---	--------------------	-----------

i conti di costo "imposte correnti" e "imposte anticipate" confluiranno a conto economico nel seguente modo:

CONTO ECONOMICO	
Risultato prima delle imposte	30.000€
a) Imposte correnti	(-9.625€)
b) Imposte differite	0
c) Imposte anticipate	1.375€
Utile	21.750€

Al termine delle suddette operazione avremo:

- un utile di 21.750,00€, non influenzato dagli effetti della normativa fiscale;
- un debito tributario per imposte correnti di 9.625,00€ (S.P. voce B.2 Passivo);
- un'attività per imposte anticipate di 1.375,00€ (S.P. voce C.II.4-ter Attivo);

ESERCIZIO II

Nell'esercizio in cui vengono corrisposti i compensi la situazione economica è riassunta dal seguente prospetto:

CONTO ECONOMICO	
A) Valore della Produzione	100.000€
.....	100.000€
B) Costi della Produzione	25.000€
.....	25.000€
Risultato prima delle imposte	75.000€

Nel secondo esercizio dovranno essere determinate le imposte ricordandosi di considerare in deduzione, dalla base imponibile, i costi relativi ai compensi degli amministratori:

- Imposte di competenza = $75.000,00€ \times 0.275 = 20.625,00€$
- Costi fiscalmente deducibili (derivanti dall'esercizio I) = **5.000,00€**
- Minore imposta dovuta (anticipata nell'esercizio I) = $5.000,00€ \times 0.275 = 1.375,00€$

A questo punto è possibile rilevare le imposte correnti, cioè quelle fiscalmente dovute (20.625,00 - 1.375,00) :

imposte correnti	a	debiti tributari	19.250,00€
------------------	---	------------------	------------

il passaggio successivo è quello di recuperare le imposte anticipate l'anno precedente in modo da attribuirle all'esercizio in corso:

imposte anticipate	a	attività per imposte anticipate	1.375,00€
--------------------	---	---------------------------------	-----------

i conti di costo "imposte correnti" e "imposte anticipate" confluiranno in conto economico:

CONTO ECONOMICO	
Risultato prima delle imposte	75.000€
a) Imposte correnti	(-19.250€)
b) Imposte differite	0
c) Imposte anticipate	(-1.375€)
Utile	54.375€

Al termine delle suddette operazione si otterrà la seguente situazione patrimoniale:

- utile di 54.375,00€, non influenzato dagli effetti della normativa fiscale;
- debito tributario per imposte correnti di 19.250,00€ (S.P. voce B.2 Passivo);
- attività per imposte anticipate di 0,00 €. (S.P. voce C.II.4-ter Attivo);

- Scritture contabili : IMPOSTE DIFFERITE

Anche in questo caso iniziamo con il riportare le voci dello stato patrimoniale e del conto economico relative alle imposte differite. In particolare la voce del Conto Economico interessata è la 22.b) "imposte differite". Da un punto di vista finanziario, invece, dovrà essere rilevato un fondo per un futuro debito tributario nella voce B.2 del Passivo "fondi per imposte, anche differite".

Si ipotizzi, dunque, di dover rilevare imposte differite derivanti da plusvalenze da alienazione.

Nel nostro esempio risulta conseguita una plusvalenza da alienazione pari a €10.000 e si sceglie di rateizzare detta plusvalenza in 5 anni. Anche in questo caso l'aliquota Ires è del 27.5% per tutti e 5 gli anni.

ESERCIZIO I

Il risultato prima delle imposte è il seguente:

CONTO ECONOMICO	
A) Valore della Produzione	50.000€
.....	50.000€
B) Costi della Produzione	20.000€
.....	20.000€
E) Proventi e oneri Straordinari	+10.000€
Plusvalenze da alienazione	10.000€
Risultato prima delle imposte(A-B+E)	40.000€

La prima operazione da effettuare è il calcolo dell'imposta di competenza dell'anno; Inoltre, dovrà essere determinata l'imposta che sarà esigibile nei prossimi 5 anni a causa della rateizzazione della plusvalenza:

- Imposte di competenza = 40.000,00€ x 0.275 = **11.000,00€**
- Imposta da dilazionare relativa alla plusvalenza = 10.000,00€ x 0.275 = **2.750,00€**
- Quota annua di imposta da differire = 2.750,00€/5 = **550,00€**
- Imposta da liquidare negli esercizi futuri = 550€ x 4 = **2.200,00€**
- Imposte correnti(da liquidare nell'anno) = 11.000€ - 2.200€ = **8.800,00€**

A questo punto è possibile rilevare contabilmente le imposte correnti

imposte correnti	a	debiti tributari	8.800,00€
------------------	---	------------------	-----------

una volta rilevato il costo relativo alle imposte da liquidare devono essere aggiunte le imposte di competenza che saranno liquidate nei prossimi 4 anni, in modo da attribuirle da un punto di vista economico al periodo I:

imposte differite	a	fondo imposte differite	2.200,00€
-------------------	---	-------------------------	-----------

i conti di costo "imposte differite" e "imposte correnti" confluiranno in conto economico nel seguente modo :

CONTO ECONOMICO	
Risultato prima delle imposte	40.000€
a) Imposte correnti	(-8.800€)
b) Imposte differite	(-2.200€)
c) Imposte anticipate	0 €
Utile	29.000€

Al termine delle suddette operazione si otterrà:

- un utile di 29.000,00€, non influenzato dagli effetti della normativa fiscale;
- un debito tributario per imposte correnti di 8.800,00€ (S.P. voce B.2 Passivo);
- un fondo per imposte differite di 2.200,00€. (S.P. voce B.2 Passivo);

ESERCIZIO II

Nel secondo esercizio, così come per i restati tre esercizi, dovranno essere rilevate le maggiori imposte pari a 550,00€, generate dalla rateizzazione della plusvalenza. Le scritture contabili dovranno sterilizzare l'utile dalle maggiori imposte non di competenza.

Il risultato economico, prima delle imposte, nell'anno X+1 è il seguente:

CONTO ECONOMICO	
A) Valore della Produzione	100.000€
.....	100.000€
B) Costi della Produzione	25.000€
.....	25.000€
Risultato prima delle imposte	75.000€

Ora devono essere calcolate le imposte di competenza dell'esercizio e quelle che, pur essendo di competenza dell'anno precedente, diventano esigibili nell'anno in corso.

- Imposte di competenza = $75.000,00€ \times 0.275 = 20.625,00€$
- Plusvalenza da riportare = **2.000,00€**
- Maggiore imposta dovuta (rimandata dall'esercizio I) = $2.000,00€ \times 0.275 = 550,00€$

A questo punto si procede alla rilevazione delle imposte correnti (esigibili) con la seguente scrittura :

imposte correnti	a	debiti tributari	21.175,00€
------------------	---	------------------	------------

Successivamente sarà rilevata la quota di imposta che non è di competenza dell'esercizio in corso in modo da disinquinare il risultato civilistico:

Fondo imposte differite	a	imposte differite	550,00€
-------------------------	---	-------------------	---------

Quest'ultima rilevazione consentirà di determinare l'utile al netto dell'effetto fiscale:

CONTO ECONOMICO	
Risultato prima delle imposte	75.000€
a) Imposte correnti	(-21.175€)
b) Imposte differite	550€
c) Imposte anticipate	0 €
Utile	54.375€

Al termine delle suddette operazioni si otterrà:

- un utile di 54.375,00€, non influenzato dagli effetti della normativa fiscale;
- un debito tributario per imposte correnti di 21.175,00€ (S.P. voce B.2 Passivo);
- un fondo per imposte differite di 1.650,00€ ($2.200,00 - 550,00$) (S.P. voce B.2 Passivo);

lo stesso procedimento dovrà essere eseguito nei successivi tre esercizi fino all'azzeramento del fondo per imposte differite.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti