



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

ANNO 2014
NOTA OPERATIVA N. 3

**OGGETTO: Le imposte sul reddito nel bilancio di esercizio e le
connesse scritture contabili**

- Introduzione

La presente nota operativa ha lo scopo di evidenziare la normativa civilistica, fiscale e contabile riguardante le imposte sul reddito nel bilancio di esercizio e i criteri per la loro rilevazione, classificazione e valutazione, nonché le informazioni da fornire nella Nota integrativa e negli altri documenti informativi allegati al bilancio.

A fine esercizio, in sede di chiusura del bilancio delle imprese, è necessario **calcolare le imposte**, e cioè l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio costituito dalle imposte correnti, anticipate e differite.

La rilevazione delle imposte e le relative scritture contabili sono le ultime operazioni che vanno effettuate, dopo aver completato la contabilizzazione di tutti gli altri accadimenti aziendali che trovano traduzione nelle **scritture contabili e in quelle di rettifica e assestamento**, derivanti dalla corretta applicazione delle disposizioni dettate dal **Codice civile** (artt. 2423 e seguenti), integrate dai **Principi Contabili Nazionali (OIC 25)** o, per **le società che adottano gli IAS**, da quanto previsto dal **Principio Contabile Internazionale IAS 12**.

E' opportuno premettere che **le regole** di determinazione del reddito di esercizio civilistico, derivante dalla contrapposizione di costi e ricavi, **spesso divergono da quelle fiscali** contenute nel Testo Unico delle Imposte Dirette (**D.P.R. 917/1986**), **in quanto, i valori attribuiti ad una attività o passività, secondo criteri civilistici, divergono da quelli riconosciuti ai fini fiscali**.

Difatti, **l'art. 83 del TUIR** dispone che: *"Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione"*.

Pertanto, il reddito determinato secondo le regole civilistiche non rappresenta l'importo sul quale vengono calcolate le imposte ma soltanto un **punto di partenza** dal quale, **dopo le**

opportune variazioni in aumento o in diminuzione, ricavare e calcolare il reddito fiscale di impresa.

- L'evoluzione della normativa civilistica – fiscale

Il D.lgs. n. 127 del 9 aprile 1991, in attuazione della IV Direttiva comunitaria, successivamente sostituito, consentiva di rilevare nel bilancio civilistico costi ad esclusiva rilevanza fiscale (es. ammortamenti anticipati), avendosi un risultato del bilancio civilistico influenzato dalle così dette "interferenze fiscali".

Il D.lgs. n.6 del 2003, ha apportato variazioni agli schemi del bilancio civilistico, primariamente sopprimendo il 2° comma dell'art. 2426 c.c. ed inserendo, sia nello schema dello Stato Patrimoniale che del Conto economico, varie voci di natura fiscale, quali:

1. Nello Stato patrimoniale:

a) tra le **attività**, la macrovoce "**C) II-Crediti**" in cui figurano:

- la voce "**4-bis Crediti tributari**", ove confluiscono le imposte versate in eccedenza rispetto al dovuto e chieste a rimborso;
- la voce "**4-ter Imposte anticipate**" nella quale si memorizzano le imposte pagate anticipatamente in ossequio alla normativa fiscale;

b) tra le **passività**, all'interno della voce **B) Fondi per rischi ed oneri**:

- la voce **B) 2) per imposte, anche differite**".

2. Nel Conto economico:

- la voce **22) "Imposte sul reddito dell'esercizio"** è stata integrata con la dicitura "**correnti, differite e anticipate**".

➤ Prima analisi delle imposte correnti anticipate e differite:

- a. le **imposte correnti** rappresentano il debito nei confronti dell'Erario derivanti dalla dichiarazione dei redditi;
- b. le **imposte differite** sono quelle di competenza dell'esercizio corrente ma che avranno rilevanza fiscale negli esercizi futuri;
- c. le **imposte anticipate** sono quelle imposte di competenza economica di esercizi successivi ma che hanno la loro rilevanza fiscale nell'esercizio corrente.

In particolare, nella voce 22) *imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate* dello schema di Conto economico prevista dall'art. 2425 c.c. trovano allocazione, così come confermato dal Principio contabile OIC 11 (Bilancio d'esercizio-Finalità e postulati) le seguenti imposte:

Commento [R1]:

- **l'IRES (Imposta sul Reddito delle Società);**
- **l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive);**
- **Le imposte sostitutive dei suddetti tributi;**
- **Gli eventuali acconti o importi versati per ritenute e i saldi di imposte.**

E' da precisare che, nel Conto economico la classificazione dei costi è operata **per natura** e, pertanto, **i tributi diversi dai precedenti**, quali ad esempio: IVA indetraibile, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, tassa sulle concessioni governative, imposta di bollo, IMU, ecc. vanno **contabilizzate nella voce B) 14) (Oneri diversi di gestione)**. Le imposte di qualsiasi altro genere e relativi interessi e sanzioni, di **competenza di esercizi precedenti a quello di riferimento del bilancio**, vanno rilevate nella **voce E) 21) Oneri straordinari**.

E' inoltre da sottolineare che, per l'iscrizione in bilancio delle imposte, si deve rispettare il **principio generale della rappresentazione veritiera e corretta, dettato dal 2° comma dell'art. 2423 c.c., e il principio di competenza, di cui all'art. 2423-bis, comma 1.**

Ai fini di una più esaustiva e puntuale informazione, nella **Nota integrativa (art. 2427, comma 1, n. 14)** deve essere inserito un apposito prospetto contenente:

- la descrizione delle **differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati al Conto economico o a Patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni, inoltre, l'ammontare delle **imposte anticipate** contabilizzate in bilancio **attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti** e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

E' da rilevare che **l'art. 2435-bis, comma 5**, del codice civile prevede che **sono omesse nella Nota integrativa del bilancio in forma abbreviata** le informazioni di cui al numero 14 dell'articolo 2427, pertanto tali informazioni **sono facoltative**.

E' infine da osservare che, per quanto concerne la **Relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.)**, non sono previste informazioni specifiche riguardanti le imposte dell'esercizio e pertanto, anche in tal caso, tali informazioni sono facoltative.

Come precedentemente accennato, con la Riforma del diritto societario (Riforma Vietti), è stata sancita **l'autonomia civilistica e fiscale del bilancio di esercizio**, determinando, pertanto, **due diverse modalità di calcolo del reddito di esercizio**, per via della differente lettura dei fatti di gestione, prevista dalla normativa civilistica rispetto a quella fiscale. Ciò può dar luogo a:

- **Differenze permanenti**, che scaturiscono da componenti di reddito non riconosciute fiscalmente ma ritenute legittime civilisticamente.
Tali differenze non comportano modifiche al bilancio e non influenzano gli esercizi futuri, in quanto trattasi, **in modo definitivo**, di costi non deducibili o di ricavi non imponibili quali, ad esempio: costi non documentati, costi non inerenti, dividendi esenti, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, liberalità integralmente indeducibili, componenti positivi esenti, ecc.;

- **Differenze temporanee**, che scaturiscono da differenti criteri di valutazione e dalla diversa considerazione della competenza temporale dei componenti reddituali esistente tra la normativa civilistica e quella fiscale.
Tutto ciò comporta uno **spostamento di tassazione tra esercizi diversi per il differimento o anticipazione della tassazione**.
Anche in questo caso le differenze sono originate da **costi non deducibili o da ricavi non imponibili ma solamente nell'esercizio in questione e non definitivamente**, come meglio analizzato nei successivi paragrafi.
- **Le Imposte in bilancio: correnti, anticipate e differite**

E' da premettere che le **norme tributarie**, per quanto concerne i **principi per la deducibilità dei costi e dei ricavi**, prevedono che siano rispettati i seguenti principi:

- a) **Inerenza**: un costo è deducibile se finalizzato alla produzione di un reddito;
- b) **competenza fiscale**: fa riferimento alla competenza economica, con alcune eccezioni (es. compensi agli amministratori, se pagati secondo il principio di cassa allargato);
- c) **certezza**: i costi devono essere certi, determinati e documentati salvo alcune eccezioni (svalutazione crediti ecc.);
- d) **iscrizione**: salvo ipotesi espressamente indicate, un costo per essere deducibile deve essere iscritto nel Conto economico;
- e) **imputazione specifica**: un costo è deducibile se finalizzato alla produzione di un reddito su cui si pagano le imposte.

E' da osservare che, in ambito fiscale, il principio della competenza, come già accennato, differisce da quello adottato in sede civilistica a causa delle diverse finalità che i rispettivi Legislatori si prefiggono:

- **Legislatore civilistico**: rappresentazione veritiera e corretta (2° comma 2423 c.c.);
- **Legislatore fiscale**: certezza del gettito per l'Erario.

Da ciò deriva che la **competenza civilistica** richiede l'imputazione di **componenti negativi certi ma anche probabili**, mentre la **competenza fiscale** impone **deroghe per i componenti negativi incerti nell'esistenza e nell'ammontare**.

Il rispetto dei postulati della competenza e della prudenza richiede, pertanto, la rilevazione delle **imposte differite e anticipate** al manifestarsi di differenze temporanee tra reddito civilistico e reddito fiscale.

Secondo il **Principio contabile OIC 25**, una **differenza temporanea** rappresenta lo scostamento tra il valore contabile di una attività o una passività ed il relativo valore riconosciuto ai fini fiscali.

Ciò premesso, è fondamentale tener presente che, in ambito della legislazione nazionale, le fattispecie tipiche di rilevazione della fiscalità differita derivano dalla presenza di **ricavi e costi** (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato dell'esercizio.

Al fine di meglio chiarire l'origine della fiscalità differita, l'**OIC 25** introduce una distinzione tra:

- 1) operazioni che hanno effetto sul Conto Economico: Trattasi di differenze temporanee**

dovute a ricavi e costi che partecipano alla formazione del reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

2) operazioni che non hanno effetto sul Conto Economico precisando che non si procede alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di:

a) rilevazione iniziale dell'avviamento;

b) rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria.

- **Le imposte correnti, anticipate e differite: differenze e classificazioni**

a) **Le imposte correnti** (o dovute) sono liquidate sulla base del reddito imponibile determinato con riferimento all'esercizio cui viene effettuata la dichiarazione dei redditi. La contropartita delle imposte correnti è la voce dello Stato patrimoniale **D) 12) Debiti tributari** se trattasi di **debito tributario certo e di ammontare determinato**.

Al contrario, quando le maggiori imposte derivano da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e rettifica ecc., per le quali sia ancora in corso il relativo procedimento contenzioso, si movimentata la voce **B) 2) – Fondo per imposte, anche differite**, a condizione che tali imposte siano di competenza dell'esercizio di riferimento. Come già precisato, infatti, le imposte relative ad esercizi precedenti sono oneri di pertinenza della gestione straordinaria.

b) **Le imposte anticipate** esprimono il totale delle imposte di competenza di esercizi futuri che sono però esigibili nell'esercizio in chiusura.

Esse sono riferibili a differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi o **al riporto a nuovo di perdite fiscali**.

In sede di dichiarazione dei redditi verranno effettuate le variazioni fiscali in aumento all'utile civilistico, per l'ineducibilità dal bilancio di costi e per la tassazione dei ricavi non iscritti in bilancio.

I crediti per imposte anticipate sono iscritti nella voce *C) Il 4-ter) dello Stato Patrimoniale "Imposte anticipate"*.

Corre l'obbligo di precisare che, in aderenza al postulato cardine della prudenza, **le imposte anticipate devono essere rilevate solo qualora il recupero del maggior onere fiscale sostenuto nell'esercizio (rispetto all'importo di competenza economica) sia ragionevolmente certo**.

A tal proposito, per quanto attiene alle **perdite fiscali**, l'**OIC 25** precisa che *"Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili"*.

Ai fini dell'iscrizione in bilancio delle imposte anticipate calcolate sulle perdite fiscali, la società deve, dunque, valutare se esiste la **ragionevole certezza** che tali perdite possano essere utilizzate negli esercizi successivi. (...).

La ragionevole certezza è comprovata quando:

1. esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;
2. e/o vi sono differenze temporanee collegate ad imposte differite imponibili sufficienti per assorbire le perdite fiscali in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

In sintesi, le imposte anticipate riguardano componenti negativi di reddito deducibili, ai fini fiscali, in esercizi successivi a quello in cui sono imputati al Conto economico o componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quello in cui vengono imputati al Conto economico.

c) Le imposte differite sono imposte di competenza economica dell'esercizio in chiusura che saranno però esigibili in esercizi successivi. Esse sono originate da costi deducibili in esercizi precedenti a quello di iscrizione in bilancio o proventi/ricavi tassabili in esercizi successivi a quello di iscrizione in bilancio. In sede di dichiarazione dei redditi, si dovranno effettuare le variazioni in diminuzione ai fini di ridurre la base imponibile rispetto all'utile ante-imposte risultante dal bilancio.

Le passività per imposte differite sono iscritte alla voce **B) 2) Fondi per imposte, anche differite** dello Stato Patrimoniale.

Le imposte correnti e le imposte differite rappresentano, in sostanza, un onere da portare a decremento del risultato prima delle imposte; di contro le **imposte anticipate** sono rilevate come un provento, e quindi assumono segno negativo nella determinazione del saldo della voce in parola, nell'esercizio in cui si manifestano le correlate differenze temporanee, per poi essere rilevate con segno positivo all'atto del c.d. "rilascio a conto economico" delle stesse che avviene quando la sottostante differenza temporanea si riassorbe.

Il Principio contabile nazionale OIC 25 precisa che per il calcolo delle imposte differite occorre applicare l'aliquota " *in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno*".

Il Principio contabile internazionale IAS 12 consente di utilizzare l'aliquota di fatto vigente alla data di bilancio, ancorché le relative norme di legge non siano state ancora emanate.

E' inoltre da osservare che la rilevazione della fiscalità differita, attiva e passiva, non influenza il reddito di esercizio qualora derivi da un'operazione che ha influenzato direttamente il patrimonio netto o derivi da un'operazione straordinaria.

In sintesi, le imposte differite riguardano componenti di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al Conto economico o componenti negativi fiscalmente deducibili in esercizi che precedono quello di imputazione al Conto economico civilistico.

- Le rilevazioni in bilancio delle imposte

Considerato che in capo alle società gravano le imposte dirette IRES ed IRAP, da versare annualmente sia **in acconto** che **a saldo**, di seguito vengono esemplificate alcune scritture contabili relative alle imposte correnti, anticipate e differite.

a) Imposte correnti

- Scrittura contabile del versamento della 1° rata di acconto delle imposte IRES e IRAP (mese di giugno):

Diversi	a	Banca c/c
Erario c/acconto IRES		
Erario c/acconto IRAP		

- La medesima scrittura dovrà essere registrata in sede di calcolo della 2° rata di acconto IRES ed IRAP (mese di novembre).
- **Al 31.12.X è necessario calcolare e rilevare in bilancio le imposte di competenza dell'esercizio**, le quali possono essere **uguali, superiori o inferiori** a quelle versate a titolo di acconto.
- Imposte di competenza **superiori agli acconti**:

Diversi	a	Diversi
IRES dell'esercizio		
IRAP dell'esercizio		
		Erario c/acconto IRES
		Erario c/acconto IRAP
		Debiti tributari (IRES e IRAP)

- Imposte di competenza **inferiori agli acconti versati**:

Diversi	a	Diversi
IRES dell'esercizio		
IRAP dell'esercizio		
Erario c/IRES a credito		
Erario c/IRAP a credito		
		Erario c/acconto IRES
		Erario c/acconto IRAP

- Imposte di competenza **uguali agli acconti versati:**

Diversi	a	Diversi	
IRES dell'esercizio			Erario c/acconto IRES
IRAP dell'esercizio			Erario c/acconto IRAP

Si tenga presente anche che, se la società ha subito nel corso dell'anno delle ritenute, ad esempio sugli interessi attivi bancari, rilevati nel conto **Erario c/ritenute subite**, di queste si dovrà tener conto nella scrittura da redigere a fine anno in quanto tali ritenute rappresentano un credito vantato dalla società nei confronti dell'erario e tale credito può essere portato in diminuzione di quanto la società dovrà versare a titolo di imposte nell'esercizio successivo.

- La scrittura rilevata a fine anno è la seguente:

IRES dell'esercizio	a	Diversi	
		Erario c/acconto IRES	
		Erario c/ritenute subite	
		Erario c/IRES a debito	

b) Le imposte differite

La contabilizzazione delle imposte differite avviene attraverso la costituzione del **Fondo per imposte anche differite** (voce B) 2) del Passivo dello Stato Patrimoniale) e la relativa contropartita è la voce E) 22) del Conto economico: **Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate.**

Esempio

Utile ante imposte 2014 = **10.000**
 Plusvalenza per la vendita di un bene = **5.000**
 La determinazione del reddito fiscale e gli articoli in PD sono:
 Utile civile = **10.000**
 Variazione in diminuzione = 4/5 di 5.000 = **4.000**
 Reddito imponibile (10.000 - 4.000) = **6.000**
 Imposte correnti = 6.000 x 30% (IRES - IRAP, arrotondati) = **1.800**

Commento [R2]: Forse c'è un errore. Il caso di riferimento sembra essere quello della tassazione delle plusvalenze in 5 anni ma in tal caso, nel primo esercizio, dovrebbero comunque essere imputato a conto economico, a titolo di imposte correnti, almeno 1/5 di tali imposte. Nell'esempio proposto, invece, tutte le imposte relative alla variazione temporanea vengono differite agli esercizi successivi e solo a partire dal 2° si inizia il rilascio a conto economico delle stesse. È così?

Articolo in PD:

Imposte correnti E) 22)	a	Debiti tributari D) 12)	1.800
-------------------------	---	-------------------------	-------

Imposte differite = $4.000 \times 30\% = 1.200$ (Imposte sui 4/5 della plusvalenza)

Imposte differite E) 22)	a	F.do imposte differite B) 2)	1.200
--------------------------	---	------------------------------	-------

Per quanto sopra, l'utile netto di esercizio per l'anno 2014 sarà:

Utile ante imposte = 10.000
Imposte correnti = 1.800
Imposte differite = 1.200
Utile netto di esercizio anno 2014 = 7.000 (10.000 – 1.800 – 1.200)

Ipotezzando, per l'anno 2015, un utile lordo di 5.000, si avrà:

Utile civile = 5.000
Variazione in aumento (1/5 della plusvalenza) = 1.000
Reddito imponibile = 6.000
Imposte correnti anno 2015 (30% di 6.000) = 1.800
Rettifiche imposte differite = (30% di 1.000) = 300

Articolo in PD:

Imposte correnti	a	Debiti tributari	1.800
F.do imposte differite	a	Imposte differite	300

Per quanto sopra, l'utile netto di esercizio per l'anno 2015 sarà:

Risultato prima delle imposte = 5.000
Imposte correnti = 1.800
Imposte differite = 300
Utile netto di esercizio = 3.500

Scritture di epilogo:

Profitti e perdite	a	Diversi
		Imposte correnti	1.800
		Utile d'esercizio	3.500
Imposte differite	a	Profitti e perdite	300

Diversi	a	Stato patrimoniale
Debiti tributari		1.800
F.do imposte differite		300
Utile di esercizio		3.500

Con riferimento alle disposizioni previste dal TUIR, seguono alcuni casi in cui si possono verificare le imposte differite:

- utilizzo dell'agevolazione della rateizzazione della plusvalenza, derivante dalla vendita di beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (o 1 anno per le società sportive professionistiche), in quote costanti nell'esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (**art. 86, comma 4, T.U.I.R.**);
- rateizzazione dei proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità (**art. 88, comma 3, lett. b), T.U.I.R.**);
- concorso dei dividendi al reddito secondo il principio di cassa e non di competenza (**art. 89, comma 2, T.U.I.R.**);
- deducibilità per cassa delle imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle con rivalsa (**art. 99, comma 1, T.U.I.R.**);
- concorso al reddito degli interessi di mora secondo il principio di cassa e non di competenza (**art. 109, comma 7, T.U.I.R.**).

c) Le imposte anticipate

Come precedentemente rilevato, **le imposte anticipate** derivano da componenti di reddito deducibili in esercizi successivi a quello in cui sono imputati a Conto economico o da componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quello in cui vengono imputati al Conto economico civilistico.

Un esempio di imposte anticipate è quello dei **compensi corrisposti agli amministratori**.

Essi devono essere deliberati dall'assemblea (anche in sede di approvazione del bilancio di esercizio) e contabilizzati per competenza nell'esercizio cui si riferiscono, a prescindere dal momento di effettiva corresponsione.

Pertanto, qualora i suddetti compensi siano stati deliberati, ma non pagati, entro il 12 gennaio dell'anno X (c.d. **principio di cassa allargato, art. 51 TUIR**), è necessario operare una variazione in aumento pari all'importo non pagato, e successivamente, nell'esercizio in cui verrà effettuato il pagamento, si dovrà operare una variazione in diminuzione pari all'importo pagato.

ESEMPIO

Ipotizzando un utile ante imposte di € 100, compensi agli amministratori per € 100 non corrisposti nell'esercizio e l'imposta IRES pari al 27,50%, si avrà:

Utile ante imposte = 100
Variazione in aumento = 100

Base imponibile = 200
 Imposte correnti = 200 x 27,50% = 55
 Imposte anticipate = 100 x 27,50% = 27,5
 Utile netto = 100 – 27,5 = 72,5

Articoli in PD:

Imposte correnti E) 22)	a	Debiti tributari D) 12)	55
Crediti per imposte anticipate C) II 4-ter)	a	Imposte anticipate E) 22)	27,5

Nell'esercizio in cui verrà corrisposto il compenso agli amministratori, si dovrà effettuare una variazione in diminuzione pari all'importo del compenso e, conseguentemente, rilevare lo storno delle imposte anticipate, come segue:

Imposte anticipate E) 22)	a	Crediti per imposte anticipate C) II 4-ter)	27,5
---------------------------	---	---	------

Con riferimento alle disposizioni previste dal TUIR, seguono alcuni casi in cui possono verificarsi le imposte anticipate:

- riporto della perdita fiscale in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi **(art 84, commi 1 e 2, T.U.I.R.);**
- svalutazione di titoli per importi superiori ai massimi fiscalmente consentiti **(artt. 94-101, T.U.I.R.);**
- deducibilità per cassa e non per competenza delle imposte diverse da quelle sui redditi **(art. 99, comma 1, T.U.I.R.);**
- deducibilità per cassa e non per competenza dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria **(art. 99, comma 3, T.U.I.R.);**
- ammortamento dei beni materiali ed immateriali civilisticamente superiore ai limiti annuali fiscalmente concessi **(artt. 102-103 T.U.I.R.);**
- spese di manutenzione, riparazione ammodernamento e trasformazione eccedenti il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili **(art. 102, comma 6, T.U.I.R.);**
- svalutazione dei crediti in misura superiore a quella fiscale **(art. 106, comma 1, T.U.I.R.),**
- deducibilità delle spese relative a studi e ricerche in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei successivi, ma non oltre il quarto **(art. 108, comma 1, T.U.I.R.).**

- **In sintesi**

Le scritture contabili per la rilevazione delle imposte correnti, anticipate e differite sono le seguenti:

1. IMPOSTE CORRENTI:

E) 22) Imposte correnti a D) 12) Debiti tributari

2. IMPOSTE ANTICIPATE:

C) Il 4-ter) Crediti per Imposte anticipate a E) 22) Imposte anticipate

3. IMPOSTE DIFFERITE:

E) 22) Imposte differite a B) 2) Fondi per imposte, anche differite

4. STORNO DI IMPOSTE DIFFERITE:

B) 2) Fondi per imposte, anche differite a E) 22) Imposte differite

5. STORNO DI IMPOSTE ANTICIPATE

E) 22) Imposte anticipate a C) Il 4-ter) Imposte anticipate

Come si è potuto notare, per effetto della diversa normativa fiscale, l'utile civilistico risulta diverso dall'imponibile fiscale e, a **livello contabile**, la correzione viene effettuata con l'imputazione o lo storno a Conto economico delle imposte anticipate o differite e, in contropartita, mediante l'iscrizione nello Stato patrimoniale di una specifica attività o passività.

Il Principio contabile OIC 25 precisa, inoltre, che se esistono crediti per imposte anticipate, è possibile procedere alla compensazione con quelle differite se ciò, tuttavia, è consentito giuridicamente (articoli 1241 e seguenti del codice civile) e facendo attenzione alle singole scadenze.

- **N.B.**

Si ritiene che le note operative della Fondazione, sulla base delle informazioni ricevute, siano un utile strumento scientifico - pratico per tutti coloro che svolgono o intendono svolgere le libere professioni (Commercialisti, Avvocati ecc.) e per gli amministratori di aziende al fine di migliorarne la gestione.

Si invitano, pertanto, tutti coloro che ricevono o leggono tale documento a fornire suggerimenti e collaborare, anche tramite il sito internet, per migliorarne i contenuti adattandoli, quanto più possibile, alle esigenze di tutti i cultori della materia economica – giuridica – contabile e fiscale aderenti o che vogliono aderire alle iniziative della Fondazione.

Il Redattore
Dott.ssa Valentina Rotondo

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti