

Imposte correnti e differite senza segreti - principio contabile OIC 25

di [Maria Benedetto](#)

Pubblicato il 17 Marzo 2015

La gestione di imposte correnti e differite è una delle più ostiche in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio: presentiamo una guida al nuovo OIC 25 corredata di esempi pratici di calcolo.

Obbligo di indicazione della fiscalità differita nei bilanci: ma deve essere prima verificata l'esistenza delle condizioni.

Le regole di iscrizione differiscono qualora la fiscalità differita consegua da operazioni che interessano il conto economico o meno. L'OIC 25 dispone di iscrivere le imposte anticipate e differite nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee.



Le imposte anticipate devono essere rilevate nel rispetto del principio di prudenza e se vi è ragionevole certezza del loro futuro recupero.

Le imposte anticipate/differite devono essere iscritte nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee con l'esclusione della rilevazione iniziale dell'avviamento o di attività/passività in operazioni che non influenzano né il risultato civile né quello fiscale e non si tratta di operazioni straordinarie.

OIC 25 - Premessa

L'OIC ha effettuato una rielaborazione del principio contabile 25 avente ad oggetto le imposte sui redditi.

L'obiettivo dell'OIC 25 è quello di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito e quelle ad esse assimilabili (IRAP), nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

La nuova versione dell'OIC 25 sostituisce quella pubblicata nel 2005 e deve essere applicata ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.

In particolare, il nuovo OIC 25 presenta delle esemplificazioni sulle differenze temporanee e permanenti, nonché sul calcolo della fiscalità differita; dispone di iscrivere le imposte anticipate e differite nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, considerando la specificità che caratterizzano la normativa fiscale in tema di imponibilità e deducibilità.

Definizioni

- Le imposte correnti rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio. Il reddito imponibile è l'utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti. Il risultato civilistico è il risultato prima delle imposte determinato secondo quanto previsto dall'art. 2425 del c.c.;
- Le passività per imposte differite rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili;
- Le attività per imposte anticipate rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

1. Operazioni che hanno effetto sul conto economico: si tratta di costi (o ricavi) che concorreranno a formare il 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: si tratta di operazioni straordinarie o rivalutazioni di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

Le differenze temporanee si distinguono in:

1. Differenze temporanee imponibili (generano imposte differite passive): differenze che si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto;
2. Differenze temporanee deducibili (generano imposte anticipate): differenze temporanee che si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato.

Le differenze temporanee, deducibili in esercizi successivi, quali le spese di manutenzione ordinaria, generano una variazione in aumento nell'Unico Società di capitali, in quanto, sebbene il costo sia di competenza dell'esercizio, sarà fiscalmente deducibile in esercizi successivi.

Le differenze temporanee imponibili in esercizi successivi, quali le plusvalenze fiscalmente realizzate, generano sfasature tra risultato contabile e fiscale, in quanto i valori, di attività o i ricavi, sebbene realizzati in tutto o in parte, saranno imponibili in esercizi successivi.

Classificazioni e contenuto delle voci

L'art. 2424 del codice civile prevede che nello stato patrimoniale attività correlate alle imposte correnti e alle imposte anticipate siano rilevate nelle seguenti voci:

CII 4-bis “Crediti tributari”

La voce CII 4-bis “Crediti tributari” accoglie gli ammontari certi e determinati per i quali la società ha un diritto al realizzo tramite rimborso o compensazione, quali ad esempio: i crediti per le eccedenze di imposte correnti per i quali è stato richiesto il rimborso; l’Iva a credito da portare a nuovo; le ritenute a titolo di acconto subite all’atto della riscossione di determinati proventi; gli acconti eccedenti il debito tributario per imposte correnti.

CII4 – ter “Imposte anticipate”

La voce CII 4 – ter “Imposte anticipate” accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo delle perdite fiscali.

Nello stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità corrente e differita sono rilevate nelle seguenti voci:

B2 “Fondi per imposte, anche differite”

La voce B2 “Fondi per imposte, anche differite” accoglie le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari. La contropartita al conto economico degli accantonamenti al fondo per imposte è rappresentata dalla voce E21 “Oneri straordinari/imposte relative ad esercizi precedenti” se l’accantonamento si riferisce a passività per imposte probabili relative ad esercizi precedenti; la voce 22 “imposte sul reddito dell’esercizio correnti, differite e anticipate” se l’accantonamento si riferisce alle passività per imposte differite.

D12 “Debiti tributari”

La voce D 12 “Debiti tributari” comprende le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell’esercizio in corso e di quelli precedenti dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo. La voce accoglie, altresì, le ritenute operate come sostituto d’imposta e non versate alla data di bilancio.

Nella voce D12 devono pertanto essere indicate le imposte non pagate ma se l’importo delle imposte delle imposte già pagato per l’esercizio in corso e per quelle precedenti è superiore a quello dovuto per tali esercizi, l’eccedenza è rilevata come un’attività, salvo non sia compensata.

Le imposte correnti, anticipate e differite sono classificate nel conto economico nelle seguenti voci:

- E21 “Oneri straordinari” comprende tutte le imposte correnti relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accesso (sanzioni e interessi).
- 22 “Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate”: l’importo deve essere suddiviso in due voci distinte:
 - A) imposte correnti che accoglie le imposte sul reddito dovute sul reddito imponibile dell’esercizio comprese le sanzioni e gli interessi se attinenti ad eventi dell’esercizio;
 - B) Imposte differite e anticipate che comprende con segno positivo l’accantonamento a fondo per imposte differite e con segno negativo le imposte anticipate. Tale voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell’esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti.

La nuova versione del principio OIC 25

Il nuovo documento è stato riorganizzato e tratta in modo più organico le tematiche relative alla:

- Rilevazione della fiscalità corrente
- Rilevazione della fiscalità differita su operazioni che hanno effetto sul conto economico
- Rilevazione della fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico

Le principali novità del nuovo OIC 25 riguardano in particolare:

- La disciplina organica della fiscalità differita derivante da operazioni che hanno effetto sul conto economico e operazioni che non hanno effetto sul conto economico:

Nel bilancio della società cessionaria, conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione beneficiaria nella scissione, le differenze temporanee sorgono quando il valore riconosciuto ai fini fiscali alle attività/passività è differente rispetto al valore contabile. Tale differenza è imponibile e comporta l'iscrizione di imposte anticipate o differite.

Qualora la società decida di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili dell'attivo si profilano due situazioni alternative:

1. Se la decisione di riallineare i valori fiscali è presa nell'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria la società dovrà calcolare l'imposta sostitutiva sul plusvalore attribuito al valore contabile delle attività; iscrivere l'imposta sostitutiva come debito tributario nella voce D.12 del passivo.
2. Se la decisione di riallineare i valori fiscali è presa nell'esercizio successivo a quello in cui avviene l'operazione straordinaria la società dovrà annullare il fondo imposte differite iscrivendo in contropartita un provento nella voce 22 di conto economico; la società deve iscrivere un costo per imposta sostitutiva e in contropartita rilevare un debito tributario.

- L'aggiornamento della disciplina delle perdite fiscali in base alle recenti modifiche legislative:

Una perdita fiscale ha la possibilità di essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri. Quando si registra una perdita sorge anche tale beneficio che 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. La società valuta se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi. L'iscrizione del beneficio nella voce

dello stato patrimoniale CII 4- ter "imposte anticipate" è possibile solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

L'iscrizione nel periodo in cui è dichiarata la perdita deriva dall'applicazione del principio di competenza che obbliga nell'anno in cui si verifica la perdita di tenere conto del beneficio che si potrà godere in futuro.

- La fiscalità differita connessa alla rilevazione iniziale dell'avviamento in un'operazione straordinaria;

Una differenza temporanea imponibile può sorgere al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento se il suo valore non è riconosciuto ai fini fiscali. In tal caso la società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento.

Nel caso in cui l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali al momento della rilevazione iniziale, non sorge alcuna differenza temporanea che comporti l'iscrizione di imposte differite. Ma se negli esercizi successivi il valore contabile e fiscale divergono, la società rileva la fiscalità differita in relazione alle differenze temporanee in quanto queste non derivano dalla rilevazione iniziale dell'avviamento.

- Le modalità di contabilizzazione dell'affrancamento dei maggiori valori contabili che derivano da un'operazione straordinaria:

La versione precedente non disciplinava l'affrancamento dei maggiori valori contabili delle attività per effetto di un'operazione straordinaria, quando la decisione di affrancamento era presa nell'esercizio in cui avveniva l'operazione.

Il nuovo principio prevede invece anche tale casistica.

In questo caso, i valori civili e fiscali coincidono poiché l'impresa ha compiuto l'operazione ha affrancato il maggiore valore civile anche ai fini fiscali attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva: in questa circostanza non emergono differenze temporanee.

Successivamente alla rilevazione iniziale, possono invece emergere imposte anticipate/differite per differenze temporanee, ad esempio quando gli ammortamenti sul maggiore valore sono deducibili fiscalmente a partire da un esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita.

Se invece la decisione di affrancamento avviene in un esercizio successivo al primo, allora la società deve eliminare il fondo per imposte differite, iscrivendo un provento nella voce 22) del conto economico ed iscrivendo il debito tributario relativo all'imposta sostitutiva pagata per il riallineamento.

Il nuovo OIC 25 disciplina il trattamento contabile dell'imposta sostitutiva da pagare per riallineare il valore civile a quello fiscale delle attività rivalutate. Il principio dispone di iscrivere un debito tributario quando la società opta per riallineare i valori attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Contabilmente occorre iscrivere l'imposta sostitutiva tra i debiti tributari, i quali diminuiranno al versamento dell'imposta, stornando la riserva di valutazione.

Se l'imposta è pagata in modo rateale, gli interessi passivi dovuti sulla dilazione di pagamento devono essere imputati all'esercizio in cui maturano.

Esempio:

Ipotizziamo un avviamento di € 100.800,00 che la società decide di ammortizzare in cinque esercizi.

Nei primi cinque esercizi, l'ammortamento civile ammonta ad € 20.160 ($100.800,00/5$) mentre fiscalmente rileva solo € 5.600

La differenza rappresenta una variazione in aumento che genera una imposta anticipata da iscrivere nell'attivo per € 4.004 ($(20.160 - 5.600) * 27,5\%$).

A partire dal sesto esercizio, in bilancio non sussistono più costi per l'avviamento, mentre fiscalmente l'azienda continua a rilevare un ammortamento con una variazione in diminuzione di € 5.600.

Da questo esercizio e fino al diciottesimo esercizio, l'impresa deve stornare le imposte anticipate iscritte nell'attivo per € 1.540 ($5.600 * 27,50\%$)

17 marzo 2015

Maria Benedetto