

LA FISCALITA' NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

di Enrico Larocca

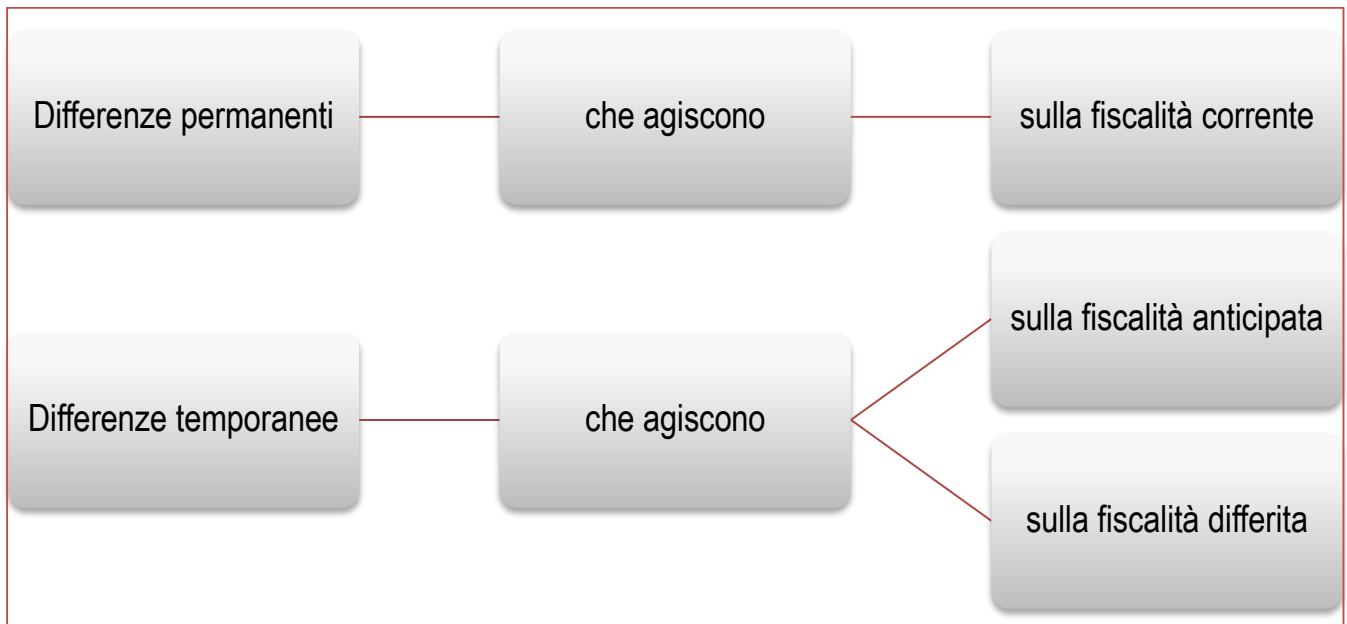
ASPETTI GENERALI

La tassazione del reddito d'impresa ha subito forti cambiamenti, specie in conseguenza dell'abrogazione del comma 2 dell'art. 2426 del c.c. che consentiva le cosiddette "interferenze fiscali". Inoltre, l'estensione del numero dei soggetti economici che applicano gli IAS/IRFS che costituiscono gli standards internazionali contabili vale a dire il complesso di regole contabili, accettate a livello internazionale, che governano i processi di analisi, rilevazione e valutazione degli accadimenti aziendali – fatto che in Italia ha trovato, attualmente, come uniche destinatarie le società quotate su mercati regolamentati - ha imposto di contabilizzare le imposte sul reddito, secondo la regola della «competenza economica».

Secondo tale regola, le imposte sul reddito, come qualunque altro componente reddituale d'esercizio, vanno imputate al periodo amministrativo relativo al reddito che le ha prodotte, a prescindere dalla anticipazione o dalla posticipazione temporanea di alcuni movimenti di numerario che riguardano l'area fiscale. In altri termini, secondo una visione di indipendenza del reddito prodotto da fenomeni di fiscalità differita (anticipata o posticipata), le imposte devono essere calcolate, evidenziando separatamente le imposte correnti, le imposte anticipate e le imposte differite, pur concorrendo le stesse a formare un unico valore alla voce 22 del Conto Economico, che è la somma algebrica delle tre voci.

SCHEMA DI SINTESI DELLE IMPOSTE DI REDDITO

Le differenze tra il reddito di bilancio e il reddito fiscale possono essere:



Lo schema precedente mostra come **LA FISCALITÀ:**

- **CORRENTE** è prodotta dalle variazioni permanenti, che sono quelle che non producono effetti fiscali in diminuzione o in aumento negli esercizi successivi;
- **DIFFERITA** è prodotta dalle variazioni temporanee che sono quelle che determinano fiscalità anticipata attiva (detta anche fiscalità differita deducibile vale a dire componenti reddituali tassati in anticipo rispetto al periodo fiscale in cui troveranno la deduzione) e quelle che determinano fiscalità differita passiva (detta anche fiscalità differita tassabile ossia componenti reddituali con tassazione differita agli esercizi successivi).

ESEMPIO¹

Se ad esempio l'utile di bilancio fosse 800 determinato per differenza tra ricavi di 1.000 e costi per 200 e i costi fossero rappresentati da spese d'uso di autovetture deducibili fiscalmente al 20%, ne conseguirebbe che il reddito fiscale sarà pari a:

- Utile di bilancio 800
- + variazione in aumento di 160
- Reddito fiscale ai fini IRES sarà pari a 960
- IRES definitiva 27,50 % di 960 sarà pari a 264

¹ Esempio tratto da Guida al Bilancio 2015, allegato alla Settimana Fiscale Frizzera, ed. Il Sole 24 Ore, pag. 45 dal titolo: Fiscalità differita al test dei risultati di R. Bauer, G. Pantoni e C. Sabbatini

In tal caso, la variazione fiscale in aumento di 160 è una variazione definitiva che non produce fiscalità differita incidendo solo sulla fiscale corrente.

La rilevazione contabile delle imposte correnti definitive avverrà con la seguente scrittura:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Imposte dell'esercizio (IRES)	CE - 22)	264,00	
Debiti per IRES	P - D 12)		264,00
Rilevate imposte dell'esercizio (N)			

LE PERDITE FISCALI E LA FISCALITA' ANTICIPATA

La presenza di perdite fiscali in alcuni esercizi (più propriamente in alcuni periodi di imposta) **produce effetti diminutivi sulla fiscalità liquidata negli esercizi successivi nei quali tali perdite sono portate in diminuzione dei redditi fiscali del quell'annualità. Il principio della «competenza economica» non consente di alterare il carico fiscale di competenza di un determinato anno, anche se le imposte liquidate in quell'anno risultano minori rispetto a quelle di competenza. La rilevazione delle imposte anticipate, con segno evidentemente negativo nella voce 22 del Conto Economico, può determinare un inpovertimento societario a causa della distribuzione di un utile civilistico maggiore di quello fiscale. Per cui, occorre nel rispetto del principio della prudenza, verificare se esistono le condizioni di recuperabilità fiscale futura delle perdite ovvero non esistendo la possibilità che in esercizi futuri si producano imponibili fiscali capaci di assorbire quella fiscalità anticipata, astenersi dal rilevare le imposte anticipate.**

ESEMPIO DI FISCALITA' ANTICIPATA SU PERDITE FISCALI		
VOCE FISCALE	ANNO N	ANNO N+1
UTILE / (PERDITA) DA CONTO ECONOMICO	- 1.000	5.000
REDDITO IMPONIBILE	0	4.000
IMPOSTE CORRENTI (IRES)	0	1.100
IMPOSTE ANTICIPATE (IRES)	- 275	0
EFFETTO DI RIVERSAMENTO FISCALE	0	275
IMPOSTE ISCRITTE NELLA VOCE 22 DEL CONTO ECONOMICO	- 275	1.375

LE SCRITTURE CONTABILI PER LE IMPOSTE ANTICIPATE

Le rilevazioni delle imposte anticipate in relazione all'esempio riguardante le perdite fiscali saranno le seguenti:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Attività per imposte anticipate	A – C II 4 ter	275,00	
Imposte anticipate	CE – 22)		275,00
Rilevate imposte anticipate nell'esercizio (N)			

Nell'esercizio successivo, con l'effetto *reversal* registreremo a P.D. quanto segue:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Imposte Anticipate	CE – 22)	275,00	
Attività per imposte anticipate	A – C II 4 ter)		275,00
Girosaldo imposte anticipate			

LE IMPOSTE DIFFERITE PASSIVE

La presenza di componenti reddituali a tassazione ripartita, iscritte per intero nell'anno in cui si sono manifestate, può determinare fenomeni di fiscalità differita passiva (differenze tassabili in esercizi successivi). Un esempio è rappresentato dall'plusvalenze patrimoniali, realizzate su beni ammortizzabili, posseduti da almeno 3 anni, disciplinate dall'art. 86 del TUIR, il quale al 4° comma, consente di scegliere se tassare la plusvalenza in un'unica soluzione nell'anno di realizzo ovvero di tassarla in 5 anni, rimandando ai quattro periodi di imposta successivi, i 4/5 della plusvalenza.

ESEMPIO DI FISCALITA' DIFFERITA PASSIVA		
VOCE FISCALE	ANNO N	ANNO N+1
UTILE / (PERDITA) DA CONTO ECONOMICO (INCLUDE UNA PLUSVALENZA DI 250)	1.000,00	5.000,00
VARIAZIONE FISCALE (±)	-200,00	50,00
REDDITO IMPONIBILE	800,00	5.050,00
IMPOSTE CORRENTI (IRES)	220,00	1.388,75
IMPOSTE DIFFERITE (IRES)	55,00	0
EFFETTO DI RIVERSAMENTO FISCALE	0,00	-13,75
IMPOSTE ISCRITTE NELLA VOCE 22 DEL CONTO ECONOMICO	275,00	1.375,00

In questo caso, l'effetto riversamento produce una variazione negativa sulle imposte differite che risultano conguagliate con segno negativo all'interno dell'area fiscale del Conto Economico, riconducendo il carico fiscale di competenza, esclusivamente, alle imposte calcolate sul reddito di bilancio al lordo delle imposte che nel nostro caso coincide con l'utile di bilancio di 5.000 per l'assenza di variazioni permanenti.

LE SCRITTURE CONTABILI PER LE IMPOSTE DIFFERITE

Le rilevazioni contabili, in relazione al caso precedente, nell'esercizio (N) saranno le seguenti:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Imposte dell'esercizio (IRES)	CE – 22)	220,00	
Debiti per IRES	P – D 12)		220,00
Imposte differite (IRES)	CE – 22)	55,00	
Fondo Imposte differite IRES	P – B 2)		55,00
Rilevate imposte correnti e differite nell'esercizio (N)			

Nell'esercizio successivo, invece, rileveremo a partita doppia quanto segue:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Imposte dell'esercizio (IRES)	CE – 22)	1.388,75	
Debiti per IRES	P – D 12)		1.388,75
Fondo Imposte differite (IRES)	P – B 2)	13,75	
Utilizzo Fondo Imposte differite IRES	CE – 22)		13,75
Rilevate imposte correnti e differite nell'esercizio (N + 1)			

La seconda scrittura precedente mostra come il carico fiscale per IRES, liquidato in dichiarazione e rilevato nella voce contabile «Debiti per IRES» determini un addebito nel conto «Imposte dell'esercizio (IRES)» superiore al carico di competenza che è di Euro 1.375,00. Per ricondurre il costo per imposte liquidate al carico fiscale di competenza, occorre operare una correzione attraverso l'uso del conto «Utilizzo Fondo Imposte differite IRES» che va sottratto dal valore iscritto in imposte dell'esercizio.

Matera, 19/03/2015

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2015 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.