

***Trattamento contabile imposte
correnti, anticipate e differite
(principio contabile Oic 25)***

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite**DISPOSTI NORMATIVI CIVILISTICI - 1**

L'art. 2424 del codice civile prevede che tra le voci dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale siano indicati (*i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma*):

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II. Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

5 bis) crediti tributari

5 ter) imposte anticipate

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

2) per imposte, anche differite

D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

12) Debiti tributari

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DISPOSTI NORMATIVI CIVILISTICI - 2

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II. Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

5 bis) crediti tributari

5 ter) imposte anticipate

voce C.II. 5-bis Crediti tributari accoglie gli ammontari certi e determinati per i quali sussiste un diritto al realizzo tramite rimborso o compensazione, quali ad esempio:

- i crediti per eccedenze d'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.

voce C.II. 5-ter Imposte anticipate accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base:

- alle differenze temporanee deducibili;
- al riporto a nuovo delle perdite fiscali.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DISPOSTI NORMATIVI CIVILISTICI - 3

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

2) *Fondi per imposte, anche differite*

voce B.2 - *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;
- **le passività per imposte differite** determinate in base alle differenze temporanee imponibili.

La **contropartita al conto economico** degli accantonamenti al fondo per imposte è rappresentata da:

- **voce 20-*Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate***, se l'accantonamento si riferisce alle passività per imposte differite.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DISPOSTI NORMATIVI CIVILISTICI - 4

- D) **DEBITI**, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
- 12) *Debiti tributari*



- voce D.12 - Debiti tributari** accoglie le passività per imposte certe e determinate, quali:
- i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e di quelli precedenti (IRES, IRAP ed eventuali imposte sostitutive delle stesse) dovute in base a dichiarazioni dei redditi;
 - per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi;
 - le ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio;
- nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo.



I debiti tributari devono essere iscritti al netto di acconti, di ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta, se compensabili, tranne nel caso in cui ne sia richiesto il rimborso, nel qual caso devono risultare rilevati tra i crediti tributari alla voce **C.II.5-bis** dell'attivo di stato patrimoniale.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DISPOSTI NORMATIVI CIVILISTICI - 5

L'art. 2425 del codice civile prevede che tra le voci del conto economico siano indicati:

- **alla voce 20 - Imposte sul reddito dell'esercizio corrente, differite e anticipate**, le imposte sul reddito dell'esercizio (correnti, differite e anticipate).

voce 20 -> accoglie:

- a) **imposte correnti** -> imposte sul reddito dovute sul reddito imponibile dell'esercizio **(comprese sanzioni pecuniarie e interessi maturati se attinenti ad eventi dell'esercizio (ad es.: ritardato versamento acconti ed altre irregolarità))**;
- b) **imposte differite e anticipate**:
 - **con segno positivo** -> accantonamento al fondo per imposte differite;
 - **con segno negativo** -> imposte anticipate, che identificano l'importo complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio.

Imputate, quindi, sia le imposte differite e anticipate dell'esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti, o, più in generale, tutte le variazioni delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite sono iscritte nel conto economico in contropartita.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DEFINIZIONI - 1

onere fiscale

entità complessiva delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio, costituito da:

- imposte correnti;
- imposte differite;
- Imposte anticipate.

imposte correnti

ammontare delle imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio.

risultato civilistico

risultato prima delle imposte determinato secondo quanto previsto dall'art. 2425 del codice civile (contenuto del conto economico).
[**A**-valore della produzione – **B**-costo della produzione + - **C**-proventi e oneri finanziari + - **D**-rettifiche di valore di attività e passività finanziarie].

reddito imponibile

utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti (dovute).

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DEFINIZIONI - 2

passività per
imposte
differite

ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle **differenze temporanee imponibili**.

attività per
imposte
anticipate

ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili:

- alle **differenze temporanee deducibili**;
- o:
- al **riporto a nuovo di perdite fiscali**.

operazione
straordinaria

operazione che comporta il trasferimento di patrimoni di aziende, rami di azienda o società, quali le operazioni di:

- cessione o conferimento di aziende;
- cessione o conferimento di rami d'azienda;
- operazioni di fusione;
- operazioni di scissione di società.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DIFFERENZE TEMPORANEE - 1

rappresentano, ad una certa data, la differenza:

- tra il valore di un'attività o di una passività determinato con criteri di valutazione civilistici; e:
- il loro valore riconosciuto ai fini fiscali; destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

operazioni
che **hanno**
effetto sul
conto
economico

Si tratta di componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali, che **derivano dalle differenze tra il risultato civilistico e il reddito imponibile**, che:

- hanno origine in un esercizio; e:
 - si annullano in uno o più esercizi successivi;
- e, quindi, riguardano **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 civilistico**, che producono differenze temporanee, pur non determinando la rilevazione di un'attività o passività nello stato patrimoniale.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DIFFERENZE TEMPORANEE - 2

rappresentano, ad una certa data, la differenza:

- tra il valore di un'attività o di una passività determinato con criteri di valutazione civilistici; e:
- il loro valore riconosciuto ai fini fiscali; destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

operazioni
che **NON**
hanno
effetto sul
conto
economico

Si tratta, a titolo meramente indicativo, di **operazioni straordinarie**, quali:

- **fusioni;**
 - **scissioni;**
 - **conferimenti;**
- o di operazioni inerenti alla **rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di:**
- **specifiche leggi;**
 - **o:**
 - **riserve in sospensione di imposta.**

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

DIFFERENZE TEMPORANEE IMPONIBILI NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

Differenze temporanee -> si traducono in **importi imponibili** quando il **valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte.**

Differenze temporanee imponibili -> **generano imposte differite** -> imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri.

Imposte dovute nell'esercizio -> risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio con l'onere di rilevare una passività per imposte differite, che saranno corrisposte negli esercizi successivi.



In relazione all'attuale normativa fiscale, esempi di **differenze temporanee imponibili** che generano **imposte differite** derivano da:

- **plusvalenze patrimoniali** -> nel caso in cui si opti per la rateizzazione dell'onere fiscale;
- **dividendi** -> rilevati in base al principio della maturazione.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite**DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI CHE GENERANO IMPOSTE ANTICIPATE - 1**

componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico a seguito di norme fiscali che prevedono:

- ***limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore:***
- svalutazione dei crediti (art. 106, c. 1, Tuir);
 - rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93, c. 2, Tuir);
 - ammortamento dei beni materiali (art. 102, c. 2, Tuir);
 - ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art. 103, c. 1 e 3, Tuir),
 - ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art. 104, c. 3, Tuir);
 - rischi su cambi (art. 110, Tuir);
 - lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art. 107, c. 1, Tuir);
 - costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 107, c. 2, Tuir);
 - oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 107, c. 3, Tuir);
 - altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (art. 107, c. 4, Tuir);

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite**DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI CHE GENERANO IMPOSTE ANTICIPATE - 2**

componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico a seguito di norme fiscali che prevedono:

➤ ***una deducibilità parzialmente differita:***

- spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili (art. 102, c. 6, Tuir);
o *facoltativamente differita:*
- adeguamenti, per sopravvenute modificazioni normative e retributive, del fondo di indennità di fine rapporto e dei fondi di previdenza del personale dipendente (art. 105, c. 2, Tuir);
- spese relative a studi e ricerche (art. 108, c. 1, Tuir) [???];
- spese di pubblicità e propaganda (art. 108, c. 2, Tuir) [???];

➤ ***una rilevazione per cassa:***

- imposte deducibili (art. 99, c. 1, Tuir);
- contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 99, c. 3, Tuir).

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite**DIFFERENZE PERMANENTI****differenze permanenti possono derivare da:**

- dividendi esenti (art. 89, Tuir);
- proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 91, c. 1, lett. b), Tuir);
- componenti positivi esenti (art. 87, Tuir);
- liberalità integralmente indeducibili (art. 100, c. 4, Tuir);
- liberalità parzialmente indeducibili per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto (art. 100, c. 1 e 2, Tuir);
- imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (art. 99, c. 1, Tuir).

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

Negli esercizi 2016, 2017 e 2018, la società iscrive nel conto economico costi pari rispettivamente a 99, 300 e 900.

Tali costi sono integralmente deducibili ai fini fiscali in tre esercizi (in quote costanti); la deduzione è ammessa a partire dall'esercizio in cui la spesa è sostenuta.

Non vi sono differenze permanenti.

Nella tabella che segue è riportata la competenza civilistica e fiscale dei costi sostenuti.

Anno	Competenza civilistica (spese iscritte al CE)	Competenza fiscale				
		2016	2017	2018	2019	2020
2016	99	33	33	33		
2017	300		100	100	100	
2018	900			300	300	300
Quote annue	1.299	33	133	433	400	300

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

Tenuto conto di un'adeguata proiezione dei risultati fiscali, per il periodo 2016-2020, si ipotizza che vi siano redditi imponibili sufficienti per il recupero delle differenze temporanee deducibili. Nella tabella che segue è presentato, per il periodo 2016-2020, il calcolo del reddito imponibile. Per comodità: aliquota Ires applicabile del 27,50% e risultato civilistico alla fine di ciascun esercizio (2016-2020) pari a 15.000.

Calcolo del reddito imponibile:	2016	2017	2018	2019	2020
Risultato prima delle imposte	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Variazioni permanenti	0	0	0	0	0
Variazioni in aumento – temporanee					
Valore fiscale di competenza esercizi successivi (2/3 dell'ammontare dei costi)	67	200	600	0	0
Variazioni in diminuzione –temporanee	0	(33)	(133)	(400)	(300)
Totale variazioni fiscali	67	167	467	(400)	(300)
Reddito imponibile	15.067	15.167	15.467	14.600	14.700
Imposta (IRES)	4.143	4.171	4.253	4.015	4.043

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite
ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

Negli esercizi 2016-2020, il calcolo della fiscalità differita è effettuato determinando le differenze temporanee (differenza tra valore civilistico e fiscale). Al riguardo, le imposte anticipate e differite vengono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, sulla base della normativa fiscale in vigore alla data di riferimento del bilancio. Per semplicità l'aliquota si ipotizza sempre pari al 27,50%.

Fiscalità differita al 31.12.2016	31.12.2015	31.12.2016	Differenza
Valore civilistico	0	0	0
Valore fiscale	0	67	67
Differenze temporanee		(67)	
Aliquota IRES	27,5%	27,5%	0
Imposte anticipate	0	(18)	18

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

Fiscalità differita al 31.12.2017	31.12.2016	31.12.2017	Differenza
Valore civilistico	0	0	0
Valore fiscale	67	233	167
Differenze temporanee	(67)	(233)	
Aliquota IRES	27,5%	27,5%	0
Imposte anticipate	(18)	(64)	46
Fiscalità differita al 31.12.2018	31.12.2017	31.12.2018	Differenza
Valore civilistico	0	0	0
Valore fiscale	233	700	467
Differenze temporanee	(233)	(700)	
Aliquota IRES	27,5%	27,5%	0
Imposte anticipate	(64)	(193)	128

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

Fiscalità differita al 31.12.2019	31.12.2018	31.12.2019	Differenza
Valore civilistico	0	0	0
Valore fiscale	700	300	(400)
Differenze temporanee	(700)	(300)	
Aliquota IRES	27,5%	27,5%	0
Imposte anticipate	(193)	(83)	(110)

Fiscalità differita al 31.12.2020	31.12.2019	31.12.2020	Differenza
Valore civilistico	0	0	0
Valore fiscale	300	0	(300)
Differenze temporanee	(300)	0	
Aliquota IRES	27,5%	27,5%	0
Imposte anticipate	(83)	0	(83)

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite
ESEMPIO - DETERMINAZIONE E RILEVAZIONE IN BILANCIO DI IMPOSTE ANTICIPATE

<i>Prospetti contabili</i>	2016	2017	2018	2019	2020
Stato patrimoniale					
Attività per imposte anticipate (CII5-ter)	18	64	193	83	0
Debiti tributari (D12)	4.143	4.171	4.253	4.015	4.043
Conto economico					
Imposte correnti (voce 20)	4.143	4.171	4.253	4.015	4.043
Imposte anticipate (voce 20)	18	46	128	(110)	(83)
<i>Onere fiscale (imposte correnti e differite)</i>	4.125	4.125	4.125	4.125	4.125
Aliquota effettiva	27,50%	27,50%	27,50%	27,50%	27,50%

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite**PERDITE FISCALI**

Attività per imposte anticipate -> possono scaturire, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche da perdite fiscali che possono essere riportate a nuovo.

Art. 84 Tuir -> Regola generale dopo i primi tre anni -> La perdita di un periodo di imposta può essere computata in diminuzione dal reddito dei periodi di imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi per l'intero importo che trova capienza ..."

Principio contabile Oic 25 -> beneficio connesso alle perdite fiscali riportabili non consiste in un credito verso l'Erario, ma un beneficio futuro di incerta realizzabilità in quanto presuppone redditi imponibili da cui scomputare la perdita.

Iscrizione fiscalità differita attiva sulle perdite riportabili -> solo in presenza della ragionevole certezza che la medesima possa essere compensata negli esercizi successivi.

Ragionevole certezza comprovata ->

- se dalla pianificazione fiscale della società si ipotizzano redditi imponibili capienti;
- rilevabile presenza di imposte differite inerenti a differenze temporanee imponibili sufficienti a coprire le perdite fiscali di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi.

Se requisiti presenti in successivo esercizio -> imposte anticipate rilevabili in tale esercizio.

Trattamento contabile imposte correnti, anticipate e differite

ESEMPIO: SCHEMA MODELLO PIANIFICAZIONE RECUPERO PERDITE FISCALI

Nel 2016 la società ha rilevato una perdita fiscale di 500

Analisi di presunto modello di pianificazione fiscale su base quinquennale.

<i>Esercizio</i>	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale
Reddito imponibile previsto	(500)	20	30	50	60	60	220
Reversal fondo imposte differite plusvalenze rateizzate		2	2	2	2	2	10
Totale reddito previsto e reversal		22	32	62	62	62	230
Perdita riportabile esercizio	500						
80% reddito imponibile		17,6	25,6	41,6	49,6	49,6	184
Perdita non recuperabile nel periodo [500 – 184]	316	Nell'esercizio 2016 la società presume di recuperare solo 50,6 a titolo di crediti per imposte anticipate malgrado le potenziali attività per imposte differite fossero pari a 137,50 [500 x 27,50%].					
Crediti per imposte anticipate iscrिवibili (184 x 27,50%)	50,6						