



Relazione tra bilancio di esercizio e reddito imponibile: le imposte differite e anticipate

❖ **Risultato prima delle imposte** [posta di conto economico]

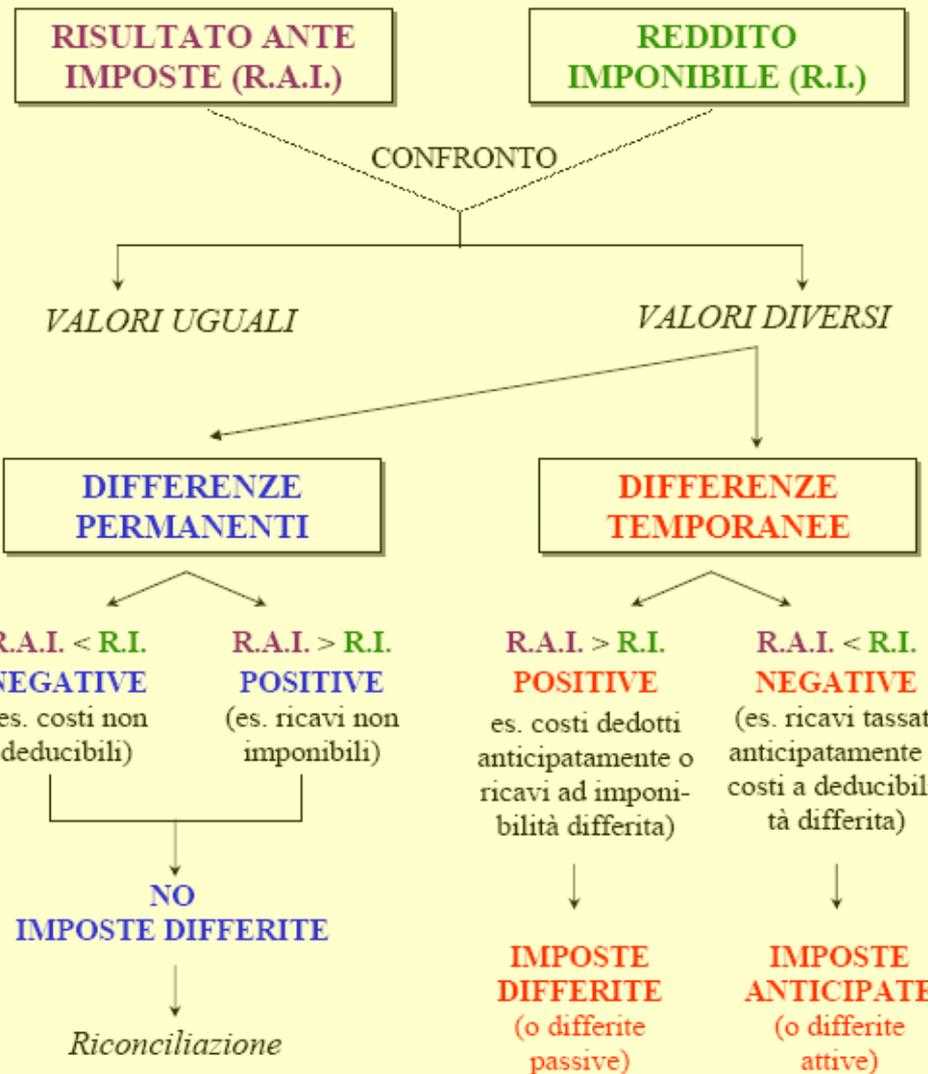
≠

❖ **Reddito imponibile** [quantità determinata nella dichiarazione dei redditi e rilevante per il calcolo dell'imposta], *rectius reddito d'impresa e/o reddito delle società* secondo il TUIR (artt. 55, 72, 81 e ss.)

Rilievo delle imposte nel contesto del Bilancio d'esercizio

- ❖ *L'imposta determinata nella dichiarazione dei redditi è un costo di competenza dell'esercizio?*
- ❖ *Tale imposta è dunque iscrivibile in bilancio [nella posta n. 22 di Conto economico] nella stessa misura in cui è calcolata nella dichiarazione dei redditi?*
- ❖ Alternativa concezione delle imposte nel sistema di valori di bilancio:
 - *Distribuzione di utile*
 - *Costo di gestione*
- ❖ Alternativo concetto di *competenza* delle imposte rispetto ai valori di esercizio
 - *Taxes payable method*
 - *Taxes effect accounting method*

Differenze permanenti e temporanee e relative imposte differite e anticipate



Nota Bene

Si segnala che la slide affronta il tema delle imposte anticipate e differite in base ad un approccio “reddituale” (differenza tra R.A.I. e R.I.) mentre il principio contabile OIC adotta un approccio “patrimoniale” (differenza temporanea tra il valore attribuito a una attività o a una passività secondo i criteri civilistici e il valore attribuito a quell’attività o a quella passività ai fini fiscali).

- Aliquota effettiva d’imposta
- Aliquota nominale d’imposta

Differenze *permanenti* — Differenze *temporanee*

❖ Differenze *permanenti*

- componenti negativi di reddito non riconosciuti totalmente o parzialmente ai fini fiscali
- componenti positivi di reddito non imponibili totalmente o parzialmente ai fini fiscali

Sono *permanenti* in quanto non possono essere “recuperate” in esercizi successivi, non determinando anticipazioni o differimenti di tassazione

- Esempi di differenze permanenti — componenti negativi
 - ◆ es. *spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione* non ded. per 25% – art. 109, 5° c. (eccezione per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati continuativi)
- Esempi di differenze permanenti — componenti positivi
 - ◆ es. *plusvalenza* (parzialmente esente dall'imposizione fiscale) *derivante dalla cessione di una partecipazione che soddisfa i requisiti previsti dall'art. 87*

❖ **Differenze *temporanee***

- spostamento di componenti positivi o negativi del reddito imponibile, e quindi di tassazione, tra esercizi diversi
- si producono quando sussistono diversità tra le norme civilistiche e fiscali relativamente a:
 - norme di valutazione
 - competenza di ricavi e costi
- determinano **differimento** o **anticipo** di tassazione

➔ **Differimento di tassazione:**

→ componenti positivi tassabili in esercizi successivi a quelli in cui sono iscritti in bilancio

◆ es.: *plusvalenze ex art. 86, 4° c.*

→ componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi antecedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

➔ *Anticipo di tassazione:*

→ componenti negativi deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quelli della loro iscrizione in bilancio

◆ es.: *spese di manutenzione e riparazione* eccedenti il 5% dei beni materiali ammortizzabili (5 esercizi successivi) *ex art. 102, 6° c.*

→ componenti positivi tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui saranno iscritti in bilancio

⇒ Differenze temporanee: problemi di determinazione delle imposte differite

■ *Calcolo della tassazione differita*

- aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno
- per le imposte anticipate, *ragionevole certezza* di un reddito imponibile non inferiore alle differenze che si andranno ad annullare
- le imposte differite non vanno rilevate quando vi sia *scarsa probabilità* che il debito insorga
- entità da rivedere ogni anno per adeguarsi alle previsioni

■ *Perdite fiscali*

- iscrivibilità di imposte anticipate a certe condizioni
- perdite derivanti da circostanze ben identificate e per le quali vi è ragionevole certezza di ottenere imponibili fiscali che possano assorbirle

Esempio 1: imp. differite

La società Delta S.p.A. realizza nell'esercizio X una plusvalenza di 200, per la vendita di un bene strumentale che decide di assoggettare a tassazione in quote costanti in 5 esercizi (compreso quello di realizzazione). Si ipotizzi una incidenza fiscale complessiva pari al 50%.

| Conto Economico X | | | |
|-------------------|-----|--------|-----|
| R.A.I. | 200 | Plusv. | 200 |

RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

Conto Economico es. X

| | | | |
|-------------------|-----|-------------|-----|
| Imposte correnti | 20 | Plusvalenze | 200 |
| Imposte differite | 80 | | |
| Reddito netto | 100 | | |
| Totale | 200 | | |

Stato Patrimoniale es. X

| | |
|------------------|----|
| F. imp. diff. | 80 |
| Debiti tributari | 20 |

Conto Economico es. X+1; X+4

| | | | |
|------------------|-----|------------------------|----|
| Imposte correnti | ... | Utilizzo F. imp. diff. | 20 |
|------------------|-----|------------------------|----|

*Il fondo imposte differite
diminuisce dell'importo
utilizzato in ogni esercizio
(pari a 20)*

Esempio 2: imp. anticipate

La società Beta S.p.A. svaluta i crediti nell'esercizio X per un importo di 300; la svalutazione fiscalmente riconosciuta è di 200. Si ipotizzi una incidenza fiscale complessiva pari al 50%. Le perdite presunte su crediti a fronte delle quali è effettuata la svalutazione tassata nell'esercizio X (pari a 100) diventano deducibili (in quanto diventano perdite "certe e precise") nell'esercizio X+3

Conto Economico X

| | | | |
|---------------|-----|--------|-------|
| Sval. crediti | 300 | Ricavi | 1.000 |
| Altri costi | 500 | | |
| R.A.I. | 200 | | |

RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

| Conto Economico es. X | |
|-----------------------|--------------------|
| | |
| Imposte correnti 150 | Imp. anticipate 50 |
| Reddito netto 100 | |

| Stato Patrimoniale es. X | |
|--------------------------|------------------|
| Crediti imp. ant. 50 | Debiti trib. 150 |

| Conto Economico es. X+3 | |
|-------------------------|--|
| Storno imp. ant. 50 | |
| Imp. Correnti ... | |

Il credito per imp. ant. è stornato nell'esercizio in cui sarà possibile fiscalmente dedurre le perdite su crediti

Rilievo delle imposte differite e anticipate nel contesto del Bilancio d'esercizio in seguito al D. Lgs 6 del 17.1.2003

- Nessuna modifica all'art. 2423-*bis* in ordine alla *fiscalità differita*; richiamo ai principi già contenuti di *competenza e prudenza*
- **Modificazione schemi di Stato Patrimoniale**

ATTIVO

nell'attivo circolante due nuove voci

C.II. 4 *bis*) crediti tributari

C.II. 4 *ter*) imposte anticipate

Rilievo collocazione nell'attivo circolante

PASSIVO, classe B) Fondi per rischi e oneri

2) per imposte, **anche differite**

Inesistenza riferimenti temporali

→ **Modificazione schemi di Conto Economico**

22) imposte sul reddito dell'esercizio, *correnti, differite e anticipate*

→ **Modificazione contenuto Nota Integrativa**

Il nuovo punto 14 dell'art. 2427 prevede la predisposizione di “*un apposito prospetto contenente:*”

a) *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 a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;*

b) *l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato 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”*