



# 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.)

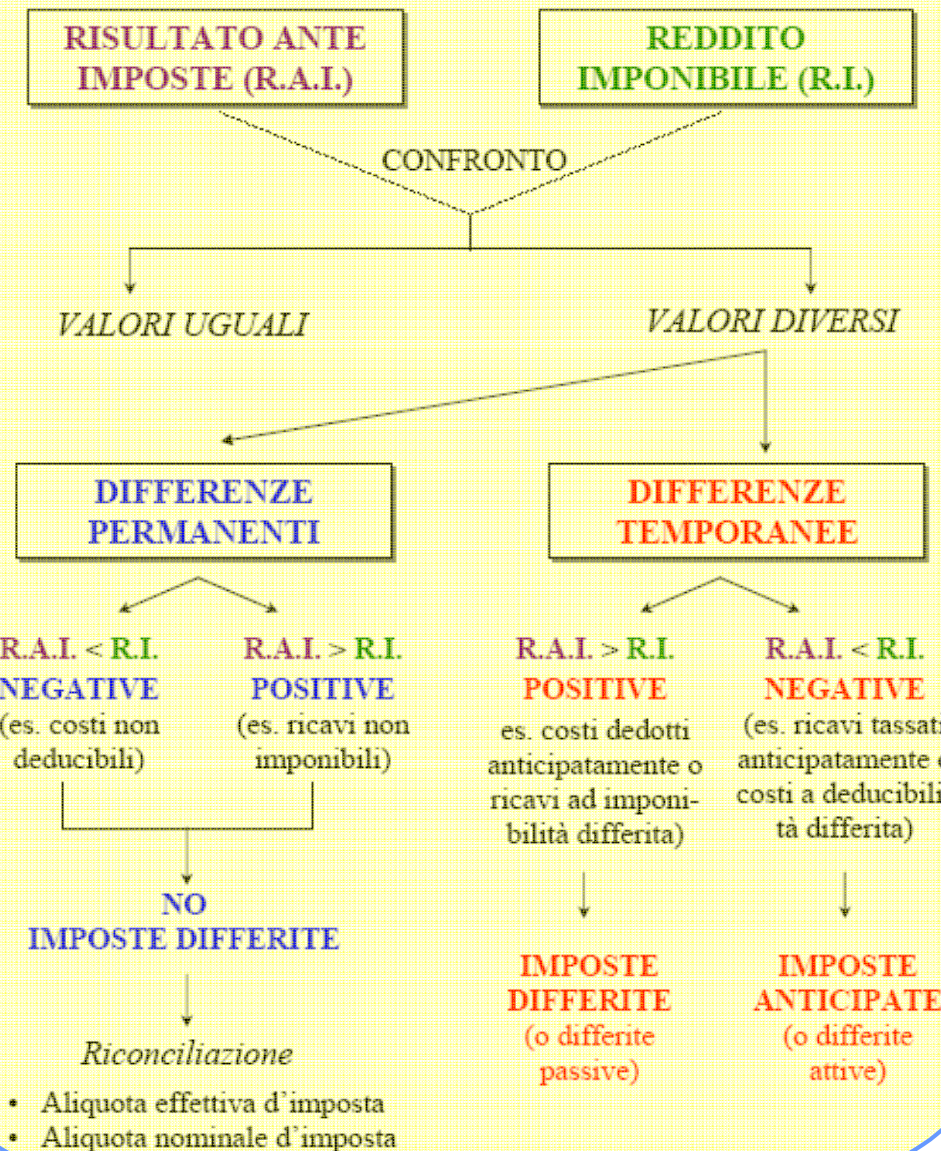


## Rilievo delle imposte nel contesto del Bilancio d'esercizio

- ❖ *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).



## 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”*