

CONTABILITÀ

La rilevazione delle imposte differite attive e passivedi **Viviana Grippo**

In sede di contabilizzazione delle imposte di esercizio, unitamente alle imposte di competenza, vengono rilevate anche **le imposte differite**.

Le imposte differite, **attive o passive**, sono originate da componenti di costo e/o di ricavo che, rilevanti nell'esercizio in chiusura, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi.

Nella prassi comune le imposte differite attive vengono anche chiamate **imposte anticipate**, mentre le imposte differite passive vengono comunemente chiamate **imposte differite**. Per comodità espositiva ci atterremo a tale prassi ricordando comunque che i principi contabili parlano esclusivamente di imposte differite, attive e passive.

Si stanzia la fiscalità differita quando si verifica una **differenza tra reddito civilistico e reddito fiscale** tale da determinare una differenza tra le imposte calcolate sull'utile civilistico e quelle determinate su quello fiscale.

In generale le differenze possono essere di due tipi:

- **permanenti;**
- **temporanee.**

Le prime non determinano tassazione differita in quanto esse sorgono in un determinato esercizio e non hanno nessun effetto negli esercizi successivi. Ciò avviene comunemente quando un costo è fiscalmente non deducibile o un ricavo non imponibile.

Le temporanee, invece, esplicano proprio l'effetto di cui abbiamo detto sopra, creano cioè differenza tra le imposte dovute sul risultato civilistico e quelle dovute sul risultato fiscale. Tali differenze, al contrario di quanto accade per le permanenti, sono destinate ad essere riassorbite nel calcolo del reddito imponibile degli esercizi futuri, da qui la necessità di stanziare la fiscalità differita.

Differenze temporanee si manifestano ogni volta che un costo o un ricavo viene ammesso in deduzione ovvero viene tassato in un esercizio diverso da quello in cui viene iscritto nel conto economico (iscrizione civilistica). Per sua natura una differenza temporanea determina la variazione del reddito imponibile di un periodo e la corrispondente variazione di segno

opposto nei redditi imponibili dei periodi successivi.

Le differenze temporanee sono definite:

- **deducibili**, quando comportano la riduzione dei redditi imponibili futuri ed un aumento del reddito imponibile attuale; in tal caso saranno dovute imposte per un importo superiore rispetto a quelle di competenza, da cui la necessità di iscrizione **delle imposte anticipate**, in modo da rispettare il principio di competenza economica. Nel futuro si verificherà l'effetto contrario e saranno dovute minori imposte con conseguente storno delle imposte precedentemente accantonate;
- **tassabili**, quando a causa di esse si verifica un incremento dei redditi imponibili futuri e la riduzione del reddito imponibile attuale; ne consegue quindi la necessità di imputare al bilancio d'esercizio di competenza le imposte **differite**, che per effetto di una differente disciplina fiscale saranno dovute soltanto nei successivi esercizi, nonostante civilisticamente siano di competenza dell'esercizio. Anche in questo caso negli esercizi successivi tali imposte saranno stornate al fine di neutralizzare le maggiori imposte dovute rispetto a quelle di competenza.

La contropartita delle imposte è rappresentata da voci di "credito" o "debito".

Riassumendo: le imposte anticipate si originano dalle differenze temporanee deducibili e rappresentano imposte pagate anticipatamente che verranno recuperate negli esercizi successivi, la cui contropartita è rappresentata da un credito; le imposte differite si originano dalle differenze temporanee tassabili e rappresentano imposte che verranno pagate negli esercizi successivi, la cui contropartita sarà rappresentata da un fondo (voce di debito).

Le **voci di conto economico** interessate contabilmente saranno:

- imposte differite dell'esercizio,
- imposte differite degli esercizi precedenti,
- imposte anticipate dell'esercizio,
- imposte anticipate degli esercizi precedenti.

Le **voci di stato patrimoniale** saranno:

- crediti per imposte anticipate,
- fondo per imposte differite.

Facciamo un esempio per vedere come registrare contabilmente le nostre imposte.

Imposte differite

Supponiamo che nell'esercizio x venga realizzata una plusvalenza pari a 100.000 euro e che essa venga rateizzata in 5 anni; civilisticamente imputeremo a conto economico una voce

positiva pari a 100.000, fiscalmente ne tasseremo solo 20.000,00 rinviando quindi al futuro la tassazione dei restanti 80.000,00.

In questo caso quindi si realizza la riduzione del reddito imponibile attuale e l'incremento dei redditi imponibili futuri; ne consegue quindi la necessità di stanziare imposte differite.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Diversi	a	Diversi		25.120,00
Imposte differite Ires dell'esercizio (ce)			22.000,00	
Imposte differite Irap dell'esercizio (ce)			3.120,00	
	a	Fondo imposte differite Ires (sp)	22.000,00	
	a	Fondo imposte differite Irap (sp)	3.120,00	

Nell'esercizio x+1 si verificherà l'aumento dell'imponibile fiscale derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 27,5%); si procederà quindi allo **storno delle imposte differite**:

Diversi	a	Diversi		6.280,00
Fondo imposte differite Ires (sp)			5.500,00	
Fondo imposte differite Irap (sp)			780,00	
	a	Imp.te differite Ires da esercizi precedenti (ce)	5.500,00	
	a	Imp.te differite Irap da esercizi precedenti (ce)	780,00	

Imposte anticipate

Supponiamo che nell'esercizio x venga deliberato un compenso amministratori per euro 100.000,00 che verrà corrisposto l'anno successivo; verranno rilevate, sulla base dei principi già esposti, le imposte anticipate Ires:

Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	a	Imposte anticipate Ires dell'esercizio (ce)		27.500,00
---------------------------------------	---	---	--	-----------

L'anno successivo l'imponibile fiscale sarà ridotto dalla deduzione del compenso erogato e quindi si procederà allo **storno delle imposte anticipate**:

--	--	--	--

Imposte anticipate Ires daa esercizi precedenti (ce)	Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	27.500,00
--	---------------------------------------	-----------

La fiscalità differita deve essere stanziata solo a **determinate condizioni**.

In particolare le imposte differite non devono essere contabilizzate qualora esistano scarse possibilità che il debito insorga, mentre le imposte anticipate non devono essere contabilizzate qualora non vi sia ragionevole certezza del loro futuro recupero, in caso contrario la rilevazione è obbligatoria.

Particolare enfasi va data al caso di **imposte stanziate per effetto del realizzarsi di perdite d'esercizio**: la fiscalità sulle perdite non deve essere iscritta in bilancio, a meno che non esista la ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire tali perdite entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria, e che tali perdite derivino da circostanze ben identificate che ragionevolmente non si ripeteranno.

Supponiamo di avere iscritto in bilancio imposte anticipate su perdite e che la società si renda conto che il completo recupero delle perdite non avverrà. In tale caso occorrerà ridurre il credito rilevando il corrispondente costo sempre nella voce imposte anticipate (supponiamo di averlo calcolato in 5.600,00 euro).

Imposte anticipate Ires dell'esercizio (ce)	Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	5.600,00
---	---------------------------------------	----------