

CONTABILITÀ

La check list di bilancio e i controlli sulle imposte di esercizio

di **Viviana Grippo**

6) Crediti e Debiti Tributari?
a) Risultano aperti debiti verso l'erario per Ires o Irap?
b) Esistono acconti per imposte?

Abbiamo esaminato nello [scorso intervento](#) le poste di bilancio accese ai debiti e crediti verso l'Erario per le imposte d'esercizio.

Tuttavia, come sappiamo può verificarsi il caso in cui in bilancio siano presenti anche **crediti per imposte anticipate e fondi per imposte differite**.

Occorre innanzi tutto controllare che tali voci al 31/12/n presentino rispettivamente un saldo DARE e un saldo AVERE, in caso contrario, oltre alla possibilità di errata registrazione contabile, potrebbe essersi verificato il caso di storno delle imposte per valori superiori a quelli corretti (capiremo meglio tale affermazione dopo aver approfondito il funzionamento delle imposte anticipate e differite). Il saldo del credito per imposte anticipate e del fondo per imposte differite, inoltre, non deve aver subito movimentazioni durante l'anno, tali poste vanno movimentate solo in sede di chiusura del bilancio al fine di caricare le imposte di differite e anticipate di competenza o di stornare quelle di competenza accantonate in esercizi precedenti.

Le imposte anticipate (differite attive) e le imposte differite sono originate da componenti di costo e/o di ricavo di competenza che, però, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi.

Sostanzialmente si stanziava la fiscalità differita quando si verifica una differenza tra utile civilistico e reddito fiscale tale da determinare una differenza futura tra le imposte calcolate sull'utile civilistico e quelle determinate su quello fiscale. In tal senso, le differenze possono essere permanenti o temporanee.

differenze permanenti 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 fiscalmente non imponibile.

differenze temporanee, invece, determinano differenze tra le imposte dovute sul risultato civilistico e quelle dovute sul risultato fiscale che, 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, rispettivamente, 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. A loro volta le differenze temporanee possono essere:

- **deducibili negli esercizi successivi, quando comportano la riduzione dei redditi imponibili futuri ed un aumento del reddito imponibile attuale; in tal caso saranno dovute imposte correnti per un importo superiore rispetto a quelle che sarebbero state dovute sull'utile civilistico, 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 correnti con conseguente storno delle imposte precedentemente accantonate;**
- **tassabili negli esercizi successivi, 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 le imposte differite. Anche in questo caso negli esercizi successivi tali imposte saranno stornate al fine di neutralizzare le maggiori imposte correnti dovute.**

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

Sostanzialmente: 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). Il credito o il fondo che troviamo iscritti nell'immaginario bilancio al 31/12/n che stiamo esaminando derivano proprio dalla contabilizzazione di tali imposte (essendone contropartita), con la ovvia conseguenza che il credito e il fondo non dovranno mai avere, rispettivamente, segno AVERE o DARE. : tassazione rateizzata di una plusvalenza di 10.000 euro. Supponiamo che la stessa sia realizzata nell'anno x, la cui aliquota fiscale Ires sia pari al 27,5%. Civilisticamente la plusvalenza è di competenza dell'anno x, al contrario l'applicazione della norma fiscale, art 86 del Tuir, ci permette, ricorrendone i requisiti, di frazionarla in cinque esercizi a partire dall'anno x, ne segue che si determinerà una tale situazione:

Esercizio	Iscrizione civilistica in bilancio	Rateazione fiscale della plusvalenza	Imposte sull'utile civilistico	Imposte sull'utile fiscale	Differenza temporanea	Imposte Differite
x	10.000	2.000	2.750	550	8.000	2.200
x+1	0	2.000		550	6.000	(550)

x+2	0	2.000		550	4.000	(550)
x+3	0	2.000		550	2.000	(550)
x+4	0	2.000		550	0	(550)
Totale		10.000		2.750	0	0

Nell'anno x quindi si rileveranno (carico) le imposte differite necessarie a neutralizzare la rateazione fiscale della plusvalenza. Imposte differite Ires

a Fondo Imposte differite Ires 2.200

Successivamente, negli esercizi da x+1 a x+4, si procederà a stornare le imposte differite al fine di riassorbire la fiscalità differita, neutralizzando in tal modo le maggiori imposte "correnti" rilevate a seguito della tassazione della plusvalenza rateizzata, la scrittura contabile per tutti e tre gli esercizi sarà:

Fondo Imposte differite Ires (SP)

a Imposte differite Ires degli esercizi precedenti (CE) 550

Dello stesso importo ma rilevate in senso contrario sono le imposte correnti sulla quota di plusvalenza fiscalmente di competenza degli anni da x+1 a x+4.

Facciamo un esempio anche per le 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 da esercizi precedenti (CE)

a 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 stanziare 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.

Per approfondimenti si consiglia la lettura del novellato **OIC 25**.