

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Lo stanziamento delle imposte anticipate a fronte di perdite fiscali

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA

Percorso formativo di 55 ore ai sensi del Decreto Legge 118/2021 e successivo Decreto Dirigenziale del 28/9/2021

[Scopri di più >](#)

Il principio contabile OIC n. 25 (paragrafo n. 11) definisce le **attività per imposte anticipate** come ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle **differenze temporanee deducibili** o al riporto a nuovo di **perdite fiscali**.

Quindi le attività per imposte anticipate devono essere imputate nel bilancio di esercizio qualora le variazioni fiscali in aumento presentino congiuntamente la caratteristica della:

- **temporaneità;**
- **deducibilità.**

Una differenza è considerata **temporanea** quando la differenza tra il valore di una attività o una passività, determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

- **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. Secondo l'attuale normativa fiscale, tali differenze 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; si tratta, dunque, di 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;
- **operazioni che non hanno effetto sul conto economico.** Si tratta, ad esempio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

Tali differenze sono considerate **deducibili** qualora, in futuro, comportino l'effettuazione di una variazione fiscali in diminuzione.

Tipico è il caso delle spese di manutenzione eccedenti il plafond *ex articolo 102, comma 6, Tuir*, la cui deducibilità è rinviata ai cinque periodi d'imposta successivi mediante variazioni in diminuzione di pari importo, infatti:

- la **variazione in aumento** effettuata nel periodo d'imposta di competenza è pari all'ammontare delle spese di manutenzione eccedenti il plafond. Tale variazione è temporanea e deducibile in futuro;
- nei cinque periodi d'imposta successivi verranno effettuate cinque **variazioni in diminuzione** di pari importo che andranno a riassorbire la variazione in aumento precedentemente operata.

Le differenze temporanee deducibili, come sopra definite, generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili, a titolo esemplificativo, possono derivare da:

- **componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico** come nel caso, ad esempio, di costi la cui deducibilità fiscale è posticipata rispetto alla loro rilevazione contabile (si pensi, come prima visto, alle spese di manutenzione *ex articolo 102, comma 6, Tuir* oppure ai compensi amministratori *ex articolo 95, comma 5, Tuir*);
- **perdite fiscali** portate a nuovo ai sensi dell'*articolo 84 Tuir*.

In merito alle attività per imposte anticipate si sottolinea che il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la **ragionevole certezza** del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza può sussistere quando:

- esiste una **proiezione** dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;
- vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

Per completezza di trattazione si ricorda che l'*articolo 84 Tuir* prevede la possibilità di scomputare nei periodi d'imposta futuri:

- le perdite fiscali dal reddito imponibile nella misura del **100%** di quest'ultimo, se le perdite sono state prodotte nei primi tre periodi d'imposta dopo la costituzione della società (comma 2);
- le perdite fiscali dal reddito imponibile nella misura del **80%** di quest'ultimo, se le perdite sono state prodotte dal quarto periodo successivo alla costituzione della società (comma 1).

Le perdite fiscali possono essere utilizzate senza limiti temporali.

Si consideri l'esempio sotto riportato.

Una società in riferimento al periodo d'imposta 2022 ha realizzato perdite fiscali per un ammontare pari a 60.000 euro.

La società, sulla base di un budget quinquennale, **prevede di ottenere negli esercizi futuri dei redditi imponibili da cui potranno essere scomputate le perdite fiscali**: ciò permette di stanziare le attività per imposte anticipate.

ESERCIZIO	REDDITO	PERDITA FISCALE	REDDITO IMPONIBILE	PERDITA RESIDUA	IMPOSTE ANTICIPATE C.E. 22	CREDITO PER IMPOSTE ANTICIPATE S.P. CII	IMOSTE CORRENTI IRES C.E. 22
2022		-60.000	0	-60.000	14.400	14.000	0
2023	10.000	-8.000	2.000	-52.000	-1.920	12.480	480
2024	12.000	-9.600	2.400	-42.400	-2.304	10.176	576
2025	15.000	-12.000	3.000	-30.400	-2.880	7.296	720
2026	18.000	-14.400	3.600	-16.000	-3.456	3.840	864
2027	20.000	-16.000	4.000	0	-3.840	0	960

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2022 è la seguente:

Credito per imposte anticipate (SP) a Imposte anticipate (CE) 14.400 14.400

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2023 è la seguente:

Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP) 1.920 1.920

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2024 è la seguente:

Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP) 2.304 2.304

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2025 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a Credito per imposte anticipate (SP)	2.880	2.880
-------------------------	---------------------------------------	-------	-------

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2026 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a Credito per imposte anticipate (SP)	3.456	3.456
-------------------------	---------------------------------------	-------	-------

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2027 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a Credito per imposte anticipate (SP)	3.840	3.840
-------------------------	---------------------------------------	-------	-------