

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Imposte differite attive e passive

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

Poste di bilancio a elevato rischio fiscale

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

Scopri di più

Come sappiamo, può verificarsi il **caso in cui nel bilancio d'esercizio siano presenti anche crediti per imposte anticipate e fondi per imposte differite**.

Occorre innanzitutto controllare che **tali voci al 31/12 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 tra le imposte calcolate sull'utile civilistico e quelle determinate su quello fiscale**. Tali differenze possono essere **permanenti o temporanee**. Le **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**. Le 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 differenze 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 rispetto all'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**

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/X 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**.

Facciamo un esempio: tassazione rateizzata di una plusvalenza di 10.000 euro. Supponiamo che la stessa sia **realizzata nell'anno X**, la cui aliquota fiscale Ires è **pari al 24%**. Civilisticamente, la **plusvalenza è di competenza dell'anno X**, al contrario l'applicazione della norma fiscale, [articolo 86, 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 su utile civile	Imposte su utile fiscale	Differenza temporanea	I m post e Differite
x	10.000	2.000	2.400	480	8.000	1.920
x+1	0	2.000		480	6.000	(480)

x+2	0	2.000	480	4.000	(480)
x+3	0	2.000	480	2.000	(480)
x+4	0	2.000	480	0	(480)
Totale		10.000	1.920	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 1.920

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 esercizi precedenti (CE) 480

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) 24.000,00

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)

(SP) 24.000,00 a Crediti per impos. anticip. Ires

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**; diversamente, 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**.

Per approfondimenti si consiglia la lettura del principio contabile **Oic 25**.