



Economia Aziendale corso avanzato

Lez. 15 - imposte correnti anticipate e differite

Prof. Domenico Nicolò
AA 2022_23

voci relative alle imposte negli schemi di bilancio

- stato patrimoniale:
 - debiti fiscali, da riportare nella voce D.12 delle passività, riguardanti le imposte Ires e Irap, l'Iva e anche le ritenute operate
 - fondi imposte differite e per contenziosi fiscali (voce B.2 del passivo)
 - crediti certi (voce C.II.4 dell'attivo, esigibili entro o oltre l'anno) e crediti per imposte anticipate (voce C.II.4-ter, esigibili entro o oltre l'anno)
- conto economico:
 - imposte di competenza, date dalla somma algebrica di più voci con differenti segni: imposte correnti, anticipate e differite.
- rendiconto finanziario:
 - le uscite di cassa per imposte correnti effettivamente pagate

utile civilistico e fiscale

- utile civilistico e fiscale differiscono: in sede di dichiarazione dei redditi, var in aumento o in diminuzione
 - debiti fiscali, da riportare nella voce D.12 delle passività, riguardanti le imposte Ires e Irap, l'Iva e anche le ritenute operate
 - fondi imposte differite e per contenziosi fiscali (voce B.2 del passivo)
 - crediti certi (voce C.II.4 dell'attivo, esigibili entro o oltre l'anno) e crediti per imposte anticipate (voce C.II.4-ter, esigibili entro o oltre l'anno)
- artt. 83, co 1, e 109, co 4, D.P.R., n. 917/1986 (TUIR): i costi e i proventi rilevanti per la dichiarazione dei redditi devono transitare dal conto economico e che il reddito imponibile sia determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalla normativa fiscale
- **variazioni temporanee**: il disallineamento tra reddito civilistico e imponibile fiscale si verifica nel periodo di imposta in cui viene effettuata la variazione in aumento o in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi e viene riassorbito nelle successive dichiarazioni dei redditi mediante variazioni di segno opposto (quando cioè il componente di reddito diventerà rilevante ai fini fiscali), dando così origine a maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli di competenza civilistica e, pertanto, al formarsi di imposte anticipate e differite
- **variazioni definitive**: il disallineamento non sarà mai riassorbito in successivi esercizi, in quanto i relativi componenti del reddito civilistico non sono riconosciuti, in tutto o in parte, ai fini fiscali. Si avrà un maggiore prelievo fiscale (vi è un costo che non è deducibile fiscalmente oppure vi è un componente positivo imponibile non rappresentato nel conto economico) che non potrà mai essere recuperato in dichiarazione dei redditi

concetti introduttivi

- requisiti delle componenti di reddito considerati rilevanti della normativa fiscale ai fini della loro inclusione nella dichiarazione dei redditi:
 - *inerenza*: funzionale allo svolgimento dell'attività economica (spese personali o di rappresentanza relative a beni di lusso, eccedenti i limiti della normativa fiscale)
 - *certezza*: oggettivamente determinabile nell'importo
 - *competenza economica*: deve riguardare l'attività svolta nell'anno
- variazioni delle componenti negative di reddito:
 - possono divenire indeducibili ai fini fiscali dei costi inclusi nel bilancio civilistico. → *variazione temporanea in aumento*
 - negli esercizi successivi, quando questi costi che hanno determinato la suddetta variazione in aumento diventano deducibili fiscalmente, si ha una *variazione in diminuzione*
- variazioni delle componenti positive di reddito:
 - le norme fiscali possono consentire di non riportare in dichiarazione dei redditi componenti positive di reddito rappresentate nel conto economico; → *variazione in diminuzione* dell'imponibile fiscale (es: plusvalenze imputate al conto economico per intero nell'esercizio in cui sono *realizzate*, ma che possono essere rateizzate sotto il profilo fiscale);
 - negli anni successivi, quando occorre indicare il componente di reddito non tassato in precedenza, ciò comporterà una *variazione in aumento* del reddito fiscale (es: le plusvalenze rateizzate in più esercizi)
- Nel conto economico civilistico, la c.d. appendice fiscale recepisce costi e ricavi contabilizzati solo per esigenze fiscali, non riconducibili a valutazioni civilistiche
- L'appendice fiscale è stata soppressa nel 1994. L'art. 2426 c.c. consentiva ancora valutazioni di natura tributaria
- La finanziaria 2008 ha previsto il principio di derivazione del risultato fiscale dal risultato civilistico, non permettendo più l'imputazione a conto economico di costi solo per potere beneficiare di vantaggi fiscali
- Nel 2011 è stato introdotto per le imprese che redigono il bilancio secondo principi contabili internazionali principio di derivazione rafforzata, che dà preminenza ai principi contabili; detto principio è stato esteso nel 2016 anche alle imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria o semplificata

contabilizzazione delle imposte

- la rilevazione delle imposte possono rispettare due principi diametralmente opposti:
 - si contabilizzano solo le imposte liquidate in dichiarazione dei redditi (*taxes payable method*)
 - si contabilizzano imposte correnti, anticipate e differite rispettando la rappresentazione in bilancio delle imposte di competenza economica (*tax effect accounting method*)
- **imposte correnti:**
 - derivano dalla liquidazione in dichiarazione dei redditi dal prodotto tra l'imponibile fiscale e l'aliquota vigente per l'anno (il 24% per l'IRES e il 3,9% per l'IRAP)
 - il debito verso l'Erario per imposte correnti viene rappresentato nella voce D.12 "Debiti tributari" del passivo
 - l'impresa paga degli acconti che costituiscono un credito verso l'Erario (voce C.II.5-bis "Crediti tributari" dell'attivo)
 - I principi contabili ammettono la compensazione tra crediti per acconti e ritenute e debiti per imposte correnti
- Le *differenze temporanee* tra reddito civilistico e imponibile fiscale, determinando una variazione opposta dell'imponibile, danno luogo a imposte anticipate e imposte differite
- le **imposte anticipate** derivano da costi temporaneamente non deducibili e che lo diventeranno con ragionevole certezza
 - Es svalutazione crediti superiore alle percentuali fiscalmente consentite causa una variazione in aumento del reddito imponibile. Questa differenza è temporanea perché la maggiore svalutazione diventerà fiscalmente deducibile nell'esercizio in cui si contabilizzerà la perdita su crediti
 - Sul piano economico, nell'anno della svalutazione si pagano anticipatamente imposte su questa quota di costi, che invece potremo dedurre negli anni successivi. Di conseguenza, si ha un credito per imposte anticipate e un componente positivo di reddito per le imposte anticipate, in quanto il relativo componente reddituale diventerà deducibile in esercizi successivi
 - Quando il componente di reddito diventerà deducibile ai fini fiscali si effettua una variazione in diminuzione. Nel c.e. avremo un costo sotto forma di "utilizzo imposte anticipate" che consentirà di eliminare il credito per imposte anticipate riportato nell'attivo

contabilizzazione delle imposte

- es imposte anticipate

- Si riconosce nell'anno 20nn un compenso agli amministratori di € 10.000 (il 2% del reddito), ma si provvede al pagamento nell'anno successivo. Nel 20nn+1, viene riconosciuto un compenso di € 15.000,00, anch'esso pagato nell'anno successivo (20nn+2). L'aliquota fiscale Ires è il 24%. Con i seguenti dati, si determinerebbe un'imposta anticipata nel 20nn, che verrebbe recuperata nell'anno successivo:

	20nn	20nn+1
...		
Compenso agli amministratori	10.000,00	15.000,00
...		
Reddito prima delle imposte	500.000,00	400.000,00
Variazioni in aumento		
Compenso agli amministratori	10.000,00	15.000,00
Variazioni in diminuzione		
Pagamento compenso agli amministratori		10.000,00
Reddito imponibile	510.000,00	405.000,00
Aliquota fiscale	24%	24%
<i>Imposte correnti (+)</i>	122.400,00	97.200,00
<i>Imposte anticipate (-)</i>	2.400,00	3.600,00
<i>Utilizzo imposte anticipate (+)</i>		2.400,00
Imposte di competenza ("Imposte correnti" meno "Imposte anticipate" più "Utilizzo imposte anticipate")	120.000,00	96.000,00
Reddito netto ("Reddito prima delle imposte" meno "Imposte di competenza")	380.000,00	304.000,00

contabilizzazione delle imposte

- **imposte differite:**

- derivano da *variazioni temporanee in diminuzione del reddito imponibile*. Nell'anno di riferimento conteggiamo una minore imposta corrente ma l'imposta di competenza è maggiore (quella che sarebbe stata dovuta se non ci fosse stata la variazione temporanea).
- Le imposte differite sono pertanto quelle che abbiamo pagato in meno nell'esercizio di riferimento, ma che riguardano componenti di reddito che determineranno negli esercizi successivi un aumento del reddito imponibile.
- Nell'anno in cui si verifica questa differenza temporanea in diminuzione occorre considerare il componente negativo di reddito e il relativo "Fondo imposte differite".
- Es. plusvalenza su vendita di cespiti: psul fronte fiscale, si può beneficiare di un differimento della tassazione in cinque anni.
- Il fondo imposte differite si rappresenta nella relativa macro-classe B) "Fondi per rischi e oneri", voce B.2 "Fondi per imposte", anche differite, del passivo
- Nell'esercizio in cui si pagano le imposte differite, per riallineare le imposte correnti alle imposte di competenza dell'esercizio, dovremo annotare *un componente positivo di reddito*. Ciò consentirà, in pratica, di rettificare le maggiori imposte correnti che paghiamo nell'anno (per i redditi provenienti da esercizi precedenti) per giungere all'importo delle imposte di competenza dell'esercizio. In altri termini, l'effetto sul reddito del maggiore valore del costo iscritto nelle imposte correnti rispetto al valore di competenza viene "neutralizzato" con l'iscrizione del componente positivo di reddito

- **imposte di competenza:**

- quelle che sarebbero gravate sull'impresa se non vi fossero state differenze temporanee tra utili civilistici e imponibile fiscale. Sono date dalla somma delle imposte correnti, anticipate (e relativi utilizzi) e differite (e relativi utilizzi)

contabilizzazione delle imposte

- es imposte differite
 - effetti fiscali di una differenza temporanea dovuta al differimento in 5 anni della tassazione di una plusvalenza ottenuta dalla dismissione di un bene strumentale, con il conseguente emergere di imposte differite:

	Anno 20nn	Anno 20nn+1
....
Plusvalenze	100.000,00	
....	...	
Reddito prima delle imposte	300.000,00	180.000,00
Variazione in aumento		
1/5 Plusvalenza		20.000,00
Variazioni in diminuzione		
4/5 Plusvalenza	80.000,00	
Reddito imponibile	220.000,00	200.000,00
Aliquota fiscale	24%	24%
Imposte correnti (+)	52.800,00	48.000,00
Imposte differite (+)	19.200,00	
Utilizzo Fondo imposte differite (-)		4.800,00
Imposte di competenza ("Imposte correnti" più "Imposte differite" meno "Utilizzo imposte differite")	72.000,00	43.200,00
Reddito netto ("Reddito prima delle imposte" meno "Imposte di competenza")	228.000,00	136.800,00

Effetti delle variazioni fiscali sulle imposte di competenza

		Anno 20nn
+/-	Reddito prima delle imposte (EBT)	200.000,00
+	Imposte correnti	100.000,00
-	<i>(Imposte anticipate)</i>	<i>5.000,00</i>
+	Utilizzo imposte anticipate	3.000,00
+/-	Saldo Imposte anticipate <i>(in questo caso, meno)</i>	2.000,00
+	Imposte differite	10.000,00
-	<i>Utilizzo Fondo imposte differite</i>	<i>4.000,00</i>
+/-	Saldo Imposte differite <i>(in questo caso, più)</i>	6.000,00
=	Totale imposte di competenza ("Imposte correnti" +/- "Imposte differite" +/- "Utilizzo imposte differite")	104.000,00
	Reddito netto ("Reddito prima delle imposte" <i>meno</i> "Totale imposte di competenza")	96.000,00

Le voci relative alle imposte nei prospetti di conto economico e stato patrimoniale

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

...

C) Attivo circolante:

...

II) Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

...

5-bis) crediti tributari

5-ter) imposte anticipate

PASSIVO

...

B) Fondi per rischi e oneri:

...

2) per imposte, anche differite

...

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

...

12) Debiti tributari

CONTTO ECONOMICO

...

E) Risultato prima delle imposte

20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

21) utile (perdita) dell'esercizio