

La rilevazione cambia in base alla tipologia di disallineamento: permanente o temporaneo

Contabilità a strade alterne per la fiscalità differita

Pagina a cura
di **GIOVANNI VALCARENCHI**
e **RAFFAELE PELLINO**

Difficile la stima sul recupero delle imposte differite attive nelle aziende con previsioni di contrazione dei risultati. La genesi della fiscalità differita è l'esistenza di differenze tra importi imputati a conto economico e voci rilevanti a fini fiscali; tali disallineamenti possono essere permanenti e/o temporanei. Secondo lo standard Oic 25, le differenze permanenti non determinano una tassazione differita, in quanto la divergenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi. Le differenze temporanee, invece, rappresentano, ad una certa data, 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, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi. Le differenze temporanee possono emergere anche ove il valore contabile di una partecipazione in società controllate, collegate o in joint venture, differisca dal valore fiscale della partecipazione.

A seconda della tipologia di differenza temporanea la società rileva: a) un'attività per imposte anticipate, nella misura in cui è ragionevolmente certo che la differenza temporanea si annullerà nel futuro e disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata tale differenza; b) una passività per imposte differite, salvo che siano soddi-

sfatte entrambe le condizioni: i) la controllante/l'investitore/il partecipante alla joint venture sono in grado di controllare i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee; e ii) è probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.

Contabilmente, l'articolo 2424 c.c. prevede che, nello stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità differita sono da rilevare nel fondo di cui alla voce B.2 "per imposte, anche differite", mentre la relativa contropartita di conto economico è rappresentata dalla voce 20). Così, ad esempio, se una società nel corso del 2023 ha iscritto una plusvalenza patrimoniale di 10.000 euro e optato per la rateazione della stessa ai fini fiscali, nella dichiarazione dei redditi dovrà rilevare una variazione in diminuzione per 8.000 euro, mentre nel bilancio si effettuerà un accantonamento al fondo per imposte differite pari a 2.232 euro (8.000 x 27,9% - ai fini Ires e Irap) con le seguenti rilevazioni contabili: "Imposte correnti (voce 20 CE)" a "Debiti tributari (D12 SP)" per 558 euro e "Imposte differite (20 C.E.)" a "Fondo per imposte differite (B.2 S.P.)" per 2.232 euro. In questo modo, l'ammontare delle imposte sul reddito (correnti e differite), rilevate a conto economico nell'esercizio 2023 (2.790 euro), sarà pari a quello che si avrebbe se non si fosse optato per la rateizzazione della plusvalenza. Nei successivi periodi d'imposta, man mano che i componenti positivi precedentemente non tassati o i componenti negativi dedotti vanno a integrare il reddito di ciascun

periodo, la corrispondente quota di imposte differite viene stornata dall'apposito fondo e imputata nella voce 20) del conto economico in diminuzione delle imposte correnti.

Per quanto riguarda, invece, la fiscalità anticipata, l'Oic 25 formula la seguente modalità di contabilizzazione: le attività correlate alle imposte anticipate vanno rilevate nella voce C.II.5-ter "imposte anticipate", mentre la contropartita di conto economico è rappresentata dalla voce 20). La voce C.II.5-ter accoglie le attività per le imposte anticipate, senza che si debba fornire l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo (cioè in quanto le attività per imposte anticipate non hanno la natura di credito). Anche in tal caso, nei successivi periodi di imposta, man mano che vengono portati in deduzione dal reddito i componenti precedentemente rinviati, la corrispondente quota di imposte anticipate viene stornata dall'apposita voce C.II.5-ter) dell'attivo patrimoniale ed imputata nella voce 20) del conto economico, con un conseguente incremento delle imposte complessive. Ad esempio, se la società Gamma, nel 2023, ha deliberato un compenso amministratori di 40.000 da corrispondere nel 2024, occorre rilevare le imposte anticipate (40.000 x 24%) e procedere alla seguente scrittura contabile: Crediti per imposte anticipate (C.II.5-ter S.P.) a Imposte anticipate (20 C.E.) per 9.600 euro. Nell'esercizio successivo (2025) l'imponibile fiscale sarà ridotto dalla deduzione del compenso e, quindi, si procederà allo storno delle imposte anticipate.

© Riproduzione riservata



Fiscaltà differita: principali definizioni

DS6901

DS6901

Differenza permanente

Rappresenta, ad una certa data, il differenziale tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinato ad annullarsi negli esercizi successivi. Si tratta, ad esempio, di componenti negativi o positivi di reddito parzialmente o totalmente indeducibili o esenti ai fini fiscali

Differenza temporanea

Rappresenta, ad una certa data, il differenziale tra il valore civilistico di una attività o passività ed il suo valore fiscale, destinato ad annullarsi negli esercizi successivi

Imposte anticipate e differite

Le attività per "imposte anticipate" rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

Le passività per "imposte differite" rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili. Le attività per imposte anticipate e le passività per le imposte differite sono rilevate in bilancio nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee

Prospetti informativi ad hoc in nota integrativa

In nota integrativa necessaria la compilazione di precisi prospetti informativi. Infatti, per il redattore del bilancio, un primo passaggio concerne la pedissequa applicazione della norma civilistica (art. 2427, c. 1, n. 14) c.c.), ossia procedere con attenzione alla compilazione di un prospetto contenente: a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni; b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzate in bilancio attinenti le perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'eventuale ammontare non ancora contabilizzato del-

le stesse e le motivazioni della mancata iscrizione. In particolare, le motivazioni che stanno alla base dell'iscrizione delle imposte anticipate a fronte delle perdite fiscali (o, viceversa, le motivazioni che stanno alla base della loro mancata iscrizione) devono essere dettagliate in Nota integrativa unitamente ai relativi ammontari. Il passaggio successivo riguarda la corretta indicazione delle informazioni di cui al n. 9) dell'art. 2427 c.c. La nota integrativa dovrà fornire le "motivazioni" in virtù delle quali non è stato iscritto un fondo imposte, pur in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali, per giustificare la mancata rilevazione di una possibile passività. Analogamente, in presenza di perdite fiscali riportabili si dovrà giustificare la mancata iscrizione di crediti per imposte anticipate, esponendosi alla implicita possibi-

le previsioni di andamenti futuri non positivi. Secondo il documento Oic 25, ove rilevante, ad integrazione delle disposizioni del codice civile, occorrerà fornire le seguenti informazioni: gli effetti delle operazioni di riallineamento effettuate nell'esercizio; un prospetto di riconciliazione numerica, con le relative motivazioni, fra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico (oppure tra l'aliquota fiscale applicabile e l'aliquota fiscale media effettiva) qualora le differenze siano significative nonché l'ammontare e la natura dei singoli crediti o debiti tributari di importo rilevante. Informativa ridotta nei bilanci abbreviati. Nei bilanci redatti in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.), infatti, lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 c.c. con lettere maiuscole e con numeri romani; conseguentemente, in detto documento,

la voce C.II.5-ter "imposte anticipate" è esposta nell'attivo patrimoniale sotto la voce C.II "Crediti", mentre la voce B.2 fondo "per imposte, anche differite" è esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce B "Fondi per rischi e oneri". Discorso diverso per le micro-imprese (art. 2435-ter c.c.): queste, sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal c. 1 dell'art. 2427, n. 9) (importo complessivo di impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale) e 16) c.c. (ammontare di compensi, anticipazioni e crediti concessi da amministratori e sindaci, ecc.). Tuttavia, le micro-imprese che redigono la nota integrativa sono tenute ad applicare le disposizioni previste per i bilanci in forma abbreviata.

© Riproduzione riservata