ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

OIC 25 Imposte anticipate e differite

Giacomo Manzana Elena Iori

24ORE BUSINESS SCHOOL

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it

Imposte differite e anticipate

Il **presupposto** per la rilevazione è costituito dalle differenze temporanee tra:

- ✓ il valore contabile attribuito a un'attività o passività e
- ✓ il corrispondente valore fiscalmente riconosciuto

ovvero:

- ✓ risultato economico contabile
- ✓ imponibile fiscale

Imposte differite e anticipate

Quanto alle rilevazione della fiscalità differita su operazioni che hanno effetto sul conto economico

- le imposte differite devono essere determinate sulla base delle **aliquote** in **vigore** al **momento** in cui le **differenze temporanee** si **riverseranno** *(l'**utilizzo** dell'**aliquota** effettiva dell'**ultimo esercizio** è ammesso **soltanto** qualora fosse **estremamente difficoltoso** determinare un'aliquota media per gli esercizi futuri)*

Con la riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) si ha avuto l'introduzione:

- nell'attivo dello schema di stato patrimoniale delle voci *«C.II.4-bis) Crediti tributari»* e *«C.II.4-ter) Imposte anticipate»*;
- nel passivo della voce *«B.2 Fondo imposte, **anche differite**»*
- nel conto economico della voce *«22) imposte sul reddito, **correnti, differite e anticipate**»*.

Imposte differite e anticipate

La determinazione si articola nelle seguenti fasi:

- l'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio;

- la determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo;

- l'analisi dei tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;

- il calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio;

- l'analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.

«Aggiustamenti»

Annualmente devono essere apportati **adeguati «aggiustamenti»**, nel caso in cui siano variate le aliquote d'imposta prevedibili rispetto alle stime precedenti

In particolare:

- Per le **imposte anticipate:** ogni anno, in sede di redazione del bilancio di esercizio, si dovrà procedere alla:
  - verifica delle **condizioni di ricuperabilità** delle imposte anticipate stanziate in precedenti esercizi, provvedendo a rettificarne gli importi qualora siano venuti meno i presupposti per la loro iscrivibilità;
  - rilevazione delle **eventuali imposte differite attive in precedenza non contabilizzate** per carenza dei citati presupposti, nell'esercizio in cui tali presupposti vengano a verificarsi .

- **Imposte differite passive:** ogni anno devono essere apportati adeguati aggiustamenti nel caso in cui sia **variata l'aliquota d'imposta** rispetto agli esercizi precedenti, a condizione, però, che la norma di legge intervenuta a modificare l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.

Differenze temporanee

Si noti che

- le differenze temporanee «tassabili» e quelle «deducibili» che si riverseranno nel medesimo esercizio **devono** essere compensate; le differenze temporanee «tassabili» e quelle «deducibili» che si riverseranno in diversi esercizi **non possono** essere compensate e possono essere determinate con aliquote differenziate, anche in ragione del fatto che generino imposte differite «attive» oppure «passive»;
- Le imposte anticipate/differite sono calcolate **sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze** temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.
- Un'attività per imposte anticipate derivante da differenze temporanee deducibili **non contabilizzata in esercizi precedenti,** in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-*ter* "*imposte anticipate*" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.
- le differenze temporanee rilevanti ai fini Irap **non possono** essere compensate con quelle ai fini Ires; le differenze temporanee rilevanti ai fini Irap **non sono esattamente coincidenti** con quelle ai fini Ires.

Imposte differite passive

Le **imposte differite (passive)** sono imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri:
- derivano da differenze temporanee «imponibili»
- originano «Fondi per imposte»
- da stanziare anche se solo probabili

Proventi a tassazione differita rispetto all'iscrizione a conto economico :
- ***plusvalenze*** *rateizzate art. 86 comma 3 e 88 comma 2*
- *sopravvenienze attive art. 88 comma 3 lett.b)*
- ***dividendi*** *art. 89 comma 2, qualora la percezione avvenga in un esercizio successivo a quello in cui la partecipata ne ha deliberato la distribuzione.*
- ***rivalutazioni*** *di partecipazioni con equity method*

Oneri a deduzione fiscale anticipata rispetto all'imputazione a conto economico:
- ~~***ammortamenti, accantonamenti e rettifiche*** *di valore dedotti in via extra-contabile (art. 109, comma 4)*~~

Imposte anticipate

Le **imposte anticipate** sono imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri, si rendono esigibili già nell'esercizio in corso:

- derivano da differenze temporanee «deducibili»;
- originano imposte pre-pagate (costi sospesi);
- da stanziare solo se ragionevolmente certe.

Imposte anticipate

Le **imposte anticipate** sono stanziabili soltanto se sussiste la **ragionevole certezza** della loro ricuperabilità, vale a dire se, sulla base di **stime attendibili**:

- il **reddito imponibile** che si presume di conseguire in modo ragionevolmente certo negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili è almeno pari alle predette differenze;
- le **imposte** che saranno recuperate sono almeno pari all'ammontare delle imposte differite attive iscritte in bilancio.

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

Imposte anticipate

Le **imposte anticipate** sono imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri, si rendono esigibili già nell'esercizio in corso:
- derivano da differenze temporanee «deducibili»;
- originano imposte pre-pagate (costi sospesi);
- da stanziare solo se ragionevolmente certe.

Oneri a deduzione fiscale differita rispetto all'addebito a conto economico, per effetto di norme che prevedono:

- limitazioni fiscali agli accantonamenti a fondi del passivo, ovvero alle rettifiche di valore (per esempio, operazioni e concorsi a premio e altri accantonamenti ex art. 107, svalutazioni e perdite su crediti ex artt. 106 e 101);

- **deducibilità parzialmente differita** (per esempio, spese di manutenzione ex art. 102,) o facoltativamente differita (per esempio, amm.ti civilistici eccedenti valori fiscali, spese di sviluppo art. 108,);

- deducibilità per cassa (per esempio, i compensi spettanti agli amministratori in misura fissa e in percentuale sugli utili art. 95, co. 5, differenze su cambi art. 110, co. 3).

Imposte anticipate

- **Proventi che concorrono a formare il reddito in esercizi precedenti rispetto a quello di accredito a conto economico**

- tassazione per trasparenza di utili societari;

- redditi «paradisiaci» art. 167;

~~- plusvalenze riscontate da ***lease-back***.~~

Perdita fiscale

Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali. Ciò in quanto una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.

Non è però sufficiente l'esistenza delle perdite fiscali. In base al principio della prudenza, affinchè si possano iscrivere le imposte anticipate sulle perdite, occorre la **ragionevole certezza della recuperabilità futura.** Il beneficio connesso a una perdita fiscale non infatti ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.

Perdita fiscale

La **perdita fiscale** realizzata in un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri

Il beneficio fiscale implicito nelle perdite riportabili potrà essere rilevato solo se esiste la **ragionevole certezza** (probability test) che:

- ✓ saranno realizzati imponibili fiscali «capienti»;
- ✓ il risultato negativo è riconducibile a circostanze ben definite e ragionevolmente irripetibili *(perdite su crediti da «rischio Paese»).*

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; e/o;

- 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.

Perdita fiscale

La valutazione deve essere fatta con particolare attenzione; a maggior ragione **in presenza di perdite fiscali non utilizzate** che costitusce indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti.

Al pari di tutte le imposte anticipate, 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.

Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, **non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento**, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-*ter* "*imposte anticipate*" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.

In **nota integrativa occorre prevedere** un apposito prospetto contenente (art. 2427, n. 14 CC) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a **perdite dell'esercizio** o di esercizi precedenti, l'ammontare e le motivazioni della eventuale mancata iscrizione.

Prospetto nota integrativa

In **nota integrativa occorre prevedere** un apposito prospetto contenente (art. 2427, n. 14):

- la descrizione delle **differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, l'aliquota applicata, nonché le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico o nel patrimonio netto, le voci escluse e le relative motivazioni;
- l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a **perdite dell'esercizio** o di esercizi precedenti, l'ammontare e le motivazioni della eventuale mancata iscrizione.

Prospetto nota integrativa

Ires	2021	2022	2023	2024
Plusvalenze rateizzate				
CFC				
Manutenzioni e riparazioni				
Interferenze fiscali				
Compenso amministratori				
<…>				
Aliquota Ires	24%	24%	24%	24%

Esempio numerico

Si ipotizzi le seguenti situazioni:

- plusvalenze rateizzate nell'anno di 100.000 euro;
- plusvalenze rateizzate nei secondo anno precedente di 50.000 euro;
- manutenzioni rinviate nell'anno, quota eccedente 25.000 euro;
- manutenzioni rinviate nell'anno precedente, quota eccedente 15.000 euro;
- fondo svalutazione crediti tassato rilevato di 50.000 euro di cui si prevede la recuperabilità metà nel 2021 e metà nel 2022;
- perdite fiscali di cui si prevede la recuperabilità nell'esercizio successivo per 100.000;
- imposte differite già stanziate in anni pregressi per 345.425;
- imposte anticipate già stanziate in anni pregressi per 10.977.

IRES - IMPOSIZIONE DIFFERITA

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	
plusvalenza dell'esercizio di 100.000		20.000	20.000	20.000	20.000		
plusvalenza dell'esercizio n-2 di 50.000		10.000	10.000				
manutenzione dell'esrcizio eccedenti per 25.000		-5.000	-5.000	-5.000	-5.000	-5.000,00	
manutenzione dell'esercizio n-1 eccedenti per 15.000		-3.000	-3.000	-3.000	-3.000		
fondo svalutazione crediti tassato per 50.000		-25.000	-25.000				
perdite fiscali		-100.000					
		-103.000	**-3.000**	**12.000**	**12.000**	**-5.000**	
ALIQUOTA IRES		24,0%	24,0%	24,0%	24,0%	24,0%	
DIFFERITE PASSIVE IRES		0	0	2.880	2.880	0	5.760
ANTICIPATE IRES		24.720	720	0	0	1.200	26.640

INTEGRAZIONE / RIDUZIONE

	PREGRESSO	NECESSARIO	INTEGRAZIONE	RIDUZIONE
DIFFERITE PASSIVE	345.425	5.760	0	339.665

ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it