

Quotidiano del FISCO

Stampa articolo

Chiudi

STAMPA NOTIZIA 30/12/2019

La chiusura del bilancio fa i conti con le imposte anticipate e differite

di Giorgio Gavelli e Fabio Giommoni

Con l'avvicinarsi della chiusura dei bilanci 2019, le società iniziano a fare i conti con la fiscalità differita, la cui rilevazione è essenziale per rispettare il principio della competenza economica che disciplina la redazione del bilancio d'esercizio. A causa delle regole del reddito di impresa, non è raro che si verifichino disallineamenti tra l'esercizio in cui un costo è imputato in bilancio rispetto all'esercizio in cui questo è fiscalmente deducibile (ad esempio, accantonamento temporaneamente indeducibile). Allo stesso modo, può accadere che un provento risulti tassato in esercizi successivi rispetto a quello in cui è imputato in bilancio secondo i principi contabili (come le plusvalenze rateizzate).

Questa discrasia comporta un disallineamento tra il valore contabile di una attività o passività e il rispettivo valore fiscale, destinato a essere riassorbito in futuro quando il costo diverrà deducibile o il provento imponibile, cosicché il valore fiscale delle relative passività o attività verrà a coincidere con quello civilistico.

I disallineamenti generati, sia per la gestione corrente che a causa di operazioni straordinarie, rappresentano le cosiddette differenze temporanee, definite al paragrafo 13 del [principio contabile Oic 25](#).

Possono emergere differenze temporanee «imponibili» quando il futuro riallineamento tra il valore contabile e fiscale di attività o passività si tradurrà in variazioni in aumento del reddito fiscale e dunque in maggiori imposte. Nell'esercizio in cui emergono, le differenze temporanee imponibili comportano l'iscrizione di imposte differite per controbilanciare il fatto che le imposte esigibili nell'esercizio (le imposte «correnti») risultano inferiori alle imposte di competenza che sarebbero state rilevate in bilancio se non vi fossero stati disallineamenti tra normativa fiscale e regole di redazione del bilancio. In pratica, si iscrive una passività per imposte di competenza dell'esercizio che saranno pagate nei successivi.

VEDI IL GRAFICO: [Le situazioni più comuni](#)

Le differenze temporanee «deducibili» sono, invece, quelle relative a costi temporaneamente indeducibili che si tradurranno quindi in future variazioni in diminuzione del reddito imponibile.

Comportano l'iscrizione di imposte anticipate, che rappresentano i benefici che si avranno per le minori imposte che verranno pagate negli esercizi successivi, quando i disallineamenti si riassorbiranno.

Imposte anticipate e differite devono essere calcolate applicando agli importi cumulativi, rispettivamente delle differenze temporanee deducibili e imponibili, le aliquote fiscali Ires e Irap (se la differenza temporanea è rilevante anche per tale imposta), senza effettuare alcuna attualizzazione, anche se il "riassorbimento" è previsto tra diversi anni. Vanno applicate le aliquote previste per l'esercizio in cui si riverseranno, ma tenuto conto della legislazione fiscale vigente (Oic 25, paragrafo 43). La successiva variazione delle aliquote fiscali comporta l'adeguamento delle imposte differite e anticipate nell'esercizio in cui ciò si verifica. A differenza delle imposte differite, quelle anticipate possono essere rilevate solo quando vi è la «ragionevole certezza» del loro futuro recupero, o quando sono disponibili previsioni attendibili di imponibili fiscali futuri (derivanti anche da variazioni in aumento per il riassorbimento di imposte differite) non inferiori alle variazioni generate dalle differenze (Oic 25, paragrafo 41).

Per le differenze temporanee prodotte da operazioni che hanno effetto sul conto economico le imposte anticipate e differite sono rilevate nel conto economico. Invece, nel caso di operazioni che non hanno effetto sul conto economico (ad esempio, operazioni straordinarie in neutralità fiscale), le imposte differite sono imputate a riduzione di una riserva di patrimonio netto se l'operazione ha interessato direttamente il patrimonio netto, come avviene in caso di rivalutazione di un cespite (nuovamente consentito dalla legge di Bilancio 2020, si veda la pagina seguente).

Le passività per imposte differite relative a operazioni che non hanno interessato direttamente il patrimonio netto (come la fusione per incorporazione con emersione di un disavanzo), sono imputate in contropartita alla «rivalutazione» del valore contabile delle attività, in sede di allocazione del disavanzo di fusione, nei limiti del valore corrente delle stesse attività.

L'Oic 25 non consente, invece, l'iscrizione di imposte differite sui maggiori valori allocati ad avviamento, in quanto posta residuale.

VEDI IL GRAFICO: Le situazioni più comuni

P.I. 00777910159 - Copyright Il Sole 24 Ore - Tutti i diritti riservati

1 DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

In base all'attuale normativa fiscale, le differenze temporanee deducibili, che generano imposte anticipate, derivano da componenti negativi di reddito che sono fiscalmente deducibili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico. Ciò si verifica, in particolare, a seguito di norme fiscali che prevedono:

- *limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore:*
 - la **svalutazione dei crediti** (articolo 106, comma 1);
 - i **rischi contrattuali su opere**, forniture e servizi di durata ultrannuale (articolo 93, comma 2);
 - l'**ammortamento dei beni materiali** (articolo 102, comma 2);
 - l'ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (articolo 103, comma 1 e 3);
 - i **rischi su cambi** (articolo 110, comma 3);
 - i lavori ciclici di manutenzione e revisione di **navi e aeromobili** (articolo 107, comma 1);
 - i costi di ripristino o di sostituzione dei **beni gratuitamente devolvibili** (articolo 107, comma 2);
 - gli oneri derivanti da **operazioni a premio** e concorsi a premio (articolo 107, comma 3);gli **altri accantonamenti** non previsti da norme tributarie (articolo 107, comma 4);
- *una deducibilità parzialmente differita, come, ad esempio, nel caso delle spese di **manutenzione** imputate a conto economico, **eccedenti il 5% del costo dei beni** materiali ammortizzabili (articolo 102, comma 6);*
- *una rilevazione per cassa, come ad esempio le **imposte deducibili** (articolo 99, comma 1), i **contributi ad associazioni sindacali e di categoria** (articolo 99, comma 3) e i **compensi amministratori** (articolo 95, comma 5)*

2 DIFFERENZE PERMANENTI

In base all'attuale normativa fiscale, esempi di differenze permanenti possono derivare da:

- **dividendi esenti** (articolo 89),
- **proventi soggetti a ritenuta alla fonte** a titolo di imposta o ad **imposta sostitutiva** (articolo 91, comma 1, lettera b);
- **componenti positivi esenti** (articolo 87, Tuir);