
Università degli Studi di Bari Aldo Moro
Dipartimento di Economia e Finanza
Corso di Laurea in Economia e Commercio

Insegnamento di
Ragioneria Applicata
(a.a. 2023-2024)

Le imposte nell'informativa di bilancio

30 maggio 2024

Prof.ssa Anna Lucia Muserra

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

In presenza di differenze temporanee positive

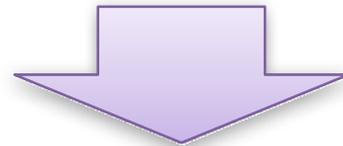
Reddito civilistico > Reddito imponibile

il reddito imponibile è inferiore al risultato civilistico, con la conseguenza che le imposte correnti (che fanno riferimento al reddito imponibile) sono inferiori a quelle di competenza.

Le differenze temporanee positive sono generate da componenti positivi di reddito **tassabili in esercizi successivi**, a quelli di imputazione al conto economico, oppure da componenti negativi di reddito, che sono **deducibili** ai fini fiscali **in esercizi antecedenti** a quelli alla loro iscrizione in bilancio .

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Reddito civilistico > Reddito imponibile



Differimento delle imposte

Il pagamento delle imposte è soltanto rimandato e va rilevato il relativo onere, attraverso un accantonamento al fondo imposte.

A fronte di una riduzione del reddito imponibile dell'esercizio in questione, si determinerà quindi un corrispondente incremento del reddito imponibile negli esercizi successivi, con la rilevazione di variazioni in aumento in dichiarazione.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Esempi di differenze temporanee positive

- Plusvalenze da cessione di immobilizzazioni che possono essere ripartite pro-quota nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (art. 68 n. 4 TUIR);
- I contributi in conto capitale considerati fiscalmente sopravvenienze attive e imputati nell'esercizio di percepimento o ripartiti pro-quota nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (art. 88 comma 30 lettera b TUIR);
- Gli ammortamenti anticipati (art. 108 TUIR)

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

La società Alfa s.r.l. presenta per il periodo di imposta 2020 un risultato civilistico ante imposte pari a € 200.000 (aliquota IRES 24%).

Tra i componenti positivi conseguiti dalla società risultano essere presenti:

- ❑ delle plusvalenze (€ 50.000) realizzate dalla cessione di beni posseduti da più di tre esercizi.

Si proceda alla determinazione del reddito imponibile fiscale e al trattamento contabile delle imposte sul reddito considerando che la società Alfa opta per la rateizzazione della plusvalenza su cinque esercizi come previsto dall' art. 86 n. 4 del T.U.I.R.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
<u>VARIAZIONI IN AUMENTO</u>	
Plusvalenza realizzata nel 2020 (1/5)	10.000
<i>Totale variazioni in aumento</i>	<i>10.000</i>
<u>VARIAZIONI IN DIMINUZIONE</u>	
Plusvalenza realizzata nel 2020 (5/5)	50.000
<i>Totale variazioni in diminuzione</i>	<i>50.000</i>
<i>Reddito fiscale imponibile</i>	<i>160.000</i>
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE (base imponibile x 24%)	38.400

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
IRES DI COMPETENZA <i>(risultato del periodo x 24%)</i>	48.000



IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA	48.000
IMPOSTE CORRENTI <i>(cioè da pagare effettivamente)</i>	38.400
IMPOSTE DIFFERITE = $(50.000 - 10.000) \times 24\%$	9.600

Imposte di competenza > Imposte correnti ➡ Imposte differite

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

Esercizio relativo alla nascita della differenza temporanea

Rilevazione imposte di competenza dell'esercizio

		31/12/2020		
Diversi	a	Diversi		48.000
Imposte correnti			38.400	
Imposte differite			9.600	
		Debiti tributari	38.400	
		Fondo imposte differite	9.600	

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

Esercizio relativo alla nascita della differenza temporanea

Lo SP e il CE al 31/12/2020 si presentano come segue:

STATO PATRIMONIALE

	B) Fondo per rischi e oneri	
	2) per imposte, anche differite	9.600
	D) Debiti	
	12) debiti tributari	38.400

CONTO ECONOMICO

.....	
Risultato prima delle imposte	200.000
20) Imposte sul reddito dell'esercizio	
correnti	38.400
differite	9.600
21) Utile dell'esercizio	152.000

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE DIFFERITE

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2021 (così come negli altri 3 esercizi successivi) in sede di dichiarazione effettuerà una ripresa in aumento di € 10.000, con conseguente utilizzo annuo nel bilancio di esercizio del Fondo imposte differite per € 2.400 (= 10.000 x 24%) necessario per poter correttamente imputare le imposte dell'esercizio sulla base del *principio di competenza economica*.

Contabilmente, pertanto, le rilevazioni saranno le seguenti:

Rilevazioni relative al pagamento delle imposte e al riassorbimento della fiscalità differita

31/12/2021			
Imposte dell'esercizio (IRES)	A	Debiti tributari	2.400
Fondo imposte differite	A	Assorbimento imposte differite	2.400

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

La presenza di differenze temporanee negative

Reddito civilistico < Reddito imponibile

Quando si verifica una differenza temporanea negativa, il reddito imponibile è superiore al risultato civilistico, con la conseguenza che le imposte correnti (che fanno riferimento al reddito imponibile) sono superiori a quelle di competenza.

Le differenze temporanee negative vengono generate da componenti negativi di reddito, la cui deducibilità è rinviata a esercizi successivi rispetto a quello di imputazione al conto economico a seguito di norme fiscali.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

Esempi di differenze temporanee negative

- ❑ **limitazioni per accantonamenti a fondi e per rettifiche di valore:**
per esempio, svalutazione crediti (art. 106 T.U.I.R.)

- ❑ **deducibilità parzialmente differita:**
per esempio, spese di manutenzione eccedenti il plafond previsto dall'art. 102 c. 6 T.U.I.R.;
parte deducibile spese di rappresentanza (art. 108, comma 2)

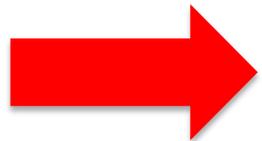
- ❑ **deducibilità per cassa:**
per esempio compensi agli amministratori non corrisposti (art. 95, comma 5, T.U.I.R.);
interessi di mora (art. 109 comma 7 T.U.I.R.)

- ❑ **rateizzazione della perdita dell'esercizio nei cinque esercizi successivi**
(art. 84 comma 1 T.U.I.R.)

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Reddito civilistico < Reddito imponibile



In questo esercizio l'impresa
paga più imposte di quante ne siano di competenza.
Negli esercizi futuri dovrà pagare meno imposte.



Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Le imposte da pagare risultano superiori a quelle effettivamente di competenza economica dell'esercizio.

Quindi, bisogna rinviare al futuro la quota di imposte non di competenza dell'esercizio.

Il rinvio del costo connesso all'anticipazione delle imposte fa sorgere un credito nell'attivo circolante.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Le attività per imposte anticipate non possono essere contabilizzate se non sussiste la **ragionevole certezza del loro futuro recupero**,
ossia

*dell'esistenza nei successivi esercizi dei redditi imponibili
sufficienti ad assorbire, allorché si manifesteranno,
le differenze temporanee deducibili.*

La regola è espressione del **principio generale di prudenza**
e riflette ancora una volta
(se raffrontata con quanto visto in riferimento alle imposte differite)
l'asimmetria del bilancio civilistico
per quanto attiene alla contabilizzazione delle **passività** e delle **attività**,
richiedendosi,
per la rilevazione delle prime, la **mera possibilità che si verifichino**
e, per le seconde, la **ragionevole certezza**.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

La società Alfa s.r.l. presenta per il periodo di imposta 2020 un risultato civilistico ante imposte pari a € 300.000 (aliquota IRES 24%).

Tra i componenti negativi sostenuti dalla società risultano essere presenti:

- ❑ spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio (ordinarie e straordinarie eccedenti il 5% dei valori dei cespiti ex art. 102 c. 6 T.U.I.R.) per € 10.000.

Si proceda alla determinazione del reddito imponibile fiscale e al trattamento contabile delle imposte sul reddito considerando che le spese di manutenzione eccedenti il 5 % del valore dei cespiti dell'azienda risultano deducibili nei cinque esercizi successivi in quote costanti.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	300.000
<u>VARIAZIONI IN AUMENTO</u>	
Spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio (ordinarie e straordinarie eccedenti il 5% dei valori dei cespiti ex art. 102 co. 6 T.U.I.R.)	10.000
<i>Totale variazioni in aumento</i>	<i>10.000</i>
<i>Reddito fiscale imponibile</i>	<i>310.000</i>
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE (base imponibile x 24%)	74.400

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	300.000
IRES DI COMPETENZA <i>(risultato del periodo x 24%)</i>	72.000



IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA	72.000
IMPOSTE CORRENTI <i>(cioè da pagare effettivamente)</i>	74.400
IMPOSTE ANTICIPATE (= 10.000 x 24%)	2.400

Imposte di competenza < Imposte correnti ➡ Imposte anticipate

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio relativo alla nascita della differenza temporanea

Rilevazione imposte di competenza da liquidare

	31/12/2020		
Imposte sul reddito	a	Debiti tributari	74.400

Rilevazione imposte anticipate

	31/12/2020		
Crediti per imposte anticipate	a	Imposte sul reddito	2.400

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio relativo alla nascita della differenza temporanea

Lo SP e il CE al 31/12/2020 si presentano come segue:

STATO PATRIMONIALE

C) Attivo circolante		D) Debiti	
Il Crediti		12) debiti tributari	74.400
5-ter) Crediti per imposte anticipate	2.400		

CONTO ECONOMICO

.....	
Risultato prima delle imposte	300.000
20) Imposte sul reddito dell'esercizio correnti	74.400
differite anticipate	(2.400)
21) Utile dell'esercizio	228.000

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2021 ha conseguito un utile civilistico ante imposte pari a € 200.000.

La società Alfa s.r.l. nell'esercizio 2021 (così come negli altri 4 esercizi successivi)

in sede di dichiarazione effettuerà una ripresa in diminuzione di € 2.000 (ossia 1/5 di € 10.000), con conseguente utilizzo annuo nel bilancio di esercizio del credito per imposte anticipate per € 480 (2.000 x 24%) necessario per poter correttamente imputare le imposte dell'esercizio sulla base del principio di competenza economica.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

DETERMINAZIONE DELL'IRES DA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
<u>VARIAZIONI IN DIMINUZIONE</u>	
1/5 delle Spese di manutenzione indeducibili nell'esercizio 2020 (1/5 di € 10.000)	2.000
<i>Totale variazioni in diminuzione</i>	<i>2.000</i>
<i>Reddito fiscale imponibile</i>	<i>198.000</i>
IRES LIQUIDATA IN DICHIARAZIONE (base imponibile x 24%)	47.520

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

DETERMINAZIONE DELL'IRES DI COMPETENZA	
UTILE ANTE IMPOSTE	200.000
IRES DI COMPETENZA <i>(risultato del periodo x 24%)</i>	48.000



IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA	48.000
IMPOSTE CORRENTI <i>(cioè da pagare effettivamente)</i>	47.520
QUOTA DI IMPOSTE ANTICIPATE RECUPERATE NEL 2020 (= 2.000 x 24%)	480

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

LE IMPOSTE ANTICIPATE

Esercizio successivo alla nascita della differenza temporanea

Contabilmente pertanto, le rilevazioni saranno le seguenti:

Rilevazione imposte di competenza dell'esercizio

	31/12/2021			
Imposte sul reddito	a	Diversi		48.000
		Debiti tributari	47.520	
		Crediti per imposte anticipate	480	

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

IMPOSTE SUL REDDITO DI COMPETENZA:

Imposte correnti (quella che si paga effettivamente)

- + Imposte differite di competenza del periodo**
- Imposte anticipate di competenza del periodo**
- Imposte differite, *effetto reversal*** (quelle che rivengono dagli esercizi precedenti)
- + Imposte anticipate, *effetto reversal***