

sensi dell' art. 2.3 lett. c), D.P.R. 633:

- i canoni periodici - sono soggetti ad Iva con aliquota ordinaria;
- il prezzo di riscatto - è soggetto ad imposta di registro.

Costi di ripristino di cave o discariche La R.M. 2.6.98 n. 52/E (e la N.C. n. 135/98), suggerisce il seguente procedimento:

- effettuare una stima dei costi in base agli obblighi previsti nella convenzione;
- imputare tra i costi annuali quelli parametrati oggettivamente alla produzione del reddito esponendoli in un prospetto analitico annuale;
- nell'anno di sostenimento del costo predisporre un prospetto riepilogativo ed effettuare il confronto tra costi accantonati e costi effettivamente sostenuti;
- imputare a sopravvenienze attive o passive le differenze.

Per maggiori dettagli: R.M. n. 52/E del 2.6.98; R.M. n. 14/E del 5.3.98; R.M. prot. 9/2940 del 22.10.81.

Per l'imputazione annuale del costo di ripristino:

Accantonamento per oneri di ripristino	a	Fondo di ripristino ambientale
--	---	--------------------------------

Al pagamento del ripristino (supponendo coincidenza tra accantonamento e costo finale):

Costo per ripristino ambientale Erario c/Iva	==/==	a	Fornitori
---	-------	---	-----------

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI DI COSTO UNITARIO < A €516,46

Vedere: Attrezzatura minuta e beni ammortizzabili di costo unitario inferiore a €516,46.

IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE ED INTERFERENZE FISCALI - Art. 83, 109.4

Il codice civile si prefigge la rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società con chiarezza ed in modo veritiero e corretto mentre il fisco ha come obiettivo il gettito fiscale.

Le diverse finalità perseguite conducono a risultati differenti.

Le differenze possono essere definitive o temporanee: in quest'ultimo caso si generano imposte **anticipate** (o prepagate) o **differite**.

L'iscrizione in bilancio delle imposte anticipate e differite costituisce quindi diretta conseguenza dell'applicazione del principio di competenza che sovrintende alla formazione del bilancio: la rilevazione delle imposte anticipate e differite, quindi, consente di riallineare l'utile di conto economico al reddito tassabile ai fini fiscali mediante una "correzione" delle imposte liquidate per l'esercizio.

Le **interferenze fiscali** possono essere generate da costi o ricavi (o quote di essi), che:

- sono imputati a c.e. e generano riprese fiscali temporanee in aumento o in diminuzione;
- non sono imputati a c.e. ma sono deducibili dal reddito per disposizione di legge.

Deduzione extracontabile dei componenti negativi – Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 (esercizio 2008) è stata abrogata la possibilità di dedurre costi extracontabilmente.

In precedenza tale possibilità riguardava:

- ammortamenti di beni materiali;
- ammortamenti di beni immateriali (esclusi i costi pluriennali);
- rettifiche e altri accantonamenti a fondi rischi e oneri (per rischi e svalutazione crediti, spese lavori ciclici, spese ripristino e sostituzione, operazioni e concorsi a premio, imposte deducibili ai sensi dell' art. 99.2).

Gli utili relativi a tali deduzioni generavano riserve di utili non tassati. Tali utili non sono distribuibili, in quanto in "sospensione d'imposta" per un ammontare pari ai costi dedotti extracontabilmente al netto delle imposte differite ad essi riferibili. L'ammontare delle riserve vincolate è soggetto a diminuzioni man mano che il costo dedotto extracontabilmente viene imputato civilisticamente con conseguente ripresa fiscale in aumento. L'importo del riassorbimento è pari alla variazione in aumento al netto delle imposte differite.

Oltre a tale riassorbimento "naturale" la Finanziaria 2008 ha previsto, mediante lo stanziamento di apposita imposta sostitutiva, la possibilità di affrancare le riserve non distribuibili e di riallineare i valori civili e fiscali.

Per ulteriori approfondimenti vedi § Riallineamento.

DIFFERENZE POSITIVE PERMANENTI - Non generano imposte anticipate o differite.

Reddito Fiscale < Reddito Civilistico - in conseguenza di costi deducibili anche se non iscritti a c.e. e ricavi fiscalmente esenti o tassati catastalmente.

Tra i proventi non computabili nella determinazione del reddito fiscale:

- **Plusvalenze e rimborsi relativi ad autovetture ai sensi dell' art. 164.**

- Reddito degli immobili determinato catastalmente in misura inferiore al reddito civilistico.

- Proventi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

- Proventi che fruiscono di esenzione d'imposta.
- Plusvalenze da partecipazioni esenti (quota non tassabile)
- Dividendi distribuiti da società di capitali (quota non tassata)

DIFFERENZE NEGATIVE PERMANENTI - Non generano imposte anticipate o differite.

Reddito Fiscale > Reddito Civile - determinato da costi ed oneri fiscalmente deducibili.

Sono i costi in tutto o in parte deducibili fiscalmente:

- Liberalità: come regola generale le erogazioni liberali non sono fiscalmente deducibili o lo sono entro i limiti di cui agli artt. 95 e 100.

- Interessi passivi: deduzione limitata e proporzionale in presenza di proventi esenti ai sensi dell' art. 61 (società di persone).

- Spese generali: deduzione limitata e proporzionale in presenza di proventi esenti ai sensi dell'art. 109.5.

- Spese di rappresentanza deducibili.

- Costi relativi a immobili il cui reddito viene determinato catastalmente: non sono deducibili se si riferiscono ad immobili che non costituiscono beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ai sensi dell'art. 90.

- Imposte deducibili: specificamente indicate dalla legge e le imposte indicate dall'art. 99.

- Sanzioni: sono generalmente deducibili in quanto è difficile immaginare che il costo di un'infrazione possa originare una riduzione di imposte.

- Interessi passivi: specificamente indicati dalla legge.

- Ammortamenti, spese e manutenzioni relative ad autoveicoli ai sensi dell'art 164.

- Ammortamenti e costi telefonia.

- Costi non inerenti e spese varie deducibili.

- Minusvalenze da partecipazioni esenti.

DIFFERENZE POSITIVE O NEGATIVE TEMPORANEE - Generano imposte anticipate o differite.

Calcolo della tassazione anticipata e differita: l'Oic n. 25 prevede che le imposte anticipate e differite devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverteranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.

Occorre inoltre verificare ogni anno se permangono le condizioni per l'iscrizione delle imposte anticipate ovvero se sussiste la ragionevole certezza del loro recupero tramite redditi positivi negli esercizi futuri.

Se le imposte differite sono state accantonate sulla base di aliquote che hanno subito variazioni per effetto di disposizioni legislative è pertanto preferibile, nel caso in cui la differenza non risulti irrilevante, procedere in sede di assestamento al ricalcolo delle imposte differite/anticipate rilevate in precedenti esercizi, sulla base delle nuove percentuali applicabili, ed imputare tra i proventi/oneri straordinari l'eventuale differenza.

Per l'esercizio 2009:

- le imposte anticipate/differite, a carico dell'esercizio o relative ad esercizi futuri, vanno conteggiate al 27,5%, se la quota è irrilevante ai fini Irap, e al 31,4% in caso contrario;
- va tenuto conto del nuovo regime di determinazione dell'Irap che dovrebbe progressivamente far scomparire le imposte anticipate e differite ai fini Irap (vedi § Irap).

Non è ammessa l'attualizzazione.

E' preferibile procedere separatamente al calcolo delle imposte anticipate e differite ai fini Ires ed Irap.

ESEMPIO:

- Imponibile Irap = 250.000,00

- Utile civile ante imposte = 100.000,00

- Differenze permanenti per costi deducibili = 3.000,00

- Differenze temporanee: plusvalenze per cessione ramo d'azienda da rateizzare in 5 esercizi = 80.000,00;

compenso amministratori 2009 non pagato = 4.000,00; quote associative 2009 non pagate = 1.000,00.

Calcolo imposte correnti, anticipate e differite:

IMPOSTE CORRENTI: Imponibile Ires = 100.000,00 + 3.000,00 – 80.000,00 x 4/5 + 5.000,00 = 44.000,00
Ires 44.000,00 x 27,5% = 12.100,00

IMPOSTE CORRENTI: Irap = 250.000,00 x 3,9% = 9.750,00

IMPOSTE DIFFERITE: Ires = 80.000,00 x 4/5 = 64.000,00 (plusvalenze rateizzate); 64.000,00 x 27,5% = 17.600,00;

IMPOSTE DIFFERITE: Irap = nessuna imposta differita in quanto le plusvalenze in esame non sono tassabili ai fini dell'Irap.

IMPOSTE ANTICIPATE: Ires = 5.000,00 x 27,5% = 1.375,00;

IMPOSTE ANTICIPATE: Irap = nessuna imposta differita; per quanto riguarda il compenso amministratori, trattasi di un costo in ogni caso in deducibile Irap; relativamente alle quote associative 2009 non pagate la tassazione per cassa ai sensi dell'art. 99 si applica solo ai fini Ires mentre ai fini Irap vale la competenza civilistica.

Conto economico:

22.a) Imposte correnti	=	21.850,00
22.b) Imposte differite	=	17.600,00
22.c) Imposte anticipate	=	1.375,00
26) Utile dell'esercizio	=	61.925,00.

Stato patrimoniale:

D.12) Debiti tributari	=	21.850,00
B.2.b) Fondo imposte differite	=	17.600,00
C.II.4 ter Crediti per imposte anticipate	=	1.375,00

IMPOSTE DIFFERITE

Si tratta di imposte che saranno **pagate in futuri esercizi** e sono generate da differenze temporanee che **rinviano la tassazione**; sono imposte civilisticamente di competenza dell'esercizio.

In pratica si sono imputati all'esercizio costi fiscali maggiori di quelli civilistici, riducendo la tassazione; le imposte risparmiate, saranno pagate in futuro.

La necessità di imputare le imposte differite deriva essenzialmente da:

- rappresentazione veritiera e corretta del bilancio;
- esatta determinazione delle imposte di competenza del periodo;
- evitare la distribuzione di utili non realmente conseguiti (la mancata contabilizzazione delle imposte differite fa aumentare l'utile d'esercizio distribuibile).

In pratica, si devono calcolare le imposte differite quando il:

Reddito Fiscale < Reddito Civile

Tra **i componenti negativi di reddito, che generano imposte differite**:

- Ammortamenti ordinari superiori all'ammortamento civile, anche a seguito di spese incrementative.
- Ammortamenti a seguito di rivalutazione di immobili (civilistica e civilistica-fiscale; v. § Rivalutazione).
- Ammortamento integrale per i beni di importo non superiore a € 516,46: ai sensi dell'art. 102.
- Ammortamenti di beni immateriali superiori alla quota prevista dal codice civile: ai sensi dell'art. 103.
- Accantonamenti fiscali superiori alla previsione civilistica:
 - per rischi su crediti e per interessi di mora ai sensi dell'art. 106;
 - per lavori ciclici di manutenzione ai sensi dell'art. 107.1;
 - per spese di ripristino o sostituzione beni gratuitamente devolvibili ai sensi dell'art. 107.2;
 - per operazioni e concorsi a premio ai sensi dell'art. 107.3;
 - per imposte deducibili ai sensi dell'art. 99.2.
- Rilevazione per cassa di costi non di competenza (es. contributi ad associazioni di categoria, art. 99.3).
- Spese relative a più esercizi (art. 108) con imputazione al conto economico superiore a quanto civilisticamente consentito: spese per studi, ricerche, pubblicità, propaganda, rappresentanza fino a € 25,82, spese di costituzione, altre spese pluriennali.
- Utili su cambi, non riconosciuti fiscalmente.

Tra **i componenti positivi di reddito, che generano imposte differite**:

- Differimento della tassazione delle plusvalenze relative a beni posseduti da più di 3 anni ai sensi dell'art. 86.
- Differimento della tassazione dei contributi pubblici in conto esercizio nei casi tassativamente indicati dalla legge e dei contributi in conto capitale ai sensi dell'art. 88.3.
- Rivalutazione di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.
- Dividendi rilevati per competenza e tassabili per cassa (quota tassabile).

IMPOSTE ANTICIPATE

Si tratta di imposte **pagate nell'esercizio**, generate da differenze temporanee che **anticipano la tassazione**; sono imposte civilisticamente di competenza di futuri esercizi.

Derivano da costi civilisticamente ammessi ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi. Si tratta di imposte che sono pagate in più nell'esercizio (rispetto a quanto si sarebbe dovuto pagare applicando il c.c.) e che saranno **recuperate in futuri esercizi**. Si tratta di un risparmio di imposte civilisticamente di competenza dell'esercizio, che sarà realizzato nei successivi (quando il costo sarà fiscalmente deducibile).

In pratica, si devono calcolare le imposte anticipate quando il:

Reddito Fiscale > Reddito Civile

Tra i componenti negativi di reddito, che generano imposte anticipate:

- Ammortamenti fiscali di beni immateriali inferiori alla quota prevista dal codice civile: ex. art. 103.
- Interessi passivi indeducibili per effetto del superamento del limite del 30% del Rol ai sensi dell'art. 96 (NB: occorre in questo caso che vi sia ragionevole certezza del recupero degli stessi).
- Accantonamenti fiscali inferiori alla previsione civilistica:
 - per rischi su crediti e per interessi di mora ai sensi dell'art. 106;
 - per lavori ciclici di manutenzione ai sensi dell'art. 107.1;
 - per spese di ripristino o sostituzione beni gratuitamente devolvibili ai sensi dell'art. 107.2;
 - per operazioni e concorsi a premio ai sensi dell'art. 107.3;
 - per imposte deducibili ai sensi dell'art. 99.2.
- Quota spese di rappresentanza parzialmente deducibili: per 1/3 deducibili (per spese di rappresentanza sostenute ante 2008).
- Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo, superiori al 5%: art. 102.
- Costi fiscalmente deducibili per cassa, quando il pagamento è successivo alla competenza: Compensi fissi amministratori (art. 95.5), Imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (art. ora 99.1), Contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 99.3), 10% dell'Irap (vedasi § Irap).
- Maggiori accantonamenti necessari per adeguare a sopravvenute modificazioni normative e retributive i fondi per le indennità di fine rapporto ed i fondi di previdenza del personale dipendente: art. 105.
- Perdite su cambi, non riconosciute fiscalmente.

Tra i componenti positivi di reddito, che generano anticipi di imposta:

- Rimanenze materie prime, sussidiarie, prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e merci, con valore fiscale superiore a quello iscritto in bilancio: artt. 92 e 110.
- Opere, forniture e servizi di durata infrannuale, con valore fiscale superiore a quello in bilancio (ricordare, valutazione base per il fisco è "al costo", per il codice civile può essere "al corrispettivo"): art. 93.
- Partecipazione e titoli, con valore fiscale superiore a quanto iscritto in bilancio: art. 94.

Le **imposte anticipate** (o **prepagate**) derivano da costi civilisticamente ammessi ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi. Secondo quanto stabilito dal **Oic n. 25** qualora vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero, questa previsione va imputata a c.e. (voce **22**). Per lo stesso principio va contabilizzato (come una qualsiasi altra imposta anticipata) il beneficio connesso al riporto delle perdite fiscali riportabili (vedasi al riguardo il paragrafo successivo).

Il requisito della ragionevole certezza va valutato sia nell'esercizio di rilevazione che nei successivi.

Buona parte della dottrina ammette la mancata rilevazione della fiscalità differita in caso di scarsa significatività del fenomeno.

Interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 96 e imposte anticipate

Per i soggetti Ires, le nuove regole di deducibilità degli interessi passivi (paramtrate al 30% del Rol), ha generato a partire dall'esercizio 2008 una nuova casistica di imposte anticipate ai fini Ires (e non Irap dato che l'area finanziaria è esclusa dalla base imponibile Irap) in quanto la quota indeducibile è riportabile negli esercizi successivi se e nei limiti in cui in tali periodi gli interessi passivi eccedenti quelli attivi siano inferiori al 30% del Rol (art. 96.4). Spetta al redattore del bilancio stabilire se e in che misura via sia ragionevole certezza del loro recupero.

DIFFERENZE RELATIVE A PERDITE RIPORTABILI A SUCCESSIVI ESERCIZI

Secondo il principio contabile n. 25 il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili a nuovo non deve essere iscritto a bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:

1) esiste una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo previsto dalle norme fiscali;

2) le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

Le opinioni della dottrina sono discordi; si consiglia quindi una attenta analisi.

Ai sensi del punto 14) dell'art. 2427 c.c. va data adeguata informativa in Nota Integrativa sia in caso di imputazione a c.e. sia in caso di mancata contabilizzazione.

SCRITTURE CONTABILI IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE

Vanno effettuate in aggiunta a quelle relative alle imposte dovute calcolate in base a quanto verrà indicato nella dichiarazione dei redditi.

ESERCIZIO DI DIFFERIMENTO e di ANTICIPO delle imposte:

Per la quota di Ires ed Irap di competenza il cui versamento è rinviato a successivi esercizi:

Imposte differite	c.e.: 22	a	Fondo imposte differite	B 2		
-------------------	----------	---	-------------------------	-----	--	--

Per la quota di Ires ed Irap prepagata ma di competenza di esercizi successivi:

Cred. x imp. ant. Att.: C.II.4bis		a	Imposte anticipate	c.e.: 22		
-----------------------------------	--	---	--------------------	----------	--	--

ESERCIZIO SUCCESSIVO alla contabilizzazione delle imposte differite ed anticipate:

Imposte DIFFERITE due metodi a) e b):

a) Si possono verificare i seguenti 3 casi:

a1) esercizio N+1 in utile fiscale; per la quota di competenza dell'anno:

Fondo imposte differite		a	Debiti tributari			
-------------------------	--	---	------------------	--	--	--

a2) esercizio N+1 in perdita fiscale; per la quota di competenza dell'anno:

Fondo imposte differite		a	Imposte differite *			
-------------------------	--	---	---------------------	--	--	--

a3) esercizio N+1 in utile fiscale per effetto della quota differita (esempio: perdita civilistica ante imposte € 6.000, quota di plusvalenza rateizzata non rilevante Irap € 10.000,00, variazioni in diminuzione e altre variazioni in aumento € 0, quota di imposte differite accantonata € 10.000,00 x 27,5% = 2.750,00); per la quota di competenza dell'anno:

Fondo imposte differite		a	Debiti tributari (4.000 x 31,40%)	1.256,00	2.770,00	
			Imposte differite *	1.514,00		

* l'utilizzo del conto "imposte differite" in caso di esubero del Fondo Imposte precedentemente accantonato è consigliato dai Principi contabili. Tuttavia tale comportamento determina che il saldo del conto imposte non coincide più con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio. Per questo motivo si ritiene corretto, in alternativa, contabilizzare lo storno della quota di Fondo in esubero, tra i proventi straordinari (con adeguata informativa in n.i.).

b) In alternativa alla metodologia di cui al punto **a)** è coerente con quanto previsto dai principi contabili effettuare in ogni caso la scrittura di cui al punto a2) in aggiunta a quella relativa alle imposte correnti. Con questo metodo, nel caso di utile fiscale, si ottiene il vantaggio di evidenziare nella voce 22) la fiscalità corrente e nella voce 22.b) quella differita.

Fondo imposte differite		a	Imposte differite			
Imposte correnti		a	Debiti tributari			

Imposte ANTICIPATE:

Va rilevata la quota di imposte relative all'esercizio N+1, pagate nell'esercizio precedente:

Imposte anticipate		a	Cred. x imp. ant. Att.: C.II.4bis			
--------------------	--	---	-----------------------------------	--	--	--

RITARDATA contabilizzazione delle imposte differite e anticipate:

Se non è stata contabilizzata detta fiscalità nei decorsi esercizi, è necessario provvedere per predisporre un bilancio corretto almeno da questo anno.

Per le imposte differite maturate fino all'esercizio precedente:

Oneri straordinari	E.21	a	Fondo imposte differite			
--------------------	------	---	-------------------------	--	--	--

Per le imposte anticipate maturate fino all'esercizio precedente: