FISCALFOCUS 13 aprile 2026

Imposte anticipate, il nodo ancora irrisolto della qualificazione contabile

Dalla competenza economica alle differenze temporanee, fino al riporto delle perdite fiscali: criteri di iscrizione, limiti di recuperabilità e riflessi sul conto economico delle imposte anticipate restano un terreno interpretativo delicato

Autore: **Alessandro Tentoni**

Alla base dell'iscrizione delle imposte anticipate in bilancio c'è il principio redazionale della competenza economica espresso dall'articolo 2423 bis comma 1 n.3) del codice civile. Per tale postulato, infatti, costi e ricavi devono essere rilevati nell'esercizio di maturazione economica nel quale, quantomeno, i primi possono considerarsi probabili e i secondi ragionevolmente certi, quand'anche manchi ancora la manifestazione monetaria e, a volte, anche quella finanziaria segnata da debiti e crediti.

Le imposte anticipate, o differite attive, rappresentano dei risparmi futuri per i tributi diretti – Ires ed Irap nelle società di capitali – che si possono ritenere conseguiti in un periodo amministrativo con apprezzabile attendibilità ma con effetto finanziario rinviato ad un esercizio futuro.

La casistica, che prende spunto dalla normativa tributaria vigente, prevede le tipologie principali illustrate dal principio contabile OIC 25:

- · Imposte anticipate per differenze temporanee contabili/fiscali su costi o ricavi
- · Imposte anticipate per perdite fiscali riportabili
- · Imposte anticipate per differenze temporanee contabili/fiscali su attività o passività.

In tutti questi casi occorre convertire la prevista riduzione della base imponibile futura in termini di risparmio d'imposta, mediante l'applicazione dell'aliquota vigente negli anni di fruizione del beneficio.

La prima categoria deriva da un disallineamento tra la contabilizzazione di alcuni costi e ricavi nel bilancio civilistico e la corrispondente rilevanza fiscale, destinato a riassorbirsi nel tempo con un raccordo operato dalle variazioni in aumento e in diminuzione nella dichiarazione dei redditi o Irap.

In particolare, i casi che qui interessano si riferiscono a ricavi tassati in un periodo anticipato rispetto a quello di rilevazione contabile o, ipotesi più frequente, a costi deducibili in un'annualità successiva da quella di contabilizzazione.

Si presenta così il fenomeno del doppio binario temporale civilistico-fiscale, quanto all'esercizio di competenza economica di costi e ricavi per il primo aspetto e al periodo della relativa deducibilità o imponibilità per il secondo.

Non attengono alla casistica in esame le differenze permanenti, che rendono pur sempre un costo o un ricavo deducibile o imponibile in una misura diversa dal saldo contabile, ma in modo definitivo senza alcun successivo assorbimento o riversamento di tale divario.

Si possono ricordare i compensi degli amministratori accantonati per competenza economica a seguito delle prestazioni fornite alla società, mentre la deducibilità ai fini dell'Ires si acquisisce al momento del pagamento, che può risultare posticipato di uno o più esercizi esigendo così una specifica variazione in

aumento nell'anno della registrazione contabile del costo e una uguale variazione in diminuzione nel periodo del saldo e della relativa rilevanza fiscale.

È quindi evidente che il conto economico dell'anno di iscrizione in bilancio dell'onere si presenta penalizzato, vista l'indeducibilità del costo, mentre per converso il periodo di futura deduzione fruisce di un vantaggio fiscale non associato ad alcun corrispondente componente contabile, e quindi al di fuori del perimetro della competenza economica di quell'esercizio.

Il secondo gruppo di imposte anticipate si avvale della possibilità di riporto in avanti delle perdite fiscali, con modalità distinte a seconda del periodo in cui si sono formate.

Nel rispetto del principio della competenza economica sembrano assimilabili a questa classe tutte le situazioni declinate dalla normativa fiscale che consentono di definire con ragionevole certezza un risparmio fiscale futuro.

Nella terza tipologia il disallineamento tra il saldo contabile dell'esercizio e l'ammontare fiscalmente riconosciuto investe attività e passività, a seguito in genere di operazioni straordinarie. Si tratta, nello specifico, di valori attivi riconosciuti ai fini dell'Ires e dell'Irap per un importo superiore, e viceversa di elementi passivi con riconoscimento fiscale in misura inferiore.

Ad esempio, in un conferimento d'azienda un brevetto, dal saldo contabile e valore fiscalmente riconosciuto pari a 100, viene iscritto dalla conferitaria, a seguito della valutazione del patrimonio conferito, a 80. Il riconoscimento fiscale dell'asset, per il principio della continuità dei valori di cui all'art. 176 co. 1 del Tuir, resta attestato a 100, così che al termine dell'ammortamento contabile del nuovo saldo di 80 residuano ulteriori quote deducibili per 20, con un prevedibile risparmio d'imposta apprezzabile dalla conferitaria già nell'esercizio in cui viene eseguito l'apporto.

Passiamo ad un'esemplificazione contabile. Una società di capitali decide per l'esercizio 2025 un accantonamento al fondo svalutazione crediti che, per l'importo di 45, supera i limiti massimi di deducibilità indicati dall'art. 106 co. 1 del Tuir.

A fronte della variazione in aumento per l'Ires nel periodo d'imposta 2025 si apporterà una corrispondente variazione in diminuzione nell'anno di previsto utilizzo del fondo costituito, a seguito del manifestarsi della prevista inesigibilità dei crediti o anche di annullamento della passività per un incasso più elevato all'importo stimato.

Qualora si ritenga ragionevole l'iscrizione delle imposte anticipate Ires del 24%, sulla base delle proiezioni sulla capienza della base imponibile nel periodo di riversamento della variazione in diminuzione ipotizzabile nel 2027, in contabilità si rileva:

31/12/2025

CREDITI PER IRES ANTICIPATA	***10,80***	
IRES ANTICIPATA (in diminuzione della voce 20 del conto economico)		***10,80***

Ove, invece, non si ritenga ragionevolmente recuperabile dalla base imponibile del 2027 la futura variazione in diminuzione, le imposte anticipate non sono rilevate.

È tuttavia possibile, per qualsiasi tipologia di imposte anticipate, rivedere la scelta in un esercizio successivo, laddove la ragionevole certezza del recupero dalla base imponibile si reputi in seguito soddisfatta.

In varie bozze di bilanci si è assistito al repentino ribaltamento di una perdita d'esercizio in un utile, grazie all'imputazione di una sopravvenienza attiva per il riporto a nuovo di perdite fiscali precedenti e al relativo risparmio fiscale apprezzabile mediante l'aliquota Ires vigente, grazie a piani aziendali di rilancio

che hanno reso plausibile un riequilibrio economico associato ad una più ampia base imponibile, circostanze ritenute assenti negli esercizi in cui non erano state rilevate le imposte anticipate.

Tornando all'esempio, nell'anno dell'utilizzo del fondo svalutazione occorre imputare la quota di imposta di competenza economica sospesa nel 2025, ad integrazione della minor Ires corrente effettivamente dovuta, che si riduce di 10,80 per la variazione in diminuzione di 45 non associata ad alcun elemento contabile dell'esercizio, e che impropriamente assicura un vantaggio fiscale nel 2027 che non deve riflettersi nel conto economico.

31/12/2027

IRES CORRENTE (in aumento della voce 20 del conto economico)		***10,80***
CREDITI PER IRES ANTICIPATA	***10,80***	

Nel caso, in ipotesi, nel 2026 venisse ridotta l'aliquota Ires al 22%, nelle scritture di assestamento dell'anno si rivede la stima delle imposte anticipate, come segue:

31/12/2026

SVALUTAZIONE IRES ANTICIPATA (in aumento della voce 20 del conto econ.)		***0,90***
CREDITI PER IRES ANTICIPATA	***0,90***	

È evidente che, se si ha riguardo al momento in cui le imposte anticipate riversano il beneficio nel conto economico, la posta patrimoniale in oggetto può essere interpretata quale credito, destinato a compensarsi con il debito per le imposte correnti, sebbene con un'origine diversa rispetto ai crediti di funzionamento o di finanziamento. Non si dimentichi che la normativa consente talvolta la trasformazione delle imposte anticipate in crediti fiscali (noti come "Deferred tax asset" o DTA), utilizzabili con varie modalità.

Si noti anche, tuttavia, l'effetto di sospendere il costo per imposte al momento dell'iscrizione iniziale, per poi girarlo nell'esercizio di competenza. È una tipica manifestazione di costo anticipato, similare ad un risconto attivo con le peculiarità che il componente di reddito sospeso non abbraccia contemporaneamente due periodi e non viene misurato in base al decorso temporale di giorni o mesi.

© FISCAL FOCUS Informati S.r.l. – Riproduzione Riservata

© Informati srl. Tutti i diritti riservati. All rights reserved.
Via delle Forze Armate 195 - 20152 - Milano (MI)
P.IVA 03426730796 REA: MI-2785022
E-mail: info@fiscal-focus.it