

IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Documento n. 25 della Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili

SOMMARIO: SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO. — LE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE. — RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI. — I DEBITI TRIBUTARI: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO. — A. Definizione, caratteristiche e rilevazione. - B. Classificazione. - C. Valutazione. - C.I. Crediti verso erario. - C.II. Crediti d'imposta sui dividendi. FONDI PER IMPOSTE: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO. - D. Definizione, caratteristiche e rilevazione. - E. Classificazione. - F. Valutazione. - F.I. Fondo per imposte. LE PASSIVITÀ PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE. — G. Definizione e caratteristiche. - H. Rilevazione. - H.I. Calcolo della tassazione differita. - H.II. Perdite fiscali. - H.III. Imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate. - H.IV. Ammortamenti anticipati. - I. Esposizione in bilancio. - I.I. Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto. NOTA INTEGRATIVA. — L. NOTA INTEGRATIVA. — M. IL BILANCIO CONSOLIDATO. — IL BILANCIO CONSOLIDATO. — CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO I.A.S.C. — ALLEGATO I - RICOGNIZIONE TRA ONERE FISCALE DA BILANCIO E ONERE FISCALE TEORICO (IRPEG).

SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO

Il presente documento ha lo scopo di definire le imposte sul reddito e quelle ad esse assimilabili¹ (incluse le imposte differite e anticipate), i debiti tributari, i fondi per imposte ed i principi contabili relativi alla loro valutazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio e consolidato di imprese mercantili, industriali e di servizi.

Esula da questo documento la problematica dei sostituti d'imposta, dei contributi statali e dei crediti d'imposta sugli investimenti.

Poiché il presente documento tratta alcuni aspetti considerati fortemente innovativi rispetto alla prassi attuale, la Commissione ritiene che la sua concreta applicazione debba aver luogo per i bilanci chiusi dopo il 31 marzo 1999. L'anticipata adozione è comunque incoraggiata.

La prima adozione del presente documento comporta, in genere, anche l'iscrizione di imposte differite o anticipate afferenti ad esercizi precedenti. In questo caso, in assenza di un documento che tratti organicamente dei cambiamenti di

¹ È il caso dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

principi contabili ², la Commissione
precisa che anche tali effetti
pregressi debbano essere imputati al
conto economico ³.

² L'argomento sarà oggetto di un apposito
documento di prossima redazione.

³ Salvo quanto precisato nella Sezione I.I.

LE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

NORME CIVILISTICHE

Principi generali

Valgono per le imposte sul reddito, debiti tributari e fondi imposte il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta previsto dall'art. 2423 Codice Civile, nonché gli obblighi di informazioni complementari e di deroghe previsti dallo stesso articolo.

È opportuno sottolineare come la legge n. 69 del 26 marzo 1990, con cui il parlamento delegava il governo ad emanare le norme necessarie per dare attuazione alla IV e VII Direttiva CEE, contempla tra i principi e criteri direttivi a cui conformarsi “...assicurare, nella misura compatibile con le leggi vigenti in materia tributaria, l'autonomia dalle disposizioni tributarie di quelle dettate in attuazione della direttiva, comunque, prevedendo che nel conto profitti e perdite (*leggasi conto economico*) sia indicato in quale misura la valutazione di singole voci sia stata influenzata dalla normativa tributaria...” (art. 1, comma 1 punto d, L. n. 69/1990).

Classificazione

L'articolo 2424 Codice Civile prevede che nel passivo di stato patrimoniale siano indicati (i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma):

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

.....
2) Per imposte

.....
D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

.....
11) Debiti tributari

.....
L'articolo 2425 Codice Civile prevede che nel conto economico siano indicati (i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma):

.....
E) PROVENTI ED ONERI STRA ORDINARI

21) Oneri

.....
— imposte relative a esercizi precedenti

.....
e inoltre
22) Imposte sul reddito dell'esercizio

Nelle situazioni regolate dall'art. 2423-ter Codice Civile, alla classificazione dettata dalla legge possono essere adottate suddivisioni più particolareggiate o raggruppamenti delle voci e devono essere aggiunte altre voci e apportati adattamenti⁴.

Valutazione

⁴ Vedasi sul tema, il Documento relativo a “Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi”.

Dal Codice Civile non emerge alcuna menzione specifica relativa alla valutazione dei debiti in generale, e quindi dei debiti tributari in particolare; la dottrina prevalente si limita ad affermare che le poste in oggetto non richiedono una vera e propria valutazione essendo iscritte, nella generalità dei casi, al valore nominale.

L'articolo 2424-*bis*, 3° comma, specifica che gli accantonamenti per rischi ed oneri devono essere destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

L'articolo 2426, 2° comma, precisa che è consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Nota integrativa

Valgono le richieste fatte in generale dall'art. 2427 di indicare nella nota integrativa i criteri applicati nelle valutazioni e nelle rettifiche di valore.

Il punto 4 del citato articolo impone altresì che vengano indicate le variazioni intervenute nella consistenza delle voci del passivo, con conseguente obbligo di informativa, su tali voci, nella nota integrativa; per il fondo per imposte l'informativa dovrà individuare in particolare le utilizzazioni e gli accantonamenti.

Lo stesso articolo 2427 richiede, al punto 14, l'indicazione dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e l'evidenziazione

dei relativi importi rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico; richiesta analoga è fatta dall'articolo 38, 1° comma, punto o-*bis*, del D.Lgs. 127/91, per il bilancio consolidato.

Sempre in base alla normativa civilistica, nella nota integrativa si devono indicare anche:

— le variazioni rispetto all'esercizio precedente, ammesse in casi eccezionali, dei criteri adottati nella valutazione dei debiti e fondi per rischi ed oneri, nelle connesse rettifiche di valore e i relativi effetti sul bilancio (art. 2423-*bis*);

— le voci dei debiti e dei fondi per rischi ed oneri previste dallo schema di stato patrimoniale che siano state raggruppate per favorire la chiarezza del bilancio (art. 2423-*ter*);

— la non comparabilità e l'adattamento della comparazione, o la non possibilità di questo, delle voci dei debiti e fondi per rischi ed oneri con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-*ter*).

Evoluzione della normativa civilistica

Nella versione originaria del D.Lgs. 127/91, al fine di contemperare il principio della neutralità fiscale del bilancio d'esercizio, sancito dalla legge delega per l'attuazione della IV Direttiva CEE, con le norme fiscali⁵ per la determinazione del reddito d'impresa, erano state previste nello schema di conto economico due specifiche voci prima della voce “

⁵ Vedi il successivo paragrafo sulla legislazione fiscale.

utile (perdita) d'esercizio ", in cui iscrivere le " interferenze fiscali ", ossia i costi privi di giustificazione civilistica, ma fiscalmente deducibili unicamente se iscritti nel bilancio d'esercizio, e gli storni di ricavi, per i quali è prevista la sospensione della tassazione se accantonati in apposite poste di stato patrimoniale; tali specifiche voci, che costituivano la cosiddetta " appendice fiscale ", erano:

24) *Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme fiscali,*

e

25) *Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme fiscali.*

L'art. 2427 del Codice Civile prescriveva inoltre, al punto 14), l'indicazione in nota integrativa della composizione delle voci 24) e 25) di conto economico, fornendo altresì le ragioni della scelta effettuata; il fine di tale richiesta era quello di permettere al lettore del bilancio la determinazione del valore delle corrispondenti voci di bilancio, qualora si fosse proceduto ad una valutazione esclusivamente civilistica.

Successivamente con la legge n. 503 dell'8 agosto 1994, che convertiva il D.L. n. 416, del 29 giugno 1994 " Disposizioni fiscali in materia di reddito d'impresa ", l'"appendice fiscale" è stata abrogata e all'art. 2426 del Codice Civile, relativo ai criteri di valutazione, è stato aggiunto il seguente comma: " È consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ", mentre con la

modifica del punto 14) dell'art. 2427, in nota integrativa occorre indicare " i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico ".

Nel frattempo il legislatore fiscale ha progressivamente adeguato le norme del T.U. 917/86 a quelle del Codice Civile, eliminando talune delle divergenze esistenti in termini di criteri di valutazione delle poste di bilancio.

Il legislatore ha voluto concedere la possibilità di effettuare direttamente negli schemi del bilancio d'esercizio solo quelle rettifiche di valore e quegli accantonamenti per i quali la normativa tributaria prevede obbligatoriamente l'iscrizione nel conto economico o nello stato patrimoniale, pena la perdita del beneficio fiscale, con la condizione di fornire in nota integrativa adeguate informazioni complementari per calcolare gli effetti di tali interferenze fiscali ⁶. Ne consegue che le appostazioni di natura fiscale che non richiedono obbligatoriamente l'iscrizione nel conto economico o nello stato patrimoniale devono essere effettuate solo nella dichiarazione dei redditi ⁷, in quanto,

⁶ Ne sono esempi: la deduzione integrale nell'esercizio di acquisizione dei beni di costo unitario inferiore al milione (art. 67, 6° comma, T.U. 917/86), gli ammortamenti effettuati in base ai coefficienti stabiliti dal Ministero delle Finanze qualora superiori a quelli economico-tecnici, taluni accantonamenti a fondi rischi non necessari o superiori a quelli necessari ai fini civilistici.

⁷ Può fare eccezione il caso degli ammortamenti anticipati (vedi il successivo paragrafo H.IV).

in assenza di vincoli fiscali all'iscrizione in bilancio delle interferenze fiscali, il bilancio d'esercizio deve obbligatoriamente essere redatto solo secondo le norme del Codice Civile.

La facoltà di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, prevista dal 2° comma dell'art. 2426 del Codice Civile, non deve essere interpretata come una possibilità di non effettuare operazioni espressamente previste da norme civilistiche, ma non da quelle tributarie, come nel caso di ripristino di svalutazioni di immobilizzazioni per perdite durevoli di valore, al venir meno delle cause che avevano dato luogo alla svalutazione⁸.

Va infine sottolineato come l'interpretazione letterale del punto 14) dell'art. 2427, potrebbe portare all'evidenziazione in nota integrativa dei soli effetti sul conto economico delle interferenze fiscali, mentre occorre necessariamente fornire anche gli effetti cumulati nel tempo delle stesse, ai fini di un'informazione completa per il lettore del bilancio⁹.

⁸ Vedi documento n. 20 - *Titoli e partecipazioni*.

⁹ La IV Direttiva CEE all'art. 43, 1° comma, punto 11), sancisce che nell'allegato al bilancio devono essere fornite informazioni concernenti “ la differenza tra l'onere fiscale imputato all'esercizio e agli esercizi precedenti e l'onere fiscale già pagato o da pagare per tali esercizi, nella misura in cui la differenza è apprezzabile in relazione al futuro onere fiscale. Tale importo può anche essere indicato in modo cumulato nello stato patrimoniale, in una voce specifica dal titolo corrispondente ”.

LEGISLAZIONE FISCALE

L'art. 52, c.1, T.U. 917/86 prevede che " il reddito d'impresa... è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico ".

L'art. 75 detta le norme generali sui costi e ricavi, in particolare definisce il concetto fiscale di competenza che differisce in parte da quello civilistico, in quanto si prevede che i costi e ricavi per i quali l'esistenza non è certa o il relativo ammontare non è determinabile oggettivamente sono imputati

nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Il medesimo articolo, prevede che i costi e gli oneri sono deducibili solo se inerenti all'attività da cui derivano i ricavi, certi e determinabili in modo oggettivo; inoltre la loro deducibilità è subordinata all'imputazione al conto economico.

I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non sono imputati al conto economico.

L'art. 64, relativo agli oneri fiscali e contributivi prevede al 1° comma che " le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento ".

RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

Dopo aver considerato la dottrina ragionieristica e la prassi internazionale, ivi inclusi gli Standards dell'International Accounting Standards Committee, e tenuto conto del documento relativo a " Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati ", vengono enunciati i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a rilevare, valutare e rappresentare i debiti tributari¹⁰, i fondi per imposte, le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate nel bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi, in un sistema contabile tradizionale a

valori storici, nonché atti per l'interpretazione e l'integrazione delle norme di legge in materia.

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono illustrati nel Documento relativo a " Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati ", costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e vanno tenuti pertanto presenti nella valutazione dei debiti tributari, dei fondi per imposte e delle imposte differite e anticipate.

Il rispetto dei principi di competenza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato d'impresa nella prospettiva di continuità aziendale, comporta che il trattamento delle imposte sul

¹⁰ Vedi documento n. 19 " I fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti ".

reddito sia il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, da contabilizzare conseguentemente nello stesso esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime.

Generalmente l'ammontare delle imposte dovute risultante dalla dichiarazione dei redditi non coincide con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto frequentemente i valori attribuiti ad un elemento dell'attivo o del passivo secondo criteri civilistici differiscono dai valori attribuiti a tali elementi ai fini fiscali, per effetto delle diversità tra le norme di redazione del bilancio civilistico e quelle tributarie.

Tali differenze, come descritto nel successivo capitolo "Le passività

per imposte differite e le attività per imposte anticipate", generano, nella maggior parte dei casi, imposte differite passive, vale a dire imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili in esercizi futuri; o imposte anticipate attive, imposte che pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso; tali imposte anticipate attive e differite passive devono essere iscritte in bilancio, come successivamente illustrato al capitolo H. Risulta quindi in contrasto con le finalità ed i postulati del bilancio d'esercizio la contabilizzazione delle imposte secondo il criterio della esigibilità (o liquidità), che comporta l'iscrizione in bilancio solo di quelle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

I DEBITI TRIBUTARI: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO.

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

I debiti tributari includono le passività per imposte certe e di ammontare determinato, come ad esempio i debiti per imposte dirette e

per l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), dovute in base a dichiarazioni o ad accertamenti e contenziosi divenuti definitivi o ad iscrizioni a ruolo notificate e non impugnate.

I debiti tributari vanno iscritti alla voce D.11 del passivo di stato patrimoniale.

B. CLASSIFICAZIONE

La classificazione dei debiti tributari nel bilancio d'esercizio deve rispondere al postulato della comprensibilità (chiarezza) in precedenza richiamato.

I debiti per le singole imposte devono essere iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano legalmente compensabili, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in quest'ultimo caso gli importi di cui è

stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce C.II.5.

Scadenza

Normalmente i debiti tributari hanno scadenza entro l'esercizio successivo; nel caso esistessero debiti con scadenza oltre l'esercizio successivo, gli stessi devono essere rappresentati distintamente in bilancio.

C. VALUTAZIONE

I debiti tributari vanno esposti in bilancio al valore nominale, comprensivo di eventuali sovrattasse, pene pecuniarie e interessi maturati ed esigibili alla data di bilancio.

C.I. Crediti verso erario

I crediti verso l'erario devono essere iscritti all'attivo di stato patrimoniale tra gli Altri crediti (voce C-II-5), se non compensabili come indicato al precedente punto B; qualora fossero di ammontare significativo devono essere evidenziati separatamente in nota integrativa.

Riguardo alla scadenza si sottolinea come la stessa "...deve essere determinata in base ai termini di fatto del realizzo quando questi contrastino con i presupposti contrattuali o giuridici¹¹"; conseguentemente occorre valutare quanta parte dei crediti in oggetto verrà ragionevolmente incassata entro l'esercizio successivo e quanta parte oltre lo stesso, ai fini di una separata evidenziazione nello stato patrimoniale.

¹¹ Vedi documento n. 15 "I crediti", capitolo C.II.b.

Natura

Quando vi siano singoli debiti tributari di importo rilevante con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio abbia conoscenza, tali debiti devono avere separata indicazione nello stato patrimoniale o preferibilmente in nota integrativa.

I crediti verso l'erario sono soggetti ai medesimi criteri di valutazione previsti per i crediti¹².

Gli interessi sui crediti vantati verso l'erario vanno calcolati in base alle modalità previste dalla normativa vigente e riconosciuti per competenza, proporzionalmente al credito in essere.

C.II. Crediti d'imposta sui dividendi¹³

I crediti d'imposta sui dividendi vanno contabilizzati a conto economico in aumento dei dividendi (voce C.15 di conto economico), avendo come contropartita di stato patrimoniale la voce crediti verso erario (all'interno della voce C.II.5).

In bilancio i dividendi devono essere iscritti in base al principio di competenza, vale a dire nel momento

¹² Vedi documento n. 15 "I crediti", capitolo D - Valutazione.

¹³ Con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 467 del 18 dicembre 1997, ai dividendi distribuiti compete un credito d'imposta solo e nella misura in cui la società erogante ha effettivamente pagato l'IRPEG sugli utili distribuiti. Nei casi in cui la società erogante abbia conseguito redditi esenti o agevolati (ad esempio: Dual Income Tax, redditi nel Mezzogiorno, dividendi esteri), al fine di conservare l'agevolazione anche in capo al percipiente il dividendo, è prevista l'attribuzione di un credito d'imposta "virtuale" (o "limitato"), che si considera utilizzato prima degli altri crediti, mentre l'eventuale eccedenza rispetto all'IRPEG dovuta, non può essere chiesta a rimborso, né riportata a nuovo.

in cui sorge il relativo diritto di credito, momento che corrisponde alla delibera di distribuzione da parte della partecipata; i dividendi da società controllate possono essere iscritti anche in base al principio della “ maturazione ”, ossia nell'esercizio in cui gli utili sono prodotti da parte della società controllata ¹⁴.

Fiscalmente invece i dividendi sono riconosciuti in base al principio di cassa, ossia al momento del loro percepimento, e anche il diritto al relativo credito d'imposta sorge contestualmente all'incasso dei dividendi.

Qualora l'incasso dei dividendi abbia luogo in un esercizio successivo a quello della loro iscrizione in bilancio, per il principio della competenza, nell'esercizio di iscrizione occorre rilevare anche gli effetti fiscali relativi ai dividendi; vanno quindi calcolate le imposte differite, limitatamente all'IRPEG, tenendo conto del relativo credito d'imposta, che deve essere portato ad incremento del dividendo, sebbene il diritto verso l'erario per il credito d'imposta non sia ancora sorto dal punto di vista giuridico. La contropartita di stato patrimoniale non sarà rappresentata dai crediti verso l'erario, ma da una attività per imposte anticipate; nell'esercizio di incasso del dividendo si rileverà nell'attivo di stato patrimoniale il

credito verso l'erario ¹⁵, che sarà utilizzato a scomputo delle imposte sul reddito dovute ¹⁶.

¹⁴ Il documento n. 21 “ Il metodo del patrimonio netto ”, a pag. 32 afferma “ presso società controllanti, aventi pieno dominio sull'assemblea della controllata, si sta affermando la prassi di contabilizzare il dividendo della controllata già nell'esercizio in cui esso “ matura ”: ciò sulla base della proposta di distribuzione deliberata dagli amministratori della controllata, antecedente a quella degli amministratori della controllante che approvano il progetto di bilancio. Si ritiene che il trattamento contabile descritto sia corretto, in quanto fa prevalere la sostanza sulla forma ”.

¹⁵ Si ipotizzi la registrazione di un dividendo netto di L. 63 nell'esercizio X, che verrà incassato nell'esercizio X + 1; fiscalmente il dividendo risulta imponibile nell'esercizio di percezione (art. 56, 2° comma T.U. 917/86).

Nell'esercizio X le registrazioni contabili sarebbero le seguenti:

crediti verso partecipate 63 a dividendi 100

attività per imposte anticipate 37

imposte differite a passività per imposte differite 37

Essendo il saldo delle imposte pari a zero nello stato patrimoniale è preferibile procedere alla compensazione fra l'attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite.

¹⁶ Se il credito di imposta è di tipo “ virtuale ”, ai sensi del D.Lgs. 467/97, lo stesso non può essere chiesto a rimborso o riportato a nuovo.

FONDI PER IMPOSTE: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

D. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

I fondi per imposte, che sono inclusi tra i fondi per rischi ed oneri ¹⁷, accolgono:

— gli accantonamenti per imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza indeterminata, ad esempio derivanti da accertamenti o contenziosi in corso;

— le imposte differite, di cui alla successiva trattazione in questo documento.

¹⁷ Vedi documento n. 19 “ I fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti ”.

Classificazione minima

E. CLASSIFICAZIONE

La classificazione dei fondi per imposte nel bilancio d'esercizio deve rispondere al postulato della comprensibilità (chiarezza) in precedenza richiamato.

L'evidenziazione dei fondi per imposte deve avvenire nella voce B.2 - Fondi per rischi ed oneri del passivo di stato patrimoniale, con separata indicazione dei fondi per imposte differite rispetto agli altri fondi per imposte.

F. VALUTAZIONE

La legge non detta criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi per imposte; nella valutazione degli stessi occorre tener presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

F.1. Fondo per imposte

Il fondo per imposte comprende le passività per imposte probabili, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati, quali accertamenti non definitivi, contenziosi in corso e altre fattispecie similari; mentre i debiti tributari certi (che includono anche gli accertamenti definitivi e i contenziosi chiusi) devono essere iscritti alla voce D.11 del passivo.

La valutazione delle passività per imposte probabili deve essere effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto di esperienze passate, situazioni similari, dell'evoluzione interpretativa sia della dottrina che della giurisprudenza.

Da quanto detto in precedenza, deriva che i fondi per imposte devono essere esposti nello stato patrimoniale tra i fondi per rischi ed oneri (art. 2424 Codice Civile) con le seguenti minime classificazioni:

B. FONDI PER RISCHI ED ONERI

-
- 2) a. Per imposte
- b. Per imposte differite
-

La contropartita a conto economico degli accantonamenti al fondo per imposte imputabili ad esercizi precedenti è normalmente rappresentata dalla voce E.21 — Oneri straordinari/Imposte relative a esercizi precedenti; mentre gli accantonamenti di competenza dell'esercizio vanno iscritti alla voce 22 — Imposte sul reddito d'esercizio.

Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, qualora l'ammontare accantonato nel fondo risulti carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza deve essere imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti, in caso contrario, l'eventuale eccedenza deve essere imputata nei proventi straordinari.

Gli ammontari stanziati nel fondo per imposte devono essere utilizzati in caso di provvedimenti legislativi, quali concordati o condoni, che permettono di sanare le circo-stanze che avevano motivato la costituzione del fondo in oggetto.

Fondo imposte differite

Il trattamento delle imposte differite è illustrato al capitolo successivo.

LE PASSIVITÀ PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE

G. DEFINIZIONI CARATTERISTICHE

E

Come già detto nel capitolo “Richiamo dei principi contabili”, le imposte sul reddito hanno la natura di oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, conseguentemente, per il principio della competenza, nel bilancio devono essere recepite le imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte anticipate) e quelle che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite).

La loro contabilizzazione deriva dalle differenze temporanee¹⁸ tra il valore attribuito ad una attività o ad una passività secondo criteri civilistici ed il valore attribuito a quell'attività o a quella passività ai fini fiscali.

Le differenze temporanee concorrono nel loro complesso a determinare la base di calcolo delle imposte anticipate e differite.

Dette differenze, tenuto conto della legislazione fiscale vigente al

momento della stesura di questo documento, sono originate prevalentemente da differenze tra il risultato prima delle imposte da bilancio civilistico determinato senza interferenze fiscali, e l'imponibile fiscale, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi¹⁹. Si tratta di ricavi e costi o di parte di essi che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Le differenze temporanee si distinguono in:

- differenze temporanee tassabili;
- differenze temporanee deducibili.

Le prime hanno segno positivo e danno luogo ad ammontari imponibili negli esercizi a venire, generando passività per imposte differite, ne sono esempi:

- i componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico (come le plusvalenze su beni patrimoniali e strumentali²⁰, le rivalutazioni di par-

¹⁸ Nello IAS 12 tali differenze sono chiamate “temporary differences”. La precedente versione dello IAS 12 trattava le differenze temporanee tra reddito imponibile e risultato civilistico prima delle imposte (“timing differences”). In base alla legislazione fiscale vigente al momento della stesura di questo documento tutte le “timing differences” sono ricomprese nelle “temporary differences”.

¹⁹ Differenze tra il valore di una attività o di una passività secondo criteri civilistici e quello a fini fiscali possono sorgere anche a seguito di operazioni di conferimento di aziende e di fusioni o scissioni.

²⁰ Attualmente le plusvalenze in oggetto possono essere tassate nell'esercizio in cui sono state realizzate o, se i beni siano stati posseduti per un

tecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto ²¹ e i dividendi rilevati per competenza ²²);

— i componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui verranno imputati al conto economico civilistico;

— gli ammortamenti anticipati, se imputati direttamente a riserva di patrimonio netto ²³.

Le seconde hanno segno negativo e danno luogo ad ammontari imponibili nell'esercizio in

cui si rilevano, generando attività per imposte anticipate, ne sono esempi:

— i componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico a seguito di norme fiscali che prevedono:

— *limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore*, come: la svalutazione dei crediti ²⁴ (art. 71, 1° comma), i rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 60, 2° comma T.U. 917/86), l'ammortamento dei beni materiali (art. 67, 2° comma), l'ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art. 68, 1° e 3° comma), l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art. 69, 3° comma), i rischi su cambi (art. 72), i lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art. 73,

periodo non inferiore a tre anni, in quote costanti nell'esercizio stesso e in quelli successivi, ma non oltre il quarto (art. 54, 4° comma, T.U. 917/86).

Per cui se nell'esercizio X si consegue una plusvalenza di 100, non avente carattere straordinario e quindi iscritta nella voce A.5 - *Altri ricavi e proventi* del conto economico, e si opti per la rateizzazione della stessa ai fini fiscali, nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio X si avrà una ripresa in diminuzione per 80, mentre nel bilancio di esercizio si dovrà effettuare un accantonamento per imposte differite per 33 (80 x 41,25% - 37% IRPEG e 4,25% IRAP):

imposte sul reddito dell'esercizio	a	debiti tributari	8,25
imposte differite	a	fondo imposte differite	33

in tal modo l'ammontare delle imposte a conto economico (41,25) è pari a quello che si avrebbe avuto se non si fosse optato per la rateizzazione della plusvalenza (100x41,25%).

La medesima contabilizzazione si avrebbe in caso di plusvalenza straordinaria soggetta a tassazione ai fini IRAP, mentre in caso di plusvalenza straordinaria non soggetta a tassazione ai fini IRAP cambierebbe solo l'aliquota per il calcolo delle imposte differite (37%, anziché 41,25%).

In ciascuno dei quattro esercizi successivi, nella dichiarazione dei redditi verrà effettuata una ripresa in aumento per 20, con conseguente utilizzo nel bilancio d'esercizio del fondo imposte differite per 8,25:

fondo imposte differite	a	debiti tributari	8,25
-------------------------	---	------------------	------

per cui l'ammontare delle imposte a conto economico sarà pari a zero.

²¹ Vedi il paragrafo sulle imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate.

²² Vedi la precedente nota 13.

²³ Vedi il successivo paragrafo H.IV.

24

Si ipotizzi che nell'esercizio X vengano svalutati dei crediti per 100 e che fiscalmente la svalutazione non sia deducibile, in quanto eccedente i limiti previsti dall'art. 71, 1° comma del T.U. 917/86 e non sussistendo gli elementi certi e precisi richiesti dal medesimo T.U.. Nella dichiarazione dei redditi relativa a tale esercizio la svalutazione sarà ripresa in aumento nella determinazione dell'imponibile, tuttavia, in previsione della deducibilità della perdita nei futuri esercizi, saranno stanziate le imposte anticipate (nella misura del 37%, in quanto le perdite su crediti non sono deducibili ai fini IRAP), per cui le registrazioni contabili saranno le seguenti:

svalutazione dei crediti	a	crediti	100
imposte sul reddito	a	debiti tributari	37
attività per imposte anticipate	a	imposte differite	37

quindi il carico di imposte a conto economico sarà pari a zero.

Nell'esercizio in cui si manifesteranno le condizioni che ne permettono la deducibilità fiscale, l'ammontare delle perdite su crediti, già iscritte a bilancio nell'esercizio X, sarà portato in diminuzione nella relativa dichiarazione dei redditi; per allineare il carico fiscale al risultato prima delle imposte si dovranno poi utilizzare le imposte anticipate presenti in bilancio, effettuando la seguente registrazione:

imposte differite	a	attività per imposte anticipate	37
-------------------	---	---------------------------------	----

1° comma), i costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 73, 2° comma), gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 73, 3° comma) e gli altri accantonamenti non previsti da norme tributarie ²⁵ (art. 73, 4° comma);

— *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 (art. 67, 7° comma, T.U. 917/86) e delle spese di rappresentanza (art. 74, 2° comma), o *facoltativamente differita*, come gli adeguamenti, per sopravvenute modificazioni normative e retributive, del fondo di indennità di fine rapporto e dei fondi di previdenza del personale dipendente (art. 70, 2° comma), le spese di ricerca e sviluppo (art. 74, 1° comma) e le spese di pubblicità e propaganda (art. 74, 2° comma); o

— *una rilevazione per cassa*, come le imposte deducibili (art. 64, 1° comma T.U. 917/86) e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 64, 4° comma);

— i componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al conto economico civilistico.

Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili (determinanti un minor carico fiscale futuro), anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali ²⁶.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite

²⁵ È il caso di tutti gli accantonamenti a fondi rischi ed oneri la cui deducibilità fiscale non è immediata.

²⁶ Vedi il successivo paragrafo H.II.

non devono essere contabilizzate qualora relative a differenze tra imponibile fiscale e risultato del bilancio d'esercizio prima delle imposte, che non si riverseranno in esercizi successivi ²⁷.

Inoltre le attività per imposte anticipate non devono essere contabilizzate qualora non vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero, come meglio precisato nel successivo paragrafo H.I. Le passività per imposte differite passive non devono essere contabilizzate qualora esistano scarse probabilità che tale debito insorga ²⁸; potrebbe essere il caso delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta per i quali sussistono fondati motivi per ritenere che non saranno utilizzati con modalità tali da far venir meno il presupposto di non tassabilità.

A tale proposito occorre però precisare che non si ritiene corretto non stanziare le imposte differite relative ad ammortamenti anticipati sulla base della motivazione che,

²⁷ Tali differenze, denominate differenze "permanenti" nella precedente versione dello IAS 12, si originano in presenza di costi parzialmente o totalmente indeducibili a fini fiscali (quali: i costi non inerenti (art. 75, 5° comma T.U. 917/86), le liberalità non deducibili (art. 65, 4° comma), le liberalità deducibili per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto (art. 65, 1° e 2° comma), gli interessi passivi indeducibili (art. 63, 1° e 2° comma) e la parte non deducibile delle spese di rappresentanza (art. 74, 2° comma), o da componenti positivi di reddito fiscalmente esenti, in tutto o in parte, (quali: i componenti positivi esenti (art. 58, 1° comma, lettera a) T.U. 917/86) e i componenti positivi soggetti a ritenuta alla fonte (art. 58, 1° comma, lettera b) e art. 115, 2° comma) o dall'inclusione nell'imponibile fiscale di componenti negativi di reddito non considerati come costi nel bilancio d'esercizio (quali: le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione, che sono deducibili anche se non iscritti a conto economico (art. 62, 4° comma e art. 95, 2° comma T.U. 917/86).

²⁸ In tal senso si esprime anche il Comitato di contatto della D.G. XV della Commissione Europea.

continuando ad effettuare nuovi investimenti in immobilizzazioni, negli esercizi futuri si genereranno sempre ammortamenti anticipati in modo tale che le relative differenze temporanee non si riverseranno mai.

Norme civilistiche

Il D.Lgs. 127/91 non contempla espressamente l'allocazione di importi connessi ai debiti per imposte differite e ai crediti per imposte anticipate di cui si è detto nel precedente capitolo.

Peraltro occorre evidenziare:

— che lo schema economico di cui all'art. 2425 Codice Civile considera le imposte sul reddito costi della gestione e non erogazione di reddito;

H. RILEVAZIONE

Si devono rilevare nello stato patrimoniale e nel conto economico gli effetti derivanti dalle differenze temporanee determinatesi come sopra descritto.

Le imposte differite devono essere calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte ²⁹ le differenze temporanee tra il valore di una attività o di una passività, incluse le voci del patrimonio netto ³⁰, secondo criteri

²⁹

Tale metodo è noto come “allocazione globale”; la precedente versione dello IAS 12 consentiva anche il metodo della “allocazione parziale”, ora non più consentito, che prevedeva la possibilità di non calcolare le imposte differite sulle differenze temporanee se esisteva la ragionevole certezza che le stesse non si sarebbero riversate entro un certo periodo (almeno tre anni).

³⁰

Le voci del patrimonio netto per le quali possono sorgere differenze temporanee sono rappresentate dalle riserve in sospensione d'imposta. Per le riserve originate da operazioni che non hanno interessato il conto economico vedi il successivo paragrafo I.I.; vedi inoltre il precedente paragrafo G

— che il principio di competenza dei costi e dei ricavi (enunciato dall'art. 2423-bis, 1° comma, numero 3 Codice Civile) impone di computare le imposte sul reddito secondo competenza e non nell'esercizio in cui le imposte vengono pagate o nell'esercizio al quale si riferisce la dichiarazione dei redditi;

— che il principio dell'effettiva realizzazione degli utili iscrivibili a bilancio (enunciato nell'art. 2423-bis, 1° comma, numero 2 Codice Civile) impone che il risultato d'esercizio tenga conto dell'onere fiscale relativo a quel periodo;

— che il principio di prudenza (enunciato nell'art. 2423-bis, 1° comma, numero 1 del Codice Civile) impone il corretto stanziamento di tutti gli oneri (compresi quelli fiscali). civilistici e il valore attribuito a quell'attività o a quella passività a fini fiscali, applicando l'aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno.

Ai fini IRAP le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle IRPEG, a causa della specificità delle norme IRAP in materia di imponibilità e di deducibilità; conseguentemente occorre effettuare calcoli separati delle imposte differite ai fini IRPEG e ai fini IRAP.

L'onere fiscale dell'esercizio deve essere rappresentato quindi da:

— gli accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;

— l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene siano state pagate

per la contabilizzazione delle imposte differite connesse alle voci di patrimonio netto.

anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso, e

— le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tener conto sia delle variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.

Non è consentito utilizzare altri metodi di contabilizzazione.

H.I. *Calcolo della tassazione differita*

Le imposte differite e le imposte anticipate devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, 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.

Qualora fossero previste differenti aliquote fiscali da applicarsi a differenti livelli di reddito ³¹, le imposte differite e anticipate vanno calcolate utilizzando le aliquote medie attese nei periodi in cui le differenze temporanee si riverseranno. Nel caso in cui risultasse particolarmente difficoltoso determinare l'aliquota media per gli esercizi futuri, è accettabile utilizzare l'aliquota effettiva dell'ultimo esercizio.

Le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della

prudenza, se non vi è la ragionevole certezza ³² dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare. In presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria.

L'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio deve essere rivisto ogni anno in quanto occorre verificare se continua a sussistere la ragionevole certezza di conseguire in futuro redditi imponibili fiscali e quindi la possibilità di recuperare l'intero importo delle imposte anticipate.

Non è ammessa, in alcun caso, l'attualizzazione delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite ³³.

L'iscrizione nello stato patrimoniale dell'attività per imposte anticipate deve essere effettuata solo se esistono i presupposti per il suo riconoscimento, conseguentemente un'imposta anticipata non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, deve essere iscritta

32

La ragionevole certezza deve essere comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali pluriennali attendibili.

33

A riguardo lo IAS 12 al paragrafo 54 afferma: “ La determinazione attendibile del valore scontato delle attività e delle passività fiscali differite richiede una dettagliata programmazione del tempo di annullamento di ogni differenza temporanea. Molto spesso tale programmazione è praticamente impossibile o molto complessa. Consentire, ma non richiedere, l'attualizzazione comporterebbe attività e passività fiscali differite non confrontabili tra imprese diverse. Perciò, questo principio contabile internazionale non richiede né consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite ”.

31

È il caso della Dual Income Tax (DIT) introdotta dal D.Lgs. 466/97, che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta (19%) sulla parte di reddito imponibile corrispondente alla remunerazione ordinaria (sulla base di un coefficiente stabilito dal Ministero delle Finanze) dell'incremento del patrimonio netto rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996.

nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

H.II. *Perdite fiscali*

La perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere normalmente portata a diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri³⁴. Il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non 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, entro il periodo in cui le perdite sono riportabili. Conseguentemente il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non deve essere iscritto a bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo che sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:

— esiste una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria;

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

Se sussistono le condizioni indicate nel paragrafo precedente, il risparmio fiscale connesso a perdite riportabili sarà quindi iscritto nello stato patrimoniale tra i crediti per imposte anticipate, avendo come contropartita a conto economico un accredito della voce 22- Imposte sul reddito dell'esercizio.

³⁴ Per la vigente legislazione ciò è possibile solo ai fini IRPEG e entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui la perdita si è verificata.

Un'imposta anticipata derivante da perdite riportabili ai fini fiscali, non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, deve essere iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

Qualora nel passivo di stato patrimoniale siano presenti imposte differite, relative a differenze temporanee tassabili in esercizi successivi, che si riverseranno nel periodo in cui le perdite riportabili saranno utilizzabili ai fini fiscali, il beneficio futuro connesso a tali perdite dovrà essere portato a deduzione dalla passività per imposte differite fino a concorrenza di tali differenze temporanee. Il confronto va fatto tra perdita fiscale e differenze tassabili in futuro.

H.III. *Imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate*³⁵

Nel bilancio d'esercizio deve essere stanziato un fondo per le imposte che la società dovrà pagare sulla distribuzione di utili indivisi delle controllate e delle collegate valutate con il metodo del patrimonio netto; lo stanziamento dovrà essere effettuato nello stesso esercizio in cui si rileva la plusvalenza sulla partecipazione³⁶.

Tale stanziamento non va effettuato qualora la distribuzione di tali utili non dia origine a tassazione, per effetto del credito d'imposta³⁷, o se è ragionevolmente dimostrabile

³⁵ Vedi Documento n. 17 " Il bilancio consolidato ", capitolo 11.5.

³⁶ I maggiori valori derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto non sono tassabili nell'esercizio in cui sono rilevati a conto economico, ma nell'esercizio e nella misura in cui sono realizzati (art. 54, comma 2-bis, T.U. 917/86).

³⁷ Vedi la precedente nota n. 11.

che gli utili saranno reinvestiti indefinitamente e la partecipazione sarà mantenuta in via permanente.

H.IV. Ammortamenti anticipati

38

Gli ammortamenti anticipati effettuati esclusivamente in applicazione della normativa fiscale³⁹ in aggiunta agli ammortamenti economico-tecnici, devono essere contabilizzati secondo una delle seguenti modalità:

— imputandoli direttamente ad una riserva di patrimonio netto, in sede di distribuzione dell'utile, senza transitare da conto economico⁴⁰ (*trattamento raccomandato*); tale trattamento, consentendo di ottenere benefici fiscali senza alterare la corretta rappresentazione del risultato d'esercizio, è raccomandato dalla Commissione;

— imputandoli a conto economico in aggiunta a quelli ordinari, con contropartita la riduzione delle immobilizzazioni materiali (*trattamento consentito*); tale trattamento è peraltro, allo stato

attuale, consentito in quanto deriva da una prassi ancora in uso;

la Commissione peraltro auspica che le imprese si indirizzino in futuro verso il trattamento raccomandato.

Nel primo caso gli ammortamenti anticipati, non imputati a conto economico, sono deducibili ai fini fiscali se indicati come variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e accantonati in una riserva di patrimonio netto a seguito della delibera assembleare di approvazione del bilancio d'esercizio. Dato che le imposte sul reddito dell'esercizio devono essere calcolate secondo il principio della competenza, a conto economico devono essere iscritte le imposte differite sugli ammortamenti anticipati dedotti unicamente in sede di dichiarazione dei redditi, con contropartita l'apposito fondo del passivo di stato patrimoniale⁴¹.

Negli esercizi successivi a quello in cui le quote di ammortamento complessivamente dedotte dal reddito d'impresa hanno raggiunto il costo fiscalmente riconosciuto occorre continuare a iscrivere a conto economico gli ammortamenti ordinari fino a che il loro ammontare non raggiunga il valore ammortizzabile del cespite, dato che l'ammontare

38

Vi sono altre ipotesi di appostazioni effettuate, anche nel bilancio civilistico, ai soli fini di usufruire di benefici fiscali non altrimenti ottenibili; viene qui trattato il caso degli ammortamenti anticipati che si ritiene più importante.

39

L'art. 67, 3° comma, T.U. 917/86 consente di incrementare la misura degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali fino a due volte quella prevista in via ordinaria, a titolo di ammortamento anticipato, nell'esercizio in cui i beni ammortizzabili sono entrati in funzione e nei due successivi.

40

Il D.M. 15 febbraio 1995, relativo all'approvazione e alle istruzioni dei modelli per le dichiarazioni 1995 dei redditi, stabilisce che " In considerazione dell'eliminazione delle voci 24 e 25 dello schema di conto economico, previsto dall'art. 2425 del Cod. Civ., l'apposita riserva, nella quale va accantonato l'ammortamento anticipato — qualora lo stesso non sia imputato all'ammortamento dei beni — può essere costituita senza la sua indicazione nel conto economico ".

41

Ad esempio se il risultato prima delle imposte è pari a 300 e si è optato per l'effettuazione di ammortamenti anticipati per 100 unicamente in dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che l'imponibile ai fini fiscali è pari a 200, si avrà la seguente situazione:

risultato prima delle imposte	300
imposte sul reddito dell'esercizio	
— correnti (200 x 41,25%)	(82,5)
— differite (100 x 41,25%)	(41,25)
utile dell'esercizio	176,25

In sede di assemblea per l'approvazione del bilancio, 100 di utile verrà destinato ad una apposita riserva di patrimonio netto, denominata " Riserva da ammortamenti anticipati ".

complessivo degli ammortamenti iscritti a conto economico nei diversi esercizi deve essere pari al valore del cespite. Ovviamente tali ulteriori ammortamenti ordinari non sono fiscalmente deducibili; conseguentemente il fondo imposte differite verrà addebitato a fronte delle imposte sugli ammortamenti ordinari non deducibili ⁴².

Nel secondo caso non vanno stanziati in bilancio le imposte differite anche se l'iscrizione a conto economico degli ammortamenti anticipati comporta un differimento della tassazione. Nella nota integrativa si dovranno comunque indicare i valori delle immobilizzazioni materiali, degli ammortamenti, del patrimonio netto e del risultato di esercizio che si sarebbero iscritti in bilancio se non si fossero contabilizzati gli ammortamenti anticipati; si dovrà altresì indicare

l'effetto imposte sul risultato e sul patrimonio netto così rettificati.

Tali informazioni dovranno essere fornite fino a quando l'effetto sul patrimonio netto sarà significativo.

Per le aziende che, avendo in passato utilizzato il metodo consentito, intendessero adottare il metodo raccomandato sono nel seguito fornite le relative modalità di trattamento contabile nell'esercizio di adozione del nuovo metodo.

Gli ammortamenti anticipati accumulati all'inizio dell'esercizio ⁴³ andranno riclassificati in un conto di patrimonio netto denominato "Riserva da ammortamenti anticipati", contestualmente si dovranno accantonare le relative imposte differite, addebitando una riserva di utili indivisi o, in assenza delle stesse, la voce oneri straordinari del conto economico; l'intera operazione dovrà essere deliberata dall'Assemblea.

42

Ipotizzando che nell'anno X si acquisti un bene (costo storico di 1.000 e aliquota di ammortamento del 20%) e che nel medesimo esercizio e in quelli successivi si effettuino ammortamenti anticipati in misura pari a quella degli ordinari, stanziando le relative imposte differite, alla fine dell'esercizio X + 2 il bene sarà completamente ammortizzato dal punto di vista fiscale. In contabilità saranno presenti un fondo ammortamento ordinario pari a 500, una riserva da ammortamenti anticipati pari a 500 e un fondo imposte differite per 206,25 (500 x 41,25%). A partire dall'esercizio X + 3 verranno contabilizzati ammortamenti ordinari non deducibili, ripresi in aumento nella dichiarazione dei redditi con contemporaneo utilizzo del fondo imposte differite per pari ammontare, mentre la riserva da ammortamenti anticipati verrà progressivamente riclassificata a riserve liberamente disponibili, effettuando, a titolo esemplificativo, le seguenti scritture (negli esercizi X + 3 e X + 4):

riserva da ammortamenti

anticipati a riserve liberamente disponibili

200

ammortamenti ordinari a immobilizzazioni materiali

200

fondo imposte differite a imposte sul reddito dell'esercizio

82,5

43

Ci si riferisce all'ammontare dei fondi ammortamento, ordinari più anticipati, risultante in eccesso rispetto al fondo ammortamento determinato secondo criteri economico-tecnici.

I. ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Le imposte differite devono essere indicate nel conto economico in un'apposita sottovoce della voce 22 — Imposte sul reddito dell'esercizio⁴⁴, in quanto dette imposte, come quelle correnti sono considerate, costi dell'esercizio. Le imposte anticipate sono iscritte nella stessa voce con segno negativo in quanto concorrono con tale segno ad identificare l'importo delle imposte sul reddito iscritto alla voce 22. Deve inoltre essere fornita un'adeguata informativa in nota integrativa.

Qualora il fondo imposte differite accantonato in esercizi precedenti si riveli esuberante l'eccedenza deve essere imputata a rettifica dell'importo della voce 22b — Imposte differite⁴⁵, salvo il caso in cui il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto⁴⁶.

I crediti per imposte anticipate e i debiti per imposte differite devono essere compensati se la compensazione è consentita giuridicamente. Qualora dalla compensazione emerga un credito occorre valutare la recuperabilità dello stesso, come previsto nel precedente paragrafo H.I.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite

devono essere indicate separatamente dalle altre attività e passività, se di ammontare significativo.

È necessario inoltre distinguere tra debiti e crediti per imposte correnti e le passività e le attività per imposte differite.

Non è consentito portare le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui sono correlate⁴⁷, in quanto in contrasto con la clausola generale della chiarezza⁴⁸ e con la norma che vieta i compensi di partite⁴⁹.

Ad esempio qualora sia necessario stanziare un fondo per oneri relativamente a costi di competenza dell'esercizio, ma che avranno deducibilità fiscale in esercizi futuri, non è consentito accantonare il fondo al netto dell'effetto fiscale positivo che si avrà nell'esercizio in cui si manifesterranno i costi. Lo stanziamento deve invece essere effettuato per l'intero ammontare dei costi di competenza, rilevando le imposte anticipate correlate, se sussistono i presupposti per il loro riconoscimento.

Le passività per imposte differite sono indicate nello stato patrimoniale alla voce B 2 — Fondi per rischi ed oneri — per imposte differite.

Le attività per imposte anticipate devono essere indicate in un'apposita voce tra i crediti dell'attivo circolante (C.II.5), pur non trattandosi di un credito vero e proprio, non sussistendo infatti il

⁴⁴ Il documento n. 1 - Serie Interpretazioni, "Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi secondo corretti principi contabili", a pag. 28, afferma che la voce 22 del conto economico deve essere suddivisa in due sotto voci: 22a - *Imposte correnti* e 22b - *Imposte differite*.

⁴⁵ Vedi il documento n. 1 - Serie Interpretazioni, "Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi secondo corretti principi contabili", nota n. 7, pag. 29.

⁴⁶ Vedi il successivo paragrafo I.I.

⁴⁷ Con questo documento si puntualizza che la prassi adottata in passato non è più consentita.

⁴⁸ Art. 2423, 2° comma del Cod. Civ.

⁴⁹ Art. 2423-ter, ultimo comma del Cod. Civ.

diritto ad esigere un dato ammontare dall'Erario⁵⁰.

I.I. Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto

Le imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto, senza transitare da conto economico, vanno contabilizzate nel fondo imposte differite tramite riduzione della posta di patrimonio netto creatasi a seguito dell'operazione stessa. Tali fattispecie a titolo esemplificativo sono costituite da:

— rivalutazione di beni iscritti nell'attivo di stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi⁵¹;

— riserve e fondi in sospensione di imposta⁵²,

— conferimenti di aziende in regime di sospensione di imposta⁵³,

— scissioni in cui la beneficiaria iscrive i beni al valore normale.

⁵⁰ Vedi documento n. 15 “ I crediti ”, capitolo A.I.

⁵¹ Normalmente le leggi che obbligano o consentono di effettuare rivalutazioni monetarie (l. 2 dicembre 1975, n. 576; l. 19 marzo 1983, n. 72; l. 29 dicembre 1990, n. 408; l. 30 dicembre 1991, n. 413) prevedono che in contropartita alla rivalutazione dei beni venga iscritta una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione, se non in caso di liquidazione della società o di distribuzione della riserva stessa; conseguentemente le imposte differite devono essere contabilizzate nel momento in cui si prevede che una delle due fattispecie si realizzi, tenendo conto che nel caso delle riserve relative alle leggi 408/90 e 413/91, in caso di distribuzione viene riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva corrisposta sui saldi di rivalutazione.

⁵² Tra cui i contributi in conto capitale accantonati a riserva negli esercizi precedenti a quello in corso al 1° gennaio 1998 (l'art. 55, 3° comma del T.U. 917/86 prevedeva per i contributi in conto capitale che “...il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite di esercizio...”); tale agevolazione è stata eliminata dalla legge n. 449 del 27 dicembre 1997).

⁵³ In base all'opzione prevista dagli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 358 dell'8 ottobre 1997.

NOTA INTEGRATIVA

L. NOTA INTEGRATIVA

La nota integrativa deve fornire, con riferimento alle imposte sul reddito, le seguenti informazioni:

a) le variazioni significative intervenute nella consistenza delle voci debiti e crediti tributari, rispetto all'esercizio precedente;

b) le variazioni intervenute nella consistenza dei fondi, il loro utilizzo e gli accantonamenti effettuati;

c) debiti tributari di rilevante ammontare e con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio sia a conoscenza;

d) le rettifiche di valore e gli accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie e la loro incidenza sul risultato dell'esercizio;

e) la riconciliazione, con le relative spiegazioni, fra l'onere fiscale da bilancio e l'onere fiscale teorico qualora tali differenze siano significative (vedi allegato I);

f) relativamente ai fondi per imposte:

— i criteri adottati per lo stanziamento,

— in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali, qualora non si sia ritenuto opportuno effettuare accantonamenti al fondo per imposte, le motivazioni a supporto del mancato stanziamento⁵⁴;

g) per quanto concerne le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate:

— una descrizione delle principali differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate;

— l'indicazione di eventuali variazioni rispetto all'esercizio precedente nell'aliquota fiscale applicata alle differenze temporanee;

— le motivazioni del mancato stanziamento delle imposte sugli utili non distribuiti di controllate e collegate;

— le imposte differite e anticipate che sono state accreditate o addebitate al patrimonio netto;

— le differenze temporanee, eventualmente raggruppate per natura omogenea, ivi comprese quelle derivanti dalle riserve e dai fondi in sospensione d'imposta, per le quali non si è provveduto allo stanziamento delle relative imposte anticipate o differite e i motivi del mancato stanziamento;

h) relativamente alle perdite fiscali riportabili:

— l'ammontare del risparmio fiscale contabilizzato nel bilancio, relativo a perdite dell'esercizio o a perdite riportabili sostenute in esercizi precedenti, fornendo le motivazioni a supporto dell'iscrizione dello stesso;

— l'ammontare del beneficio fiscale connesso a perdite fiscali riportabili non ancora contabilizzato in bilancio.

⁵⁴

A tal proposito si veda il documento n. 19, paragrafo C.VI - *Passività ed attività potenziali*.

BILANCIO CONSOLIDATO

M. IL BILANCIO CONSOLIDATO

Il bilancio consolidato non ha rilevanza fiscale e deve quindi essere depurato dalle interferenze derivanti dalla normativa tributaria che possono essere presenti nei bilanci d'esercizio delle imprese consolidate⁵⁵, inoltre devono essere stanziati le imposte differite derivanti dall'eliminazione delle sopracitate interferenze, nonché dalle rettifiche apportate per uniformare i criteri di valutazione e dalle altre rettifiche di consolidamento⁵⁶.

Il Documento n. 17 - *Il bilancio consolidato* affronta alcuni argomenti specifici relativi alle imposte e alle imposte differite nel bilancio consolidato, quali:

- l'eliminazione delle partite di natura fiscale (capitolo 9.6);

- il riconoscimento degli effetti fiscali nella determinazione dei valori correnti delle attività e delle passività per la ricostruzione del prezzo di cessione (punto (e) del capitolo 10.2 - *Determinazione dei valori che compongono la differenza alla data di acquisto della partecipazione*);

- gli effetti fiscali su utili e perdite infragruppo da eliminare (capitolo 11.2, punto c);

- le imposte sugli utili indivisi delle partecipate nel caso di preparazione del bilancio consolidato e di applicazione del metodo del patrimonio netto (capitolo 11.5).

Per quanto concerne gli argomenti sopraelencati si rimanda quindi al Documento citato.

Relativamente alla contabilizzazione delle imposte differite il capitolo 9.7 del documento n. 17 è sostituito dal seguente:

“ 9.7 CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE DIFFERITE

La normativa sia in tema di bilancio d'esercizio che di bilancio consolidato non detta particolari norme in materia di contabilizzazione delle imposte sul reddito, sia correnti che differite. Tuttavia, anche l'onere per imposte deve essere trattato secondo i principi generali della competenza e della prudenza. Per l'applicazione di detti principi generali, si rende necessario il ricorso ad appropriate regole tecniche rappresentate dal principio contabile n. 24 - *Trattamento delle imposte sul reddito*.

L'effetto delle imposte differite deve essere rilevato tutte le volte che sussistono differenze temporanee, singolarmente per ciascuna impresa consolidata, anche per effetto delle rettifiche di consolidamento, tra i valori dell'attivo e del passivo e i valori ai fini fiscali rinvenienti dai bilanci d'esercizio delle società consolidate.

Ancorché la disciplina originaria dettata dal D.Lgs. 127/91 non faccia esplicito riferimento alla necessità di contabilizzare imposte differite o anticipate, è necessario, per una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio consolidato, rilevare l'effetto fiscale rinveniente dalla eliminazione di poste di natura

⁵⁵ Vedi documento n. 17, capitolo 9.6.

⁵⁶ Vedi documento n. 17, capitolo 9.7.

esclusivamente fiscale e della eventuale rettifica per uniformare i criteri di valutazione delle voci di bilancio (art. 34, 2° comma), nonché dalle altre rettifiche di consolidamento (ad esempio, dall'eliminazione degli utili/perdite infragruppo) ”.

Eliminazione delle interferenze fiscali

Nei bilanci d'esercizio delle imprese che vengono consolidate, le interferenze fiscali possono essere mantenute o eliminate; infatti gli artt. 2426, comma 2, e 2427, comma 14, del Codice Civile consentono di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, fornendo in nota integrativa le motivazioni e gli importi di tali rettifiche di valore e accantonamenti presenti nel conto economico.

Conseguentemente qualora nei bilanci d'esercizio delle imprese consolidate le interferenze fiscali siano mantenute, si dovrà procedere alla loro eliminazione e allo stanziamento delle eventuali imposte differite correlate, secondo le modalità descritte al paragrafo H, prima di procedere alle operazioni di consolidamento.

Compensazioni

La determinazione delle differenze temporanee e il calcolo delle relative imposte differite avviene sulla base delle singole dichiarazioni dei redditi di ogni impresa consolidata.

Si può procedere alla compensazione fra imposte differite e imposte anticipate delle diverse imprese consolidate, solo se esiste un diritto legale alla compensazione dei saldi.

CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO I.A.S.C.

Si ritiene che il contenuto di questo documento sia sostanzialmente in linea con quanto enunciato dallo I.A.S.C. con riferimento in particolare al documento IAS n. 12.

Le più importanti differenze rispetto ai principi internazionali sono le seguenti:

a) Relativamente alla contabilizzazione delle passività per imposte differite si afferma che le stesse non devono essere rilevate qualora vi siano scarse probabilità che tale debito insorga (cap. G), mentre lo IAS 12 prevede che normalmente per tutte le differenze temporanee imponibili debba essere rilevata contabilmente una passività per imposte differite (par. 15).

b) Nella valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate (par. H.I) e nell'iscrizione del beneficio connesso a perdite riportabili (par. H.II) si utilizza l'espressione *ragionevole certezza* invece che il termine *probabilità* utilizzato nello IAS 12 (par. 24 e 34).

c) Per il calcolo delle imposte differite la norma di legge che determina l'aliquota da applicare deve essere emanata alla data di redazione del bilancio (par. H.I), mentre lo IAS 12 (par. 47) prevede anche le aliquote di fatto vigenti alla data di bilancio, ancorché le relative norme di legge non siano state ancora emanate.

Allegato 1

Riconciliazione tra onere fiscale da bilancio e onere fiscale teorico (IRPEG)

Risultato prima delle imposte	1000	
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 37%)</i>		370
Differenze temporanee tassabili in esercizi successivi:		
<i>Esempio:</i> Anticipato pagamento di emolumenti agli amministratori	20	
Totale	(20)	
Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi:		
<i>Esempio:</i> Accantonamenti per rischi su cause legali in corso	80	
Totale	80	
Rigiro delle differenze temporanee da esercizi precedenti		
<i>Esempio:</i> Svalutazione non dedotta in esercizi precedenti, di immobilizzazioni vendute nell'esercizio	170	
Totale	(170)	
Differenze che non si riverseranno negli esercizi successivi		
<i>Esempio:</i> Svalutazione non deducibile delle spese di rappresentanza	21	
Totale	21	
Imponibile fiscale	911	
<i>Imposte correnti sul reddito dell'esercizio</i>		337

Determinazione dell'imponibile IRAP

Differenza tra valore e costi della produzione	600	
Costi non rilevanti ai fini IRAP	258	
Totale	858	
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 4,25%)</i>		36,4
Differenza temporanea deducibile in esercizi successivi:		
<i>Esempio:</i> svalutazione del magazzino	22	

Questo Documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti il 24 marzo 1999 e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri il 23 marzo 1999.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI CHE HA
FORMULATO IL DOCUMENTO

* Matteo CARATOZZOLO - Presidente

** Fabrizio IANNONI SEBASTIANINI - Vicepresidente

* Giuseppe VERNA - Vicepresidente

* Gaetano AITA	** Elio KUNZ
** Sebastiano BAUDO	** Francesco DISTEFANO
* Angelo CASÒ	** Giambattista NEGRETTI
** Camillo DELL'OGGIO	** Giorgio ORRÙ
* Piero DI SALVO	* Angelomaria PALMA
* Lina F. MARINIELLO FIUME	* Roberto ROBOTTI
** Franco FRANCHI	** Franco ROSCINI VITALI
* Margherita GARDI	* Flavio ZAPPETTINI
* Alberto GIUSSANI	** Amedeo ZAPPULLA

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:
Giuseppe GIARLOTTA

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Raoul FRATINI

Consulente legale:

Prof. Giovanni E. COLOMBO⁵⁷

⁵⁷ * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
** Iscritti agli Albi dei Ragionieri