



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Contabilità e Bilancio

**“IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE
IMPOSTE SECONDO I LOCAL GAAP ITALIANI”**

Relatore

Prof. Eugenio Pinto

Candidato

Edoardo Mascarucci

Matr. 203751

Indice sommario:

| | |
|--|----|
| Premessa..... | 4 |
| Capitolo primo: Le esigenze erariali..... | 8 |
| 1. Considerazioni preliminari..... | 8 |
| 2. Determinazione dell'imponibile..... | 9 |
| 3. Principio di Competenza..... | 9 |
| 4. Principio di Derivazione..... | 12 |
| Capitolo secondo: L'OIC 25 | 14 |
| 1. Impostazione logica del tema trattato..... | 14 |
| 2. Fiscalità differita nelle operazioni economiche..... | 15 |
| a. Attività per imposte anticipate..... | 15 |
| i. Differenze temporanee deducibili..... | 16 |
| 1. Esempio: spese di manutenzione..... | 16 |
| 2. Esempio: ammortamento beni materiali..... | 19 |
| 3. Esempio: compenso agli amministratori..... | 21 |
| ii. Perdite Fiscali..... | 22 |
| 1. Esempio: perdite fiscali..... | 24 |
| b. Passività per imposte differite..... | 25 |
| 1. Esempio: plusvalenze fiscali..... | 25 |
| 3. Fiscalità differita nelle operazioni non economiche..... | 26 |
| a. Distinzione tra operazioni che interessano direttamente il P.N. e non..... | 27 |
| b. Rivalutazioni di attività nello S.P..... | 29 |
| 1. Esempio pratico..... | 30 |
| c. Riserve in sospensione di imposta..... | 31 |
| d. Operazioni straordinarie..... | 32 |
| 1. Esempio: operazione straordinaria in cui non avviene il riallineamento dei valori fiscali..... | 33 |
| 2. Esempio: operazione straordinaria in cui avviene il riallineamento dei valori fiscali..... | 34 |

| | |
|--|----|
| Capitolo terzo: l'importanza delle informazioni in nota integrativa..... | 36 |
| 1. Esempi di informativa in nota integrativa..... | 37 |
| Capitolo quarto: cenni della contabilità delle imposte in caso di bilancio consolidato..... | 39 |
| 1. Esempi di rilevazione contabile delle imposte in regime di consolidato fiscale..... | 41 |
| Capitolo quinto: cenni della contabilità delle imposte in caso di tassazione per trasparenza..... | 43 |
| 1. Esempi di rilevazione in regime di trasparenza fiscale..... | 44 |
| CONCLUSIONE..... | 47 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 48 |

PREMESSA

In fase di redazione del bilancio d'esercizio delle società commerciali di capitale, le fonti normative primarie da rispettare si ricavano dal Codice civile e le fonti secondarie dai principi contabili nazionali (OIC) e dai principi contabili internazionali IAS/IFRS. Un aspetto di particolare interesse riguarda la modalità di rilevazione degli aspetti fiscali di competenza dell'esercizio.

Quest'ultimo punto sarà l'argomento principale della mia tesi, ovvero parlerò delle imposte sul reddito delle società di capitale che sono tenute alla redazione del bilancio ordinario di esercizio.

Il trattamento contabile delle imposte dirette è stato oggetto di un aggiornamento volto a migliorare la comprensione, la lettura e la rendicontazione nel bilancio.

Tratterò nello specifico l'OIC 25 che appunto tratta delle imposte, darò un quadro generale dell'argomento e una classificazione dettagliata delle varie voci riconducibili alle imposte stesse. Spiegherò le problematiche che sorgono nella determinazione della base imponibile e analizzerò le motivazioni che hanno determinato l'aggiornamento del principio contabile in oggetto.

Questa rivisitazione parte dal fatto che nel Codice civile sono rappresentate le regole fondamentali per redigere il bilancio di esercizio delle società commerciali di capitale, senza però indicare gli elementi che consentono di attuare concretamente tali regole: antecedentemente al rilascio del principio contabile OIC 25 (licenziato a dicembre 2016), i redattori del bilancio si affidavano principalmente alla cosiddetta "*best practice*".

Infatti, per lungo tempo, i redattori del bilancio potevano disporre soltanto dei principi contabili nazionali dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri che prendevano spunto principalmente dai principi contabili internazionali armonizzati con le linee guida nostrane, impostate sul principio della prudenza. Questo fatto aveva determinato non poche problematiche in quanto tali principi seguivano due filosofie differenti. Tale situazione si è protratta a tal punto che si è avvertita la necessità di costituire un organismo dedicato allo scopo.

Infatti, il 27 novembre 2001, proprio con l'obiettivo di costruire uno standard setter nazionale, è stata costituita un'entità privata denominata OIC (organismo italiano di contabilità) che ha rielaborato ed integrato i principi contabili. L'autonomia delle azioni intraprese dall'OIC, l'autorevolezza della sua composizione e la trasparenza dell'agire, unitamente all'accesso di tutte le parti interessate a dare un contenuto fattivo per la formalizzazione e la standardizzazione di metodologie interpretative ed operative ha fatto sì che siano stati ufficialmente riconosciuti il suo ruolo e le sue funzioni per legge (legge 11 agosto 2014, n.116). In particolare, è stato riconosciuto che "nell'esercizio delle proprie funzioni l'Organismo Italiano di Contabilità persegue finalità di

interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità”.

Inoltre, con il D.lgs. 139/2015 gli è stato affidato il compito di aggiornare i principi contabili nazionali.

Per quanto riguarda il principio contabile OIC 25, dopo la prima formulazione del dicembre 2016, è stato aggiornato a dicembre 2017 per tenere conto di due tematiche principali: per prima cosa si è sentita l'esigenza di offrire un maggior coordinamento con altri principi contabili; in secondo luogo, dopo l'attuazione della direttiva 2013/34/UE, il principio tiene conto dell'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico.

Nella versione attuale, sono previste delle regole in forza delle quali il redattore del bilancio applica il principio prospettivamente, ma in alcuni casi specificamente previsti dall'art. 12 del D. lgs. 139/2015 si rendono applicabili anche retroattivamente.

Premesso in breve quanto successo negli ultimi anni, entro nello specifico a trattare l'aspetto espositivo e determinativo delle imposte sul reddito, ovvero quei tributi che colpiscono la ricchezza nel momento in cui viene prodotta, con particolare riferimento all'Ires (l'imposta sul reddito delle società), tralasciando volutamente la rilevazione delle imposte indirette (es. Iva, imposte di registro, ipotecarie, catastali, di bollo, accise etc..).

In primis bisogna notare che per l'individuazione e il calcolo delle imposte correnti bisogna partire, ex D.P.R. n. 917/1986, dalla base imponibile determinata secondo la normativa fiscale che, come noto, si dissocia nella maggior parte dei casi dall'utile ante imposte civilistico.

Il D.P.R. sopra citato (TUIR -testo unico delle imposte sui redditi), ha delle finalità differenti rispetto alla normativa civilistica: l'art.83 del TUIR prevede espressamente che per la determinazione del reddito di impresa, le società a contabilità ordinaria applichino il principio di derivazione, il quale all'inizio sostiene che le valutazioni fatte per le voci del Conto Economico secondo le regole civilistiche valgono anche ai fini fiscali, senza che ci sia una differenza tra la base imponibile ai fini fiscali e il risultato ante imposte civilistico, ma successivamente specifica che ciò è stato valido fino a che le varie norme del TUIR non prevedano deducibilità differenti: il che produce, evidentemente, delle divergenze tra i due aggregati.

Il motivo della divergenza tra i due ordinamenti sta nel fatto che la normativa fiscale adotta il criterio dell'esigibilità, e quindi richiede maggiore certezza rispetto al regime civile.

Questi fini differenti hanno portato il legislatore ad imporre di iscrivere a conto economico oltre alle imposte correnti, ovvero quelle imposte che rappresentano il debito tributario derivante dalla dichiarazione dei redditi della società e quindi in accordo con il criterio fiscale sopra citato, anche le

imposte anticipate e differite, iscritte anch'esse, come le imposte correnti, nella voce 20 del conto economico.

Quindi grazie alle imposte anticipate e differite, si arriva ad individuare quei tributi riferiti a esercizi futuri la cui esigibilità si verifica nell'esercizio in corso, oppure, in caso contrario, imposte di competenza dell'esercizio in corso, ma esigibili in esercizi futuri.

In questo modo la somma algebrica di queste tre voci consente di trovare il giusto equilibrio sia da un punto di vista fiscale che civilistico, con la possibilità di rispettare il principio della competenza economica.

Quindi è proprio dal rispetto di questo principio che si sente la necessità di utilizzare la fiscalità differita, introdotta nel 2003 con la riforma del diritto societario.

Il passaggio dal reddito civilistico a quello fiscale avviene attraverso il diverso trattamento di alcune voci di Conto Economico, ovvero attraverso delle "variazioni" positive o negative, che possono essere temporanee o permanenti.

Una differenza permanente rappresenta un disallineamento tra il risultato ante imposte e il reddito imponibile definitivo, senza un meccanismo di ripresa (*reversal*) successivo.

Esempi di questo tipo possono essere: la quota Irap non deducibile, oppure liberalità integralmente indeducibili oppure, ancora, minusvalenze su autoveicoli. In tutti gli esempi sopra elencati il disallineamento che si genera non viene riassorbito negli esercizi successivi, in quanto ha natura definitiva.

Le differenze temporanee, invece, sono destinate ad annullarsi nel futuro: rappresentano, quindi, lo scostamento che sussiste tra una componente di reddito determinata con criteri civilistici e il suo valore riconosciuto ai fini fiscali, che si riassorbirà successivamente.

In questa analisi prendo in esame solo i disallineamenti che hanno natura temporanea, che possono derivare: da operazioni che producono i propri effetti direttamente sul Conto Economico di riferimento, ovvero in quei casi dove componenti positivi o negativi di reddito partecipano al calcolo della base imponibile in un esercizio diverso da quello in cui partecipano al calcolo del risultato civilistico; oppure possono essere generate da operazioni che non transitano per il conto economico, come nel caso di operazioni straordinarie, rivalutazioni di attività iscritte nello stato patrimoniale e, anche, nel caso di riserve in sospensione di imposta. Tutti questi casi saranno analizzati nei prossimi paragrafi, accompagnati da esempi ben dettagliati.

Le differenze temporanee si dividono in due categorie principali: imponibili e deducibili.

Le differenze temporanee imponibili si rilevano in bilancio con le passività per imposte differite che si generano tutte quelle volte in cui elementi positivi di reddito vengono iscritti secondo il principio

di competenza, ma sono appunto imponibili in esercizi successivi; un caso simile si verifica anche quando si parla di componenti negativi di reddito deducibili in esercizi precedenti, rispetto all'esercizio in cui concorrono a formare il risultato civilistico. Un esempio sono le plusvalenze patrimoniali nel caso in cui il redattore scelga di utilizzare la rateizzazione dell'onere fiscale.

Le differenze temporanee deducibili consistono in anticipi di tassazione che causano un aumento delle imposte correnti dovute, con il risultato che sono maggiori rispetto all'ammontare delle imposte di competenza economica nell'esercizio. Negli esercizi avvenire la situazione si ribalterà.

Questi anticipi sono determinati da costi deducibili fiscalmente negli esercizi successivi rispetto a quello in cui vengono imputati civilisticamente, oppure anche da proventi tassabili in esercizi precedenti rispetto a quello in cui sono imputati. In entrambi i casi appena elencati le due situazioni portano alla rilevazione di attività per imposte anticipate.

Alcuni esempi sono: limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore, come nel caso della svalutazione dei crediti; oppure che prevedono una deducibilità parzialmente differita, è come il caso delle spese di manutenzione, nella quale si rimanda negli esercizi successivi la parte che supera il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili.

Secondo l'OIC 25 le imposte anticipate e differite devono essere iscritte in bilancio nel momento in cui sorgono queste differenze temporanee, ma, successivamente alla prima iscrizione, devono essere annullate negli esercizi successivi parallelamente al venir meno delle differenze che le avevano generate. Questo procedimento si chiama "riassorbimento" e da un punto di vista contabile, negli esercizi futuri, si manifesta in partita doppia attraverso l'iscrizione di queste imposte con segno opposto.

Prima di passare al prossimo capitolo, vorrei porre l'attenzione sulle imprese che sono obbligate a rispettare le regole di redazione del bilancio ordinario di esercizio e quelle di contabilizzazione.

Infatti, nel mio elaborato non citerò le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e neppure le microimprese, trattate rispettivamente negli articoli 2435-bis e 2435-ter del Codice civile.

CAPITOLO PRIMO: Le esigenze erariali

1.1: Considerazioni preliminari

Come già accennato, per la determinazione della base imponibile bisogna focalizzarsi sulle norme dettate dal TUIR, nello specifico nel Titolo II “imposte sul reddito delle società”.

Successivamente alla riforma del 2003, in cui ci sono stati dei profondi rinnovamenti dell'intero impianto del TUIR, si è deciso di posizionare l'intera materia relativa al reddito d'impresa nella sezione I del capo II, ma sempre nello stesso titolo che caratterizzava questa disciplina prima dell'aggiornamento.

Prima di proseguire, bisogna porre l'attenzione su un argomento utile per la lettura delle prossime pagine di questo capitolo, ovvero la differenza tra la sfera di competenza fiscale e quella di competenza civile.

In altre parole, volevo specificare che le norme che conducono all'individuazione degli elementi che andranno a formare il reddito imponibile non sono correlati direttamente a quelli che portano all'utile o alla perdita d'esercizio: in questo modo le norme fiscali non si contrappongono alle norme civilistiche e ai principi contabili, ma facilitano la rilevazione di quei componenti del risultato civilistico che saranno, entro certi limiti e determinate condizioni, utilizzati per la determinazione del reddito d'impresa.

In questa tesi, come già accennato, si prende a riferimento per i successivi esempi le società di capitali, le quali rappresentano in modo molto efficace i rapporti che collegano la disciplina civilistica a quella fiscale. Occorre al riguardo tenere in debita considerazione i seguenti principi: il principio di derivazione rafforzata (art.83 del TUIR); quello di attrazione (art. 81 del TUIR); quello di previa imputazione (art. 109 del TUIR) e, infine, il principio di competenza, anch'esso nell'art.109.

Come detto in precedenza si è preso in considerazione le società di capitali, in ambito fiscale esiste una moltitudine di regole per queste società, ma tali norme rispetto a quello civili, da un certo punto di vista, risultano più complesse.

Questa complessità è volta a evitare casi doppia imposizione. Infatti, questo fenomeno veniva evitato prima del 2004 attraverso il credito d'imposta, il quale era usato dai soci per evitare appunto una doppia imposizione, ma successivamente al 2004 si è scelto di escludere dalla tassazione gli utili che venivano distribuiti ai soci, in modo tale da gravare solamente sul patrimonio della società.

In ambito fiscale, per i soggetti passivi Ires, la misurazione del reddito deve avvenire in modo continuativo, su un arco temporale scandito in periodi di imposta. Secondo l'art.76 del TUIR la

durata del periodo di imposta coincide con quella dell'esercizio sociale, e nelle società quest'ultimo può essere previsto o dalla legge o dall'atto costitutivo.

Tale previsione in ambito fiscale tende proprio a facilitare il procedimento del calcolo della base imponibile partendo dal risultato ante imposte, riferendosi entrambi allo stesso esercizio sociale. Questo articolo è strettamente correlato con il principio di derivazione che costituisce le fondamenta del sistema delle imposte sui redditi delle società.

Un altro principio strettamente correlato al principio di derivazione è quello dell'attrazione, secondo cui il reddito complessivo della società, indipendentemente dalla fonte da cui deriva, è compreso sempre nel reddito d'impresa. Questo principio fa sì che, anche quei ricavi che provengono da componenti dove nella generalità dei casi vengono ricompresi in categorie autonome di reddito, concorrono a formare il reddito d'impresa. Ciò non limita tali elementi a essere trattati secondo la categoria in cui vengono ordinariamente imputati, infatti nella determinazione della base imponibile bisogna apportare opportune variazioni.

1.2: Determinazione dell'imponibile

Il legislatore prevede che per determinare la base imponibile su cui calcolare la relativa aliquota, si debba partire dall'utile o dalla perdita d'esercizio, non esistono norme fiscali che prevedano modificazioni sugli elementi che concorrono alla formazione del risultato d'esercizio, ma, in sede di determinazione delle imposte sul reddito, nasce l'esigenza di utilizzare variazioni in aumento e in diminuzione per apportare le giuste modifiche al risultato d'esercizio ed ottenere una base imponibile corretta ai fini fiscali.

Queste variazioni, come detto, possono essere: in diminuzione, quando un componente positivo non è, in tutto o in parte, imponibile oppure quando un costo è deducibile in misura maggiore rispetto a quello che è stato previsto civilisticamente; in aumento, invece quando un costo non è, in tutto o in parte, deducibile oppure quando un provento è imponibile in misura maggiore rispetto a quello che ha concorso a formare il risultato d'esercizio.

Inoltre, le variazioni non sono utilizzate unicamente per rispettare i criteri stabiliti dal TUIR, ma anche per apportare modifiche quando in una società si presenta l'effetto di un'operazione straordinaria caratterizzata dal regime di neutralità fiscale.

1.3: Principio di competenza

Secondo il principio di competenza, i componenti positivi e negativi di reddito sono attribuiti al periodo in cui si verificano i presupposti ai quali si ricollegano.

Già da questa prima definizione, si intuisce che il momento in cui si verifica l'atto di pagamento o la prestazione di servizi risultano irrilevanti da un punto di vista giuridico-formale, in quanto si predilige rilevare i costi e i ricavi solo nel momento in cui si verifica il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Questo concetto, formalizzato tramite il decreto legislativo n. 139/2015, nasce dall'esigenza di adeguare i principi contabili nazionali a quelli internazionali.

Anche in ambito fiscale ci sono state delle modifiche: infatti, con il decreto-legge n. 244/2016, è stato rinnovato l'art. 83 del TUIR. Queste modifiche hanno comportato, principalmente, l'estensione del principio di derivazione rafforzata ai nuovi soggetti OIC (diversi dalle microimprese), prevedendo la deroga dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR.

Questi commi, ancora in vigore per le microimprese, disciplinano la competenza fiscale, ovvero specificano che i costi e i ricavi vengono rilevati in base alle condizioni di certezza e determinabilità, e a qualsiasi altra norma fiscale che detti regole di rappresentazione non conformi al principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Proprio partendo dal principio di competenza si riesce ad individuare l'obiettivo principale del sistema fiscale: infatti, il presupposto su cui il legislatore fiscale si basa per dettare le regole è quello di rappresentare la vera capacità contributiva delle imprese.

Per riuscire in questo scopo, c'è bisogno di individuare un criterio di imputazione temporale, dei costi e ricavi d'esercizio che consenta di determinare il reddito imponibile.

Ne deriva che l'obbligazione tributaria è autonoma per ciascun periodo d'imposta, coincidente con l'esercizio o con il periodo previsto dalla legge, o dall'atto costitutivo della società in questione.

Come detto in precedenza, c'è differenza tra i postulati di bilancio e le norme fiscali, essendo mossi da esigenze e finalità ben distinte.

I postulati di bilancio, formalizzati nel Codice civile, fanno riferimento al criterio di prudenza, secondo il quale occorre imputare a conto economico anche quei costi che derivano da rischi presunti, mentre non vanno rilevati quei ricavi che si ritiene solo attesi.

Nel sistema fiscale invece si richiede maggiore precisione, basandosi su elementi di certezza nell'imputazione dei vari costi e ricavi: attraverso il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione, la deduzione di un costo si palesa solo nel momento in cui il rischio diventa a tutti gli effetti un costo reale.

Il legislatore fiscale interviene anche in quelle situazioni in cui sussistono dei conflitti di interessi tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti. Per contrastare tale problematica, il legislatore fiscale disciplina alcune regole di competenza, ovvero introduce limiti o forfetizzazioni alle norme

civilistiche. Alcune applicazioni discendono dall'articolo 102 del TUIR, secondo il quale le quote di ammortamento sono ammesse in misura non superiore ai coefficienti previsti dal Decreto del Ministero delle Finanze: quindi nell'ipotesi in cui l'ammortamento civilistico sia maggiore di quello fiscale, bisogna apportare le relative variazioni in aumento il primo anno, mentre per i successivi esercizi si utilizzano quelle in diminuzione.

Un ulteriore esempio si può riscontrare nell'articolo 107 co.4 del TUIR, secondo cui gli accantonamenti civilistici sono considerati dal fisco solo nei casi previsti.

L'OIC 11 disciplina il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in stretta connessione a quello della competenza.

Ne deriva la responsabilità del redattore nell'applicare autonomamente il principio di rappresentazione sostanziale: in conformità alle disposizioni dell'OIC, egli può fornire le rappresentazioni previste dagli standard setter internazionali. È il caso ad esempio dei ricavi misti, dove si possono applicare le norme internazionali sulla vendita di un bene abbinato ad una prestazione di servizi, oppure altro caso è la vendita con facoltà di retrocessione.

La facoltà di utilizzare gli standard setter internazionali trova nell'OIC 12 un'eccezione. Infatti, come succede anche in altri casi, la materia del leasing è specificatamente regolata e, da queste norme, il redattore non si può distaccare.

Attraverso l'articolo 83 del TUIR, (oggetto del prossimo paragrafo), viene definito il momento di realizzo di un'operazione: esso prevede che a fini fiscali valgono i criteri di imputazione temporale stabiliti dai principi contabili adottati dall'impresa, per cui, ad esempio, in un contratto di compravendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici avviene con la consegna degli stessi.

Nel momento della consegna, quindi, si possono registrare i costi e i ricavi in linea con il requisito di imputazione temporale a periodo, e grazie al principio di derivazione rafforzata, anch'esso disciplinato dal predetto articolo del TUIR, gli elementi positivi e negativi possono essere assoggettati a tassazione oppure essere dedotti.

In sintesi, utilizzando come esempio una cessione di beni, nel processo di individuazione della competenza, i ricavi sono registrati in bilancio a condizione che sia avvenuto il passaggio sostanziale, e quindi nel momento in cui i rischi e benefici passano dal venditore all'acquirente. Grazie a questo concetto, confermato dall'articolo 83 del TUIR, non si sente più la necessità di individuare il momento in cui i componenti di reddito presentano i requisiti di certezza e determinabilità, ad eccezione che per le microimprese, per le quali si continua ad adottare il principio di derivazione semplice.

1.4: Principio di derivazione

Come detto nei paragrafi precedenti, l'articolo 83 del TUIR disciplina il principio di derivazione rafforzata, il quale prevede, appunto, che le risultanze fiscali derivano da quelle contabili. Questo principio è stato oggetto di modifiche nei vari anni. L'obiettivo principale del legislatore era combattere l'inquinamento fiscale, motivo per cui si decise di introdurre la possibilità di effettuare deduzioni extracontabili.

Successivamente a questa modifica, con il decreto legislativo n. 38/2005, si è sentita l'esigenza di adattare il sistema recependo i principi contabili internazionali, garantendo, la neutralità del sistema adottato. Ciò ha creato però un grosso problema, ovvero l'adozione obbligatoria per le imprese di un doppio binario, che oltre a derogare al principio di derivazione, implicava tempi lunghi ed elevati costi.

Un passo importante, nella storia di questo principio, fu l'approvazione della legge finanziaria del 2008. Essa prevedeva una riaffermazione del principio di derivazione, e quindi per arrivare a questo scopo da una parte, ci fu un abbandono del sistema di deduzioni extracontabili, dall'altra parte, ci fu il superamento del principio di neutralità fiscale per i soggetti che adottano gli standard internazionali.

Infine, l'ultima modifica che è stata apportata a questo principio, prevista dall'articolo 13 bis del D.L. n. 244/2016, definisce la sua estensione a tutti i contribuenti che adottano le nuove regole di bilancio, ovvero i cosiddetti nuovi OIC, ma, come già accennato, con l'esclusione delle microimprese.

Quindi, da un punto di vista fiscale, per questi soggetti valgono i criteri previsti dal principio di derivazione rafforzata, che sono: il criterio di qualificazione, quello dell'imputazione temporale e, infine, il criterio di classificazione in bilancio.

Per quanto riguarda il criterio di qualificazione, esso sancisce il bisogno di fare affidamento allo schema giuridico contrattuale oppure individuare la natura patrimoniale/reddituale delle componenti della base imponibile, così come rappresentati in bilancio.

In tema di imputazione temporale, invece, si prevede che si debba rispettare la competenza contabile, mentre, per il terzo criterio, il concetto si esaurisce nell'individuazione della specifica tipologia di provento o di onere di ciascuna operazione.

Il rapporto di derivazione, disciplinato dall'articolo 83 del TUIR, viene applicato parzialmente. Infatti, l'utile o la perdita d'esercizio costituiscono la base su cui partire per il calcolo del reddito

d'impresa, ma successivamente sussiste la necessità di applicare le cosiddette variazioni fiscali, che possono essere in aumento o in diminuzione.

Come già accennato, il punto di partenza, su cui applicare le variazioni fiscali, è l'utile, questa base è stata scelta in quanto rappresenta, in modo veritiero, la situazione patrimoniale ed economica della società e, inoltre, evita di gestire costosi meccanismi come quello del doppio binario e, quindi, semplificando l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Tramite l'utile, quindi, si riesce a rilevare la vera capacità del contribuente in modo da effettuare un giusto prelievo tributario.

Invece tramite le variazioni fiscali, previste anch'esse dall'articolo 83, si evitano numerosi casi non voluti dal sistema economico in generale, quali: doppie imposizioni, elusioni, evasioni e casi di salti d'imposta.

Infine, riguardo all'articolo 83 del TUIR, occorre sottolineare che quest'ultimo è strettamente collegato a un altro principio, che trova le sue radici nell'articolo 109 comma 4 del TUIR.

Questo principio prevede la previa imputazione al conto economico per la deducibilità dei componenti negativi, ovvero i costi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al C.E. relativo all'esercizio di competenza.

L'obiettivo finale della correlazione tra questi due articoli è quello di imporre ai redattori del bilancio dei criteri prestabiliti.

CAPITOLO SECONDO: L'OIC 25

2.1: Impostazione logica del tema trattato

L'argomento che tratterò in questo paragrafo è il tema centrale della mia tesi, ovvero l'OIC 25.

Inizierò con un breve riassunto di quanto detto finora, dopodiché descriverò le operazioni che transitano per il conto economico e le operazioni che non ci transitano, con tanto di esempi pratici per approfondire al meglio la materia.

Il principio contabile OIC 25 è formato da 101 punti: nei primi si lascia spazio alle definizioni, mentre nei successivi punti si dettano le direttive per rilevare le imposte caso per caso.

La finalità primaria dell'OIC 25 è quella di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito, nonché le informazioni da presentare in nota integrativa, della quale si parlerà più nel dettaglio nel prossimo capitolo.

La rilevazione delle imposte, può essere divisa in due macro-gruppi: uno relativo alla fiscalità corrente e l'altro a quella differita.

La prima, che si posiziona nella voce 20 "imposte correnti" del conto economico, si riferisce alle imposte che vengono calcolate in base al reddito imponibile e alle aliquote vigenti alla data di bilancio, questi tributi sono anche denominati come imposte dovute, in quanto, sono direttamente riferibili al reddito imponibile.

Mediamente esse differiscono da quelle di competenza proprio a causa della diversità delle normative che contraddistinguono questa materia.

Un'ulteriore precisazione relativa a queste imposte è l'imputazione nella voce 20 del Conto Economico della differenza risultante nel caso in cui il fondo imposte di esercizi precedenti sia minore o maggiore delle imposte correnti.

Esempio di imposte correnti, considerando solo l'Ires al 24% e una base imponibile di 100, sarebbe:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|-------------------------------------|------|-------|
| Imposte correnti a debiti tributari | 24 | 24 |

Lo schema del conto economico, in questo caso, verrebbe presentato come segue:

| Conto Economico | Importo esercizio x |
|-------------------------------|---------------------|
| | |
| Risultato prima delle imposte | 100 |
| 20) imposte sul reddito... | 0 |
| a) correnti | (24) |

2.2: Fiscalità differita nelle operazioni economiche

La fiscalità differita nasce dall'esigenza di rispettare il principio della competenza economica: infatti, in svariati casi le due normative (civile e fiscale) seguono due strade differenti, determinando dei disallineamenti che, come già detto, possono avere natura permanente o temporanea.

La tesi da me trattata, si rivolgerà esclusivamente verso le differenze temporanee, in quanto quest'ultime si differenziano dalle altre per il fatto di annullarsi nel tempo. Questi sfasamenti temporanei possono sorgere a seguito di operazioni che producono un effetto sul conto economico dell'esercizio di riferimento, o da operazioni che non transitano per il conto economico. Queste ultime possono essere causate, ad esempio, da: operazioni straordinarie, quali fusioni o cessioni rami d'azienda; riserve in sospensione d'imposta o, infine, anche da rivalutazioni di attività iscritte nello stato patrimoniale.

Indipendentemente dall'operazione da cui provengono, queste differenze producono in bilancio imposte anticipate e differite e, rispettivamente, esse si rispecchiano nelle voci attività per imposte anticipate e passività per imposte differite.

Inoltre, le differenze temporanee si distinguono in positive o negative, a seconda che i costi siano deducibili, rispettivamente, in esercizi precedenti o futuri rispetto all'esercizio di riferimento. Oppure, nel caso dei componenti positivi di reddito, siano tassati in esercizi successivi o passati rispetto a quello preso in considerazione.

Nel paragrafo 40 del OIC 25 vengono riportate le fasi con le quali si determinano le imposte anticipate e differite. Inizialmente si parte dall'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio e dalla determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo; successivamente si procede con un'analisi nella quale si individuano i tempi di riassorbimento dei vari disallineamenti, calcolando, infine, l'ammontare della fiscalità differita alla data di bilancio. Come ultima fase, il redattore rilascia un'analisi e una valutazione delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite iscritte in bilancio.

2.2a: Attività per imposte anticipate

Le attività per imposte anticipate vengono iscritte in bilancio nel caso in cui non contraddicano il principio della prudenza, rispettato ogniqualvolta sussista la ragionevole certezza che in futuro tali attività possano essere recuperate.

Dunque, affinché tale principio venga rispettato, la ragionevole certezza deve addurre a ipotesi credibili, ad esempio: quando in un arco temporale abbastanza contenuto, ci sia l'esistenza di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno, oppure quando ci si aspetta che le differenze temporanee deducibili vengano compensate da quelle imponibili.

Le attività per imposte anticipate possono derivare o da differenze temporanee deducibili, o dal riporto a nuovo di perdite fiscali.

i: differenze temporanee deducibili

Partendo dal gruppo delle differenze temporanee deducibili, le attività per imposte anticipate rappresentano degli anticipi di tassazione, i quali vengono a crearsi nel momento in cui le imposte correnti risultano maggiori di quelle di competenza. In questo caso si procede con una rettifica delle imposte correnti per la parte che non è di competenza dell'esercizio e, in contropartita, nasce la voce "attività per imposte anticipate".

Negli esercizi futuri questa voce progressivamente si annulla. Infatti, in ogni esercizio successivo una parte dell'intero ammontare diventa di competenza: contabilmente si rileva nella voce 20 del Conto Economico il conto "recupero imposte anticipate", iscritto con segno positivo essendo un costo.

Esempio: spese di manutenzione

Le scritture relative al 1° esempio hanno ad oggetto le spese di manutenzione. In materia la normativa fiscale prevista per questa categoria, ovvero l'articolo 102 co. 6 del TUIR, stabilisce che: "le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili".¹

Detto ciò, si stabilisce nell'esercizio 1 che i costi ammontano a 2000, tra essi sono ricomprese le spese di manutenzione pari a 500, di cui solo 200 sono deducibili (ipotizzando un valore di beni ammortizzabili ad inizio esercizio pari a 4000, avrò $4000 \cdot 5\%$), i ricavi delle vendite ammontano a 3500 e applicando una aliquota Ires pari al 24%, le scritture del primo anno, in assenza di altre differenze, si presentano come di seguito:

esercizio 1

imposte di competenza: 360 ($3500 - 2000 = 1500$; $1500 \cdot 24\%$)

¹ Si veda: art.102 co.6 del TUIR

imposte correnti: 432 (3500-1700= 1800; 1800*24%)

| Descrizione | Dare | avere |
|------------------|------|-------|
| Imposte correnti | 432 | |
| Debiti tributari | | 432 |

Da questa prima scrittura si può notare che una parte delle imposte correnti, appunto del valore di 72 (432-360), non sono di competenza, quindi bisogna procedere con una rettifica per la parte che paghiamo anticipatamente:

| Descrizione | Dare | avere |
|---------------------------------|------|-------|
| Attività per imposte anticipate | 72 | |
| Imposte anticipate | | 72 |

Grazie a queste due voci il principio di competenza viene rispettato, e il bilancio dell'esercizio 1 viene rappresentato come segue:

| stato patrimoniale esercizio 1 | |
|--------------------------------|-----|
| Attivo | |
| c) attivo circolante | |
| II)crediti | |
| 5 ter) imposte anticipate | 72 |
| Passivo | |
| d) debiti | |
| 12) debiti tributari | 432 |

| Conto economico esercizio 1 | | |
|---|------|------|
| A) Valore della produzione | | 3500 |
| B) Costi della produzione | | |
| - Spese di manutenzione | 500 | |
| - Altri costi | 1500 | |
| Totale | | 2000 |
| Risultato prima delle imposte (A-B) | | 1500 |
| 20) imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate | | |
| - Imposte correnti | 432 | |
| - Imposte anticipate | -72 | |
| Totale | | 360 |
| 21) utile dell'esercizio | | 1140 |

Dal secondo anno in poi fino al sesto, un quinto dell'imposta pagata anticipatamente diverrà di competenza, fino al punto in cui la voce "attività per imposte anticipate" corrisponderà a 0, quindi

da quell'anno, in assenza di differenze permanenti o altre nuove differenze temporanee, il reddito civile e fiscale si riallineeranno.

Questa rettifica proporzionale del conto "attività per imposte anticipate", viene aggiunta per la parte di competenza alle imposte correnti dall'anno successivo a quello in cui è stata pagata. Per rilevare questa operazione si usa il conto "recupero imposte anticipate", le quali saranno classificate nella voce 20 del conto economico.

Le scritture del secondo anno, ipotizzando che non ci siano stati cambiamenti nei costi e ricavi, saranno:

imposte di competenza: 360 (1500*24%)
 imposte correnti: 345 (1500-60=1440; 1440*24%)
 recupero imposte anticipate= 460-345= 15

| Descrizione | Dare | avere |
|---------------------------------|------|-------|
| recupero imposte anticipate | 15 | |
| Attività per imposte anticipate | | 15 |

A questo punto, il bilancio del secondo esercizio si presenterà come segue:

| stato patrimoniale esercizio 1 | |
|--------------------------------|-----|
| Attivo | |
| c) attivo circolante | |
| II)crediti | |
| 5 ter) imposte anticipate | 57 |
| Passivo | |
| d) debiti | |
| 12) debiti tributari | 345 |

| Conto economico esercizio 1 | | |
|---|-----|------|
| A) Valore della produzione | | 3500 |
| B) Costi della produzione | | 2000 |
| Risultato prima delle imposte (A-B) | | 1500 |
| 20) imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate | | |
| - Imposte correnti | 345 | |
| - Imposte anticipate | 15 | |
| Totale | | 360 |
| 21) utile dell'esercizio | | 1140 |

Un ulteriore appunto riguardo le scritture contabili di questo esercizio, bisogna farlo sulle voci "imposte anticipate" e "recupero imposte anticipate". Infatti, entrambe le voci possono essere

compensate, ovvero si può rilevare sotto un'unica voce imposte anticipate i riassorbimenti causati dalla diversa tassazione.

Le aliquote che si applicano alla base imponibile vengono prese con riferimento all'esercizio in corso. Queste ultime possono essere oggetto di modifiche da parte del legislatore nei vari anni; quindi, per prendere atto di queste variazioni, si richiede al termine di ogni esercizio una revisione periodica delle stime riguardanti la voce "attività per imposte anticipate", iscritte in bilancio.

A tale riguardo, nel caso di eventuali cambiamenti, si richiede una rivalutazione di questa voce se le aliquote aumentano, oppure una svalutazione nel caso contrario. Gli effetti di questa operazione si riverseranno in ogni modo nella voce 20 del conto economico.

Esempio: ammortamento beni materiali

Un altro caso di iscrizione delle imposte anticipate in bilancio è l'ammortamento dei beni materiali. A tale fine, il Codice civile nell'articolo 2426 al co.1 n.2, sancisce che: "il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione". In materia dà il suo contributo anche l'OIC 16, al paragrafo 63, il quale chiarisce che "la residua possibilità di utilizzazione non è legata alla durata fisica dell'immobilizzazione, bensì alla sua durata economica, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società".

Riguardo a quanto detto dall'OIC, occorre aggiungere che l'ammortamento non deve essere obbligatoriamente a quote costanti, anzi il redattore del bilancio può utilizzare il metodo che ritiene più adatto all'attività svolta, scegliendo tra l'ammortamento a quote decrescenti, nel caso si ritenga che il bene venga utilizzato maggiormente all'inizio, oppure il metodo per unità di prodotto o quello a quote crescenti.

In ambito fiscale la situazione cambia. Il legislatore prevede per la disciplina delle immobilizzazioni materiali una normativa diversa, portando alla nascita di differenze temporanee. Infatti, l'articolo 102, comma 2, del TUIR sancisce che "la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".

Quindi, in via generale, se le quote di ammortamento iscritte in bilancio risultano maggiori di quelle previste dalle tabelle ministeriali, per rispettare entrambe le normative si dovrà procedere con delle variazioni in aumento e parallelamente con la rilevazione delle imposte anticipate.

In materia di ammortamento si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate con lo scopo principale di ribadire l’impossibilità, da parte delle imprese, di fare un arbitraggio tramite gli ammortamenti fiscali.

A tale riguardo, la risoluzione n. 78/E del 17 giugno 2005 emessa dall’Agenzia delle Entrate, stabilisce: “non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali, in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all’articolo 83 del TUIR”.²

L’agenzia delle entrate, con questo concetto, vuole chiarire non tanto il caso in cui si devono applicare delle variazioni in aumento dove la quota civilistica risulta superiore a quella fiscale, ma il caso in cui ipoteticamente si decidesse di applicare un coefficiente minore rispetto a quello previsto dalle tabelle ministeriali. Su questa base, bisogna specificare l’impossibilità di dedurre dal reddito dei futuri esercizi il minor ammontare degli ammortamenti non dedotti in precedenza, e quindi, grazie a questo principio, si viene a escludere la creazione di un arbitraggio, in quanto l’ammortamento fiscale si allinea obbligatoriamente con quello civile evitando la creazione di una differenza. Nel caso in cui non si procede con questa operazione, l’ammontare che persiste tra i due valori, ovvero tra il maggior valore dell’ammortamento fiscale e il minor valore di quello civile, sarebbe del tutto ineducibile.

Un esempio pratico può chiarire la materia degli ammortamenti materiali: prendiamo in esame un macchinario del valore di 30000€, sul quale il redattore ritiene di applicare un coefficiente di ammortamento pari al 25%, mentre secondo le tabelle ministeriali il coefficiente risulta essere del 20%. Dovendosi il primo anno dimezzare il coefficiente, per semplificare ipotizziamo che il bene sia entrato in funzione a metà anno.

Anche in questo esempio l’Ires risulta essere del 24%.

Nella tabella di seguito vengono rilevati i dati dell’esempio trascrivendo anche le differenze temporanee che si creano.

| esercizio | Amm.to civile | Amm.to fiscale | Variazioni in aumento | Variazioni in diminuzione | Imposte anticipate (Ires 24%) | Riassorbimento imposte anticipate |
|-----------|---------------|----------------|-----------------------|---------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|
| 1 | 3750 | 3000 | 750 | | 180 | |
| 2 | 7500 | 6000 | 1500 | | 360 | |
| 3 | 7500 | 6000 | 1500 | | 360 | |
| 4 | 7500 | 6000 | 1500 | | 360 | |

² Si veda: risoluzione n.78/E del 17 giugno 2005

| | | | | | | |
|---|------|------|--|------|--|-----|
| 5 | 3750 | 6000 | | 2250 | | 540 |
| 6 | | 3000 | | 3000 | | 720 |

Le scritture contabili relative alla rilevazione delle imposte anticipate del primo anno sono le seguenti:

| Descrizione | Dare | Avere |
|---------------------------------|------|-------|
| Attività per imposte anticipate | 180 | |
| Imposte anticipate | | 180 |

Questa operazione dovrà essere eseguita fino al termine del quarto anno, naturalmente con i rispettivi valori.

Ricapitolando, il conto “imposte anticipate” fino al quarto anno assume la natura di ricavo, rettificando fino a quel periodo, il costo iscritto per le imposte correnti, dal quinto anno in poi la situazione si capovolge, in quanto il conto “recupero imposte anticipate” si presenta come costo e si aggiunge alle imposte correnti, anche se è stato pagato anticipatamente ma di competenza dell’esercizio in corso.

Le scritture relative al quinto anno, nelle quali si entra nella fase del riassorbimento, si presentano come segue:

| Descrizione | Dare | Avere |
|---------------------------------|------|-------|
| Recupero imposte anticipate | 540 | |
| Attività per imposte anticipate | | 540 |

Esempio: compensi agli amministratori

Prima di passare alle perdite fiscali, vorrei fare un altro esempio riguardante le differenze temporanee negative, ovvero i compensi agli amministratori. L’articolo 95, co. 5 del TUIR, specifica che quest’ultimi sono deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti per cassa, anziché in quello di competenza economica.³

Quindi, nel caso in cui vengono rilevati in bilancio, ma, a questa iscrizione non corrisponde alcuna erogazione, in quell’esercizio i compensi sono totalmente indeducibili da un punto di vista fiscale, facendo nascere una differenza.

Questa differenza si annullerà nell’esercizio dove avverrà l’effettivo pagamento dei compensi.

³ Si veda: art.95, co.5 del TUIR

In una tabella, si riassume quanto detto, utilizzando un esempio dove i compensi degli amministratori vengono rilevati nell'esercizio 1 per un importo pari a 30000€, ma l'intero ammontare verrà pagato al termine dell'esercizio 2.

| esercizio | Costo rilevato a C.E. | Costo deducibile fiscalmente | Variazioni in aumento | Variazioni in diminuzione | Imposte anticipate (Ires 24%) | Recupero imposte anticipate |
|-----------|-----------------------|------------------------------|-----------------------|---------------------------|-------------------------------|-----------------------------|
| 1 | 30000 | 0 | 30000 | | 7200 | |
| 2 | | 30000 | | 30000 | | 7200 |

Come si denota dalla tabella, il costo relativo ai compensi, nell'esercizio 1, è pari a 0, in quanto non essendoci stata nessuna erogazione di cassa, il costo risulta per l'intero ammontare indeducibile. Questo porta alla rilevazione di imposte anticipate per un valore di 7200€, le quali saranno recuperate l'anno seguente nel momento in cui avverrà il pagamento.

ii: Perdite fiscali

Detto ciò, passiamo alla materia del riporto a nuovo delle perdite fiscali, ovvero il 2° caso in cui le attività per imposte anticipate vengono rilevate.

In base alle norme tributarie, la perdita che viene a crearsi dall'imponibile negativo ha la facoltà di essere portata in diminuzione del reddito dei futuri esercizi.

Questo beneficio che deriva dall'esistenza di una perdita è incerto, in quanto per utilizzarlo ci devono essere in futuro dei redditi imponibili positivi, da cui in seguito si potrà sottrarre la perdita.

L'articolo 84 del TUIR definisce l'ambito fiscale di questo tema, ovvero specifica che: la perdita fiscale di un esercizio, diverso dai primi tre periodi di imposta, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi.⁴

Inoltre, questo articolo aggiunge che la perdita può essere portata in diminuzione non oltre il limite dell'80% del reddito imponibile di ciascun periodo, ed elimina ogni vincolo temporale per il riporto della perdita fiscale.

L'articolo 84 del TUIR, prima di assumere questa forma realizzata attraverso le modifiche apportate dal decreto-legge n. 98/2011, presentava un limite temporale di cinque anni per il riporto delle perdite e non esisteva alcun vincolo relativo all'ammontare da portare in deduzione.

⁴ Si veda: art.84 del TUIR

Per quanto riguarda i primi tre periodi di imposta, si fa riferimento alle società appena costituite: la norma indica che per questi soggetti il riporto delle perdite può avvenire in misura piena nei primi tre esercizi della loro attività, a condizione che si tratti di una nuova attività produttiva; questo principio, che non ha subito modifiche anche dopo l'entrata in vigore del decreto legge n. 98/2011, trova le proprie fondamenta nella consapevolezza che spesso per le nuove società all'inizio si registrano delle perdite, indipendentemente se la loro attività funzioni o meno, quindi si cerca di agevolarle nei primi anni di vita.

Il riporto di perdite fiscali fa sorgere l'esigenza di rilevare in bilancio le attività per imposte anticipate. Questo accade proprio per rispettare il principio della competenza economica, dove si vengono a creare delle differenze temporanee di imposta deducibile che potranno essere portate in diminuzione negli esercizi futuri.

La rilevazione di questo beneficio, attraverso l'iscrizione della voce "attività per imposte anticipate", deve essere in linea con varie regole, in quanto un uso maldestro del riporto di perdite fiscali potrebbe portare a casi di "annacquamento" del patrimonio aziendale, ovvero quelle situazioni in cui una valutazione forfettaria del capitale dell'azienda non coincide con il valore effettivo del patrimonio e, di conseguenza, disobbedendo ai principi di redazione del bilancio previsti dal codice civile, come il principio di chiarezza e correttezza.

In sintesi, l'iscrizione in bilancio delle perdite e il potenziale beneficio connesso ad esse, si può utilizzare solo nel momento in cui si rispetti il cosiddetto principio della ragionevole certezza del futuro recupero delle stesse.

Di questo requisito si è già parlato nei paragrafi precedenti, ma ci tengo a ripetere i punti fondamentali in quanto questi criteri nonostante derivino da decisioni autonome, rappresentano ugualmente un punto di partenza per evitare i fastidiosi e scorretti annacquamenti di capitale.

Il primo punto da cui partire quando si vuole verificare la ragionevole certezza, è inquadrare un determinato arco temporale in cui si prevede di ottenere dei redditi imponibili abbastanza ampi da riuscire ad utilizzare le perdite fiscali; il secondo punto è la compensazione tra le imposte differite e le perdite fiscali che si verifica quando le prime risultano abbastanza consistenti da coprire il progressivo annullamento delle seconde.

Un concetto da sottolineare che si collega ai due punti sopra elencati è il caso in cui queste perdite non vengano utilizzate. Questa ipotesi ci dà un'importante indicazione: indica il fatto che in futuro il reddito imponibile possa non essere abbastanza consistente o addirittura non esserci e, quindi, non riassorbire le perdite precedenti. In altre parole, il mancato utilizzo delle perdite fiscali può far supporre un andamento negativo della società in questione.

In materia è intervenuta anche l'agenzia delle entrate, la quale ha integrato e precisato la disciplina relativa alle perdite fiscali attraverso la circolare n.25 del 19 giugno 2012.

Con questa relazione l'agenzia chiarisce alcuni punti, tra cui: l'irrelevanza della tipologia di perdite pregresse da utilizzare, ovvero si possono utilizzare indifferentemente sia le perdite che hanno un limite quantitativo dell'80%, sia quelle perdite che invece non hanno un limite quantitativo, in quanto realizzate nei primi tre esercizi di una nuova attività. Infine, l'agenzia specifica anche che il limite del 80% si calcola sempre sul valore del reddito lordo.⁵

Queste limitazioni e precisazioni contenute nella norma producono effetti che si traducono in semplificazioni da parte delle imprese, poiché evitano che le società facciano delle operazioni straordinarie di "refreshing" delle perdite che giungono a scadenza. Infatti, grazie all'eliminazione del limite quinquennale questo fatto non si verifica più.

Inoltre, esse semplificano complicate valutazioni sulla recuperabilità delle perdite ai fini dello stanziamento delle imposte differite e garantisce un effetto di stabilizzazione sul gettito tributario.

Esempio: perdite fiscali

Di seguito un esempio di perdite fiscali portate a nuovo utilizzando le normative aggiornate, ossia quelle successive al 2011, anno in cui è stato eliminato il limite quinquennale e introdotto il limite quantitativo.

| ANNO | REDDITO CONSEGUITO | PERDITA DEDUCIBILE | REDDITO IMPONIBILE | PERDITA PORTATA A NUOVO |
|-------------|----------------------------|----------------------------------|------------------------------|--------------------------------|
| 2011 | Perdita fiscale: 56000€ | | - | 56000 |
| 2012 | Utile fiscale: 15000€ | $15000 \cdot 80\% =$ $=12000$ | $15000 - 12000 =$ $=3000$ | 44000 |
| 2013 | Utile fiscale: 10000€ | $10000 \cdot 80\% =$ $=8000$ | $10000 - 8000 =$ $=2000$ | 42000 |
| 2014 | Utile fiscale: 12000€ | $12000 \cdot 80\% =$ $=9600$ | $12000 - 9600 =$ $=2400$ | 39600 |
| 2015 | Utile fiscale: | $20000 \cdot 80\% = 16000$ | $20000 - 16000 =$ $=4000$ | 23600 |
| 2016 | Utile fiscale: | $27500 \cdot 80\% = 22000$ | $27500 - 22000 =$ $=5500$ | 1600 |
| 2017 | Utile fiscale: | $25000 \cdot 80\% = 20000$ | $25000 - 1600 =$ $=23400$ | - |

⁵ Si veda: circolare n.25 del 19/06/2012 dell'Agenzia delle Entrate

La tabella sopra riportata rappresenta i passaggi matematici che si susseguono in presenza di una perdita fiscale, tralasciando, naturalmente, tutte le altre variazioni che possono intervenire.

Infine occorre specificare che il beneficio collegato al riporto di una perdita fiscale viene iscritto in bilancio, nella voce CII5-ter “*imposte anticipate*” e, in contropartita, nella voce 20 del conto economico.

2.2b: Passività per imposte differite

Finora ho esaminato la fiscalità differita dal lato delle imposte anticipate, le quali vengono iscritte in bilancio sotto la voce “*attività per imposte anticipate*”; ora tratterò l’altro lato, ovvero quello delle imposte differite.

Le imposte differite vengono generate da differenze temporanee imponibili: tributi che, dal punto di vista civile sono di competenza dell’esercizio di riferimento, ma dal punto di vista fiscale creano importi imponibili solamente in esercizi futuri, come ad esempio nel caso delle plusvalenze patrimoniali, laddove si predilige la rateizzazione dell’onere fiscale. Infatti, nell’esercizio di riferimento si può notare che le imposte dovute risultano inferiori a quelle di competenza e questa differenza dovrà essere iscritta in bilancio sotto la voce “*passività per imposte differite*”.

Essa si estinguerà negli esercizi successivi man mano che verrà pagata.

Questo tipo di differenze temporanee imponibili possono risultare da ricavi tassati in esercizi successivi rispetto a quello in cui vengono imputati al conto economico, oppure anche da costi fiscalmente deducibili in esercizi precedenti a quello in cui saranno imputati al conto economico, inoltre, possono derivare da operazioni che non producono i propri effetti sul conto economico, come nel caso della rivalutazione di attività senza il riconoscimento ai fini fiscali, di cui parlerò nei prossimi paragrafi.

Esempio: plusvalenze fiscali

Per ora, mi limito a dare un esempio di questo tipo di imposte, prendendo in esame il caso delle plusvalenze, qualora si opti per la rateizzazione fiscale.

Anche in questo esempio non interverranno altre variazioni oltre alla plusvalenza di 1000€; l’aliquota Ires sarà pari al 24%.

Secondo l’articolo 86 del TUIR la plusvalenza può essere tassata in due modi: o per l’intero ammontare nell’esercizio in cui si realizza, oppure per rateizzazione (nel limite quadriennale) qualora il bene sia posseduto da più di tre anni.⁶

⁶ Si veda: art.86 del TUIR

La tassazione della plusvalenza per rateizzazione è quella utilizzata nell'esempio seguente ed è appunto quella che fa rilevare le imposte differite.

Nel primo esercizio la partita doppia, nel caso di una plusvalenza di 1000, si presenta come segue:
esercizio 1:

| descrizione | dare | avere |
|-------------------------|------|-------|
| Imposte correnti | 48 | |
| Debiti tributari | | 48 |
| Imposte differite | 192 | |
| Fondo imposte differite | | 192 |

Da queste scritture contabili si evince che la plusvalenza è stata rateizzata in 5 esercizi, nel primo l'80% di essa viene portato in diminuzione grazie all'apertura del conto "*fondo imposte differite*" che si rileva nella voce B2 del passivo dello stato patrimoniale, mentre il restante 20%, pari a 48, viene pagato nell'esercizio di riferimento.

Negli esercizi successivi si dovrà procedere con una variazione in aumento pari al valore di 48 per ogni esercizio in questione e, in contropartita, si storna il conto "*fondo imposte differite*", fino al suo azzeramento.

Le scritture contabili relative al quarto esercizio risulteranno come segue:

esercizio 4:

| descrizione | dare | avere |
|-------------------------|------|-------|
| Fondo imposte differite | 48 | |
| Imposte differite | | 48 |

Infine, così come previsto dal TUIR, la plusvalenza nel quarto esercizio viene tassata per l'ultima volta, in quanto il fondo, entro il quarto anno e non oltre, deve essere pari a 0.

2.3: Fiscalità differita nelle operazioni non economiche

Questo capitolo tratterà della rilevazione della fiscalità differita su operazioni che non transitano per il conto economico. Questo argomento è trattato dal punto 53 dell'OIC 25.

Anche in questo caso nascono delle differenze temporanee derivanti da operazioni che possono distinguersi nei seguenti tre sottogruppi: il primo riguarda le operazioni straordinarie che, per fare un esempio, si concretizzano nel momento in cui una società decida di procedere con una fusione con un'altra società, oppure con una scissione o, ancora, un conferimento; il secondo sottogruppo si concentra sui casi in cui si effettua una rivalutazione delle attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi; infine, nel terzo ed ultimo sottogruppo, si rilevano quelle operazioni in cui si contabilizza una riserva in sospensione di imposta.

Come per le operazioni economiche, anche per le operazioni non economiche valgono i criteri volti a rilevare la fiscalità differita in bilancio, pertanto si seguono i cinque passaggi che sono stati descritti nella prima parte di questo capitolo.

Nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, bisogna rilevare in bilancio sia le attività per imposte anticipate sia le passività per imposte differite. Questa prassi presenta, tuttavia, due eccezioni nelle quali non si necessita delle citate rilevazioni.

La prima eccezione si riscontra nella rilevazione iniziale dell'avviamento, in quanto, come si spiegherà più dettagliatamente nelle prossime pagine, la sua rilevazione comporterebbe la presentazione di un bilancio meno trasparente, dovuto al fatto che alcune poste dell'attivo o del passivo risulterebbero altrimenti gonfiate a causa della sua iscrizione.

Infatti, per avviamento s'intende quella differenza che rimane dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività, rilevate nel momento dell'operazione straordinaria.

Quindi, essendo una voce residuale, una sua rilevazione della fiscalità comporterebbe un incremento del valore delle poste dell'attivo o del passivo, portandole in un meccanismo senza via di uscita.

Inoltre, tutte le successive variazioni della passività fiscale, derivanti dalla rilevazione iniziale dell'avviamento, sono ininfluenti e pertanto anch'esse non sono rilevate.

Per esempio, quando si è davanti a una perdita di valore dell'avviamento, non si effettua nessuna rilevazione della fiscalità, in quanto anch'essa è collegata alla rilevazione iniziale dell'avviamento.

La seconda eccezione sorge quando si effettua la rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non rappresenta un'aggregazione di imprese e non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile. Anche in questo caso le successive variazioni non vengono rilevate.

Con riguardo alla seconda eccezione, mediamente, si parla di attività che non sono deducibili dalla base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, oppure sono deducibili ma per un importo inferiore, o superiore, al costo complessivo.

2.3a: distinzione tra operazioni che interessano direttamente il P.N. e non

Rimanendo in tema di operazioni non economiche, l'OIC 25 fa un'ulteriore distinzione tra le operazioni che interessano direttamente il patrimonio netto e le operazioni che invece non lo interessano.

Con riferimento al primo gruppo, si tratta di operazioni che hanno per oggetto, ad esempio, la rivalutazione di attività iscritte in bilancio, o la correzione di errori commessi in esercizi precedenti oppure, ancora, operazioni derivanti da cambiamenti nei principi contabili.

In questi casi, le varie poste sono inizialmente contabilizzate nel “*fondo per imposte, anche differite*”, tramite la riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto, ad esempio si può ridurre la riserva di rivalutazione.

Successivamente alla rilevazione iniziale, le variazioni nelle imposte differite si riversano nella voce 20 del conto economico coerentemente con l’annullamento delle differenze temporanee.

Per quanto riguarda l’altro gruppo, ovvero le operazioni che non traslano per il Patrimonio Netto né per il C.E. (ad esempio durante una fusione per incorporazione), le imposte differite vengono calcolate sul maggior valore attribuito all’attività oggetto dell’operazione, questo valore deriva dalla differenza tra il valore corrente dell’attività e il suo valore contabile ante operazione.

L’esempio della fusione per incorporazione è valido per questo tipo di operazioni solo nel caso in cui non sia presente un avanzo da concambio, in quanto se non fosse a queste condizioni bisognerebbe includere nell’operazione anche il capitale sociale della società incorporante.

Quando si parla di fusione possiamo definirla, grazie all’ OIC 4, come la concentrazione e l’integrazione fra più aziende, da questa definizione si può intuire che ci sono diversi tipi di questo modello, per il momento tratterò la fusione per incorporazione nella quale può preesistere un rapporto partecipativo tra le società oggetto della fusione.

Nell’esempio numerico, si pone che l’incorporante detiene il 100% delle partecipazioni della società incorporata, con la presenza di un disavanzo di fusione pari a 3000.

Il suddetto disavanzo viene imputato agli immobili e in via residuale all’avviamento, quest’ultima parte si verifica quando sussistono tutte le condizioni previste dall’articolo 2426 co. 6 del codice civile, il quale disciplina i criteri di valutazione riguardanti l’avviamento⁷. Così facendo, ovvero imputando il disavanzo ai vari elementi dell’attivo, non si transita per il patrimonio netto.

Inoltre, ipotizziamo un valore corrente degli immobili di 20000 e un loro valore contabile ante operazione di 16200. Anche in questo caso l’aliquota Ires è pari al 24%.

Le scritture contabili si presentano come segue:

| descrizione | dare | avere |
|--------------------|-------------|--------------|
| Immobili | 3800 | |
| avviamento | 112 | |

⁷ Si veda: art. 2426 co.6 del Codice Civile

| | | |
|-------------------------|--|------|
| Fondo imposte differite | | 912 |
| Disavanzo di fusione | | 3000 |

Come si evince dalle scritture, le voci del patrimonio netto non vengono toccate, inoltre sulla differenza tra il valore ante e post operazione degli immobili viene calcolata l'ires, in quanto le imposte differite vengono calcolate sul plusvalore attribuito al valore contabile dell'attività e risultano essere 912 ($3800 \cdot 24\%$), quest'ultime verranno iscritte nella voce B2 del passivo dello stato patrimoniale.

L'avviamento, pari a 112, non viene ricompreso nel calcolo delle imposte differite nella sua rilevazione iniziale, infatti esso rappresenta la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività.

Infine, il disavanzo da fusione viene imputato in parte agli immobili e una piccola parte all'avviamento, ma se questo disavanzo derivasse da un cattivo affare allora dovrebbe essere eliminato portandolo in diminuzione del patrimonio netto della società incorporante, compensandolo con le riserve disponibili, se non ce ne sono si imputa tra i costi del conto economico.

2.3b: rivalutazione di attività nello stato patrimoniale

Nell'ultima parte di questo capitolo si approfondiscono i tre casi, anticipatamente detti, in cui le differenze temporanee derivano da operazioni che non transitano per il Conto Economico, ovvero:

- rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi;
- operazioni che includono riserve in sospensione d'imposta;
- operazioni straordinarie, di cui già si è fatto un piccolo esempio nel paragrafo precedente.

Quando si parla di rivalutazione di attività iscritte nell'attivo patrimoniale, bisogna precisare che sussiste l'obbligo di iscrizione del bene al costo, quindi una sua eventuale rivalutazione non può essere fatta autonomamente, questo sta ad indicare che la facoltà di rivalutare deve passare obbligatoriamente attraverso appositi provvedimenti normativi, i quali ne consentono la rivalutazione.

A tale riguardo, l'OIC 16 precisa che in ogni caso il valore del cespite rivalutato non può in alcun modo superare il suo valore recuperabile, quindi questa rivalutazione deve essere delimitata da appositi parametri prestabiliti.

Dovendosi il bilancio concludere in pareggio, in caso di rivalutazione al maggior valore dell'attivo si rileva in contropartita un'apposita riserva di rivalutazione, la quale sarà iscritta tra le voci del patrimonio netto.

Per quanto riguarda questa casistica, da un punto di vista fiscale, si possono incontrare due situazioni: nella prima i maggiori valori contabili vengono riconosciuti ai fini fiscali e quindi influisce direttamente sul reddito imponibile, nella seconda questo riconoscimento non avviene.

Da un punto di vista contabile, quando non avviene il riconoscimento di questi maggiori valori ai fini fiscali si verifica l'insorgenza di una differenza temporanea, nella quale il valore civilistico e quello fiscale non coincidono, quindi si è costretti in data di rivalutazione a sottrarre dall'apposita riserva iscritta a patrimonio netto le relative imposte differite, calcolate sulla differenza che persiste tra i due valori.

Negli esercizi successivi, grazie all'ammortamento dei beni materiali e immateriali presenti nello stato patrimoniale, le imposte differite traslano al Conto Economico per la parte corrispondente al realizzo del maggior valore.

Esempio rivalutazione di attività

Di seguito, un esempio pratico nel quale una società ha l'opportunità di rivalutare un macchinario, del valore di 10000, al 10% tramite una legge speciale, ma senza il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore. Anche in questo caso l'aliquota Ires è pari a 24%.

Le scritture contabili, relative a questo esercizio, si presentano come segue:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------|------|-------|
| macchinario | 1000 | |
| Riserva di rivalutazione | | 1000 |

In data di rivalutazione, nell'esercizio 1, a fronte dell'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale del maggior valore di 1000 ($10000 \cdot 10\%$) è stata istituita in contropartita un'apposita riserva da cui sorge la necessità, proprio per il mancato riallineamento dei valori fiscali, di sottrarre direttamente le corrispondenti imposte differite ($1000 \cdot 24\% = 240$), nella pratica queste scritture si rilevano come segue:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------|------|-------|
| Riserva di rivalutazione | 240 | |
| Fondo imposte differite | | 240 |

Questo fondo negli esercizi successivi si riverserà a Conto Economico attraverso l'ammortamento (o cessione) del macchinario, naturalmente per la quota corrispondente al realizzo del maggior valore.

Il secondo caso in cui ci si può imbattere in materia di rivalutazione si ha davanti al riconoscimento ai fini fiscali dei maggior valori: ciò avviene quando in sede di rivalutazione si procede con il pagamento di un'imposta sostitutiva che, proprio per la sua natura, non fa sorgere alcuna differenza temporanea.

Il pagamento di questa imposta fa sorgere un debito tributario nello stato patrimoniale della società e in contropartita si riduce l'apposita riserva di rivalutazione. A tale riguardo, occorre specificare che nel caso in cui si decida di pagare l'imposta sostitutiva in modo rateale, gli eventuali interessi sono rilevati per competenza.

L'opzione per il regime appena descritto può essere esercitata nella dichiarazione dei redditi o nel periodo di imposta corrente, ovvero quello in cui avviene l'operazione, oppure negli esercizi successivi.

Le scritture contabili relative al riallineamento dei valori fiscali con quelli contabili utilizzando i dati dell'esercizio precedente, e applicando un'imposta sostitutiva del 14%, si rilevano nel seguente modo:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------|------|-------|
| Macchinario | 1000 | |
| Riserva di rivalutazione | | 1000 |

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------|------|-------|
| Riserva di rivalutazione | 140 | |
| Debiti tributari | | 140 |

Successivamente a questa rilevazione, la società iscriverà negli esercizi successivi le imposte anticipate o differite in presenza di differenze temporanee, come nel caso degli ammortamenti sul maggior valore che risultano deducibili dall'esercizio successivo a quello in cui avviene la rivalutazione.

2.3c: Riserve in sospensione di imposta

Un altro caso in cui ci si può imbattere in tema di rivalutazioni si ha con le riserve in sospensione di imposta, anche qui si tratta di operazioni che non transitano per il Conto Economico, ma rimangono circoscritte nello stato patrimoniale.

Infatti, determinate leggi possono prevedere che al maggior valore di un'attività, si debba iscrivere in patrimonio netto una riserva non soggetta a tassazione, ma in presenza di una riserva di rivalutazione, proprio per la sua natura neutrale, fa sorgere delle differenze temporanee imponibili provocando, di conseguenza, l'iscrizione delle relative imposte differite in data di rivalutazione, in quanto il suo valore contabile differisce da quello fiscale.

In questo caso invece, se le probabilità di distribuire ai soci queste riserve risultano basse, tramite specifiche leggi che disciplinano queste situazioni, viene anche meno il bisogno di contabilizzare le imposte e quindi si sottraggono alla tassazione; ecco perché si chiamano riserve in sospensione di imposta.

Le probabilità riguardo alla distribuzione vengono individuate controllando da una parte l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza in bilancio di altre riserve, dall'altra si guarda la composizione del Patrimonio Netto, prestando attenzione alla presenza di altre riserve che sono già state tassate. Se dai due punti sopra elencati sorge la possibilità che queste riserve in sospensione di imposta non vengano distribuite, allora si opterà per non tassarle.

2.3d: Operazioni straordinarie

Già nei paragrafi precedenti si è dato qualche cenno ed esempio circa le operazioni straordinarie, le quali vengono riclassificate nel macro gruppo delle operazioni che non traslano per il conto economico ed hanno ad oggetto il trasferimento di patrimoni, oppure riguardano operazioni di cessione, conferimento, fusione e scissione di società o rami d'azienda. Nella sostanza vengono racchiusi tutti quei fatti che sono fuori dalla gestione ordinaria.

Il regime fiscale che viene adottato in questi casi è quello previsto dagli articoli del TUIR dedicati a questa categoria di operazioni, i quali si caratterizzano per i principi di neutralità fiscale e continuità. Un esempio si ha in materia di scissioni dove l'articolo 173 del TUIR ne disciplina la neutralità.⁸

A tale riguardo i maggiori valori contabili delle attività, delle passività acquisite e dell'avviamento non sono riconosciuti ai fini fiscali, proprio perché i valori fiscali delle voci in oggetto rimangono inalterati durante l'operazione.

Tuttavia l'ordinamento prevede la possibilità di riallineare questi valori, contabili e fiscali, tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva; questa fattispecie prende il nome di "affrancamento".

Inoltre l'ordinamento dà la possibilità di affrancare i valori sia nell'esercizio in corso, sia in un esercizio successivo all'operazione straordinaria.

⁸ Si veda: art.173 del TUIR

Ora esaminiamo i due casi in cui vi è la possibilità di utilizzare l'affrancamento, portando esempi pratici per comprendere meglio l'argomento.

Iniziamo con la fiscalità differita derivante dalle attività e passività acquisite. A tal riguardo le differenze temporanee sorgono quando, ad esempio, nel bilancio della società acquirente in sede di allocazione del costo risulta iscritto un valore diverso da quello previsto dal fisco; in questo modo esse si generano richiedendo l'iscrizione delle imposte differite.

Quindi, in caso non si decidesse di riallineare i valori civili e fiscali, si procede con l'iscrizione delle imposte anticipate, o differite, relative ai maggiori, o minori, valori rispetto a quelli riconosciuti fiscalmente.

Tutto ciò è fatto per minimizzare gli effetti dell'attuale normativa che prevede l'irrilevanza di questi maggior valori, in tal senso si cerca di neutralizzare i maggiori o minori carichi fiscali relativi agli esercizi successivi.

Esempio di operazione straordinaria in cui non avviene il riallineamento dei valori fiscali

Un esempio di operazione straordinaria in cui non avviene il riallineamento dei valori fiscali si ha in presenza di una fusione per incorporazione, dove è presente un disavanzo di fusione pari a 2500 che viene imputato ad un immobile del valore di 30000 (ante operazione presentava un valore di 27000) e in via residuale all'avviamento. L'aliquota Ires risulta pari al 24%.

Plusvalore immobile= $30000-27000= 3000$

Fondo imposte differite= $3000*24%= 720$

Le scritture si presentano come segue:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|-------------------------|------|-------|
| Immobile | 3000 | |
| Avviamento | 220 | |
| Fondo imposte differite | | 720 |
| Disavanzo di fusione | | 2500 |

Tuttavia se la società volesse procedere con l'affrancamento e quindi riallineare i valori contabili a quelli fiscali, potrebbe farlo muovendosi in diversi modi a seconda se la decisione di riallineamento venga presa nell'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria oppure negli esercizi successivi.

Esaminiamo entrambi i casi: se si procede con la decisione di affrancare i valori nella data in cui avviene l'operazione, o perlomeno entro il giorno in cui si redige il bilancio d'esercizio, allora la società inizierà il procedimento calcolando l'imposta sostitutiva sul maggior valore ed essendo l'aliquota di questa imposta conosciuta sin dalla data dell'operazione straordinaria, la si potrà rilevare direttamente tra i debiti tributari nella voce D12. Nel secondo caso invece, si parte da una

situazione dove all'inizio si era deciso di non riallineare i valori, per poi affrancarli in futuro eliminando dallo stato patrimoniale quel fondo imposte differite, che era stato rilevato in precedenza alla data dell'operazione straordinaria. Parallelamente, in contropartita si iscriverà un provento nella voce 20 del conto economico, relativo al venir meno della differenza temporanea imponibile.

A questo punto si è davanti alla situazione patrimoniale del primo caso, allorché occorrerà procedere con l'iscrizione di un costo nella voce 20, relativa all'onere sostenuto per l'imposta sostitutiva e nella parte opposta della bilancia rilevare un debito tributario.

In sintesi, nel secondo caso la società, anche se ha beneficiato dell'eliminazione del fondo, sosterrà un costo derivante dall'utilizzo dell'affrancamento.

A tale riguardo si fornisce di seguito un esempio utilizzando i dati dell'esercizio precedente, ma in questo caso si procederà con il riallineamento degli immobili e dell'avviamento. Per fare ciò nell'esercizio poniamo un'imposta sostitutiva pari al 18%. Le scritture contabili si presentano nel seguente modo:

Ipotesi in cui il riallineamento avviene in data dell'operazione straordinaria.

$$\text{imposta sostitutiva} = 3000 * 18\% = 540$$

| Esercizio 1 | | |
|----------------------|------|-------|
| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
| immobile | 3000 | |
| avviamento | 40 | |
| Debiti tributari | | 540 |
| Disavanzo di fusione | | 2500 |

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---|------|-------|
| Attività per imposta sostitutiva da riallineamento (CII4-quarter) | 7 | |
| Debiti tributari | | 7 |

Nella seconda scrittura viene effettuato il riallineamento dell'avviamento, il quale è calcolato in via residuale, il costo relativo al riallineamento di questa voce deve essere ripartito lungo la durata del futuro beneficio fiscale derivante da questa operazione, quindi negli esercizi successivi questa posta rilevata tra i crediti verrà progressivamente diminuita; in contropartita verrà rilevato un costo per competenza nella voce 20 del conto economico.

In linea con quanto detto, questa imposta sostitutiva rappresenta semplicemente un'anticipazione dei futuri oneri fiscali a carico della società; infatti quest'ultima li avrebbe dovuti corrispondere ad aliquota piena, situazione che riesce ad evitare con l'adesione a questo regime fiscale semplificato.

Ipotesi in cui il riallineamento avviene negli esercizi successivi rispetto alla data dell'operazione straordinaria.

| Esercizio 1 | | |
|-------------------------|------|-------|
| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
| immobile | 3000 | |
| Avviamento | 220 | |
| Fondo imposte differite | | 720 |
| Disavanzo di fusione | | 2500 |

| Esercizio 2 | | |
|--------------------------------------|------|-------|
| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
| Fondo imposte differite | 720 | |
| Proventi straordinari (voce 20 C.E.) | | 720 |
| Imposta sostitutiva | 540 | |
| Debito tributario (voce D12 S.P.) | | 540 |

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---|------|-------|
| Attività per imposta sostitutiva da riallineamento (CII4-quarter) | 7 | |
| Debiti tributari | | 7 |

Il beneficio che si ha nell'eliminare il fondo imposte differite ha come presupposto il fatto che in assenza di riallineamento, il fondo avrebbe prodotto i propri effetti nel momento in cui gli ammortamenti riferiti al plusvalore attribuiti alle attività fossero risultati indeducibili.

In tal senso, l'operazione con cui si fa venir meno la differenza temporanea grazie all'eliminazione del fondo in un unico passaggio, segue lo stesso ragionamento come se quest'ultimo fosse diminuito anno per anno, ma, da un punto di vista fiscale, conviene pagare l'imposta sostitutiva per evitare imprevisti fiscali negli anni successivi.

CAPITOLO TERZO: L'IMPORTANZA DELLE INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

In questo capitolo saranno trattati i punti 92,93 e 94 dell'OIC25, riguardanti le informazioni da dare in nota integrativa.

La nota integrativa è disciplinata in primis dal Codice civile, attraverso gli articoli 2427 e 2427-bis⁹, poi anche attraverso i principi contabili, in particolar modo l'OIC 12.¹⁰

Questa, principalmente, assolve a due funzioni: da una parte, commenta i dati presenti nello stato patrimoniale e conto economico; dall'altra, ha lo scopo di fornire informazioni di carattere qualitativo. Quest'ultimo deriva dal fatto che negli schemi di bilancio non tutti i dati possono essere conosciuti attraverso la loro semplice lettura: è attraverso la nota integrativa che, per esempio, si indicano i criteri utilizzati per la valutazione delle varie voci in bilancio.

Con riferimento alle imposte sul reddito, l'articolo 2427 del codice civile richiede che in nota integrativa siano presenti le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, soffermandosi in particolar modo sulle voci che trattano il patrimonio netto, i fondi e il TFR. Successivamente richiede la compilazione di un apposito prospetto riguardante la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, l'aliquota applicata, le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati al conto economico o al patrimonio netto, le voci escluse e le relative motivazioni. Deve essere inoltre presente nel prospetto l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzate in bilancio e, in caso di accertamenti o contenziosi con autorità fiscali, si richiede l'eventuale motivazione della mancata iscrizione di un fondo imposte.

Qualora necessario, si indicano anche in nota integrativa gli effetti di operazioni di riallineamento effettuate nell'esercizio, l'ammontare e la natura dei singoli debiti e crediti tributari di importo rilevante con peculiari caratteristiche, il rapporto tra l'onere fiscale corrente e il risultato civilistico, con le relative motivazioni, attraverso una riconciliazione numerica fra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico, oppure una riconciliazione tra l'aliquota teorica e l'aliquota fiscale media effettiva.

Infine, il punto 94, richiamando l'articolo 2423 co.4, prevede che: “non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza

⁹ Si veda: art. 2427 e 2427-bis del Codice Civile

¹⁰ Si veda: OIC, OIC12

abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta, ma gli obblighi in tema di una regolare tenuta delle scritture contabili rimangono fermi”¹¹.

I principi contabili non sostituiscono, ma integrano le disposizioni del Codice civile, in particolar modo completano la materia relativa alle singole poste dei due prospetti contabili: stato patrimoniale e conto economico.

1. Esempi di informativa in nota integrativa

Di seguito sono forniti alcuni esempi, presenti anche nel principio contabile OIC 25, di prospetti da immettere nella nota integrativa:

1. Rilevazione delle imposte differite e anticipate ed effetti conseguenti

| A) Differenze temporanee | Ires | Irap |
|---|------|------|
| Differenze temporanee deducibili: | 125 | |
| Ammortamento marchi | 5 | |
| Spese rappresentanza | 95 | |
| Interessi passivi | 25 | |
| Differenze temporanee imponibili: | 24 | |
| Plusvalenze patrimoniali | 20 | |
| Fondo rischi e oneri | 4 | |
| Differenze temporanee nette | 101 | |
| | | |
| B) effetti fiscali (aliquota fiscale applicabile %) | | |
| Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio A | -15 | |
| Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio precedente B | 1 | |
| Imposte differite (anticipate) dell'esercizio A-B | -14 | |

2. Informativa sull'utilizzo delle perdite fiscali

| | Esercizio precedente | | Esercizio corrente | |
|---|---------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|
| | Ammontare delle perdite fiscali | Effetto fiscale (aliquota %) | Ammontare delle perdite fiscali | Effetto fiscale (aliquota %) |
| Perdite fiscali dell'esercizio | | | | |
| di esercizi precedenti | | | | |
| Totale | | | | |
| Perdite fiscali a nuovo recuperabili con ragionevole certezza | | | | |

¹¹ Si veda: art.2423 co.4 del Codice Civile

| | | | | |
|-----------------------------|--|--|--|--|
| Imposte anticipate rilevate | | | | |
|-----------------------------|--|--|--|--|

3. Riconciliazione tra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico (IRES)

| | | | | |
|--|--|-----|-------|-------|
| Risultato prima delle imposte | | | 1000 | |
| Onere fiscale teorico (aliquota 24%) | | | | 240 |
| Differenze temporanee imponibili in esercizi successivi | | | | |
| Esempio: plusvalenze patrimoniali | | 20 | | |
| Totale | | | (20) | |
| Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi | | | | |
| Esempio: accantonamento per rischi su cause legali in corso | | 80 | | |
| Totale | | | 80 | |
| Rigiro delle differenze temporanee da esercizi precedenti | | 170 | | |
| Totale | | | (170) | |
| Differenze che non si riverseranno negli esercizi successivi | | 21 | | |
| Totale | | | 21 | |
| Imponibile fiscale | | | 911 | |
| Imposte correnti sul reddito dell'esercizio | | | | 218,6 |

4. Riconciliazione tra l'aliquota fiscale applicabile e l'aliquota fiscale media effettiva

| | 200X | 200X+1 |
|---|------|--------|
| Aliquota fiscale applicabile | % | % |
| Effetto delle variazioni in aumento (o in diminuzione) rispetto all'aliquota applicabile: | % | % |
| Redditi esenti | % | % |
| Dividendi | % | % |
| Costi indeducibili | % | % |
| Altre differenze permanenti | % | % |
| Aliquota fiscale media effettiva | % | % |

CAPITOLO QUARTO: CENNI DELLA CONTABILITA' DELLE IMPOSTE IN CASO DI BILANCIO CONSOLIDATO

Il regime del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale è stato introdotto dal decreto legislativo n.344 del 12 dicembre 2003, in attuazione della Legge 7 aprile 2003, n. 80, per la riforma del sistema fiscale.

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), dall'art. 117 al 129, e la legge sopra citata disciplinano l'istituto del consolidato fiscale e, in sostanza, esse prevedono: "la determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo di imprese su opzione facoltativa delle singole società che vi partecipano ed in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna rettificati come specificatamente previsto".¹² In altre parole si tratta di un'aggregazione di imponibili Ires, relativi alle società aderenti, delle quali la società consolidante ne assume le veci nei confronti dell'erario. In tal senso si occupa di calcolare l'imposta sul reddito complessivo globale e si impegna a versare il saldo e gli acconti verso quest'ente.

L'opzione appena citata, che appartiene alle singole società del gruppo, nel caso in cui venga esercitata diventa vincolante, ovvero non si può trascendere da tale vincolo per un periodo non inferiore ai tre anni. Tale opzione, inoltre, si definisce bilaterale, dovendo essere adottata da ciascuna società facente parte del gruppo.

Esistono due tipi di consolidato fiscale: quello mondiale e quello nazionale. L'unica importante differenza tra i due è la possibilità del primo di includere nella tassazione di gruppo anche quelle società con residenza fuori dai confini nazionali.

Gli imponibili delle singole società del gruppo, come anche nel caso delle perdite fiscali, sono inclusi nel calcolo del reddito globale nella loro interezza, indipendentemente dalla quota di partecipazione in capo alla società consolidante. Questo metodo di calcolo del reddito globale viene denominato integrale.

Per quanto riguarda le società consolidate, anche se la consolidante rimane l'unica società del gruppo a mantenere i rapporti diretti con l'erario, esse non perdono la propria soggettività tributaria; infatti viene modificata solamente la modalità con cui versano l'imposta o vengano rimborsate.

In questo regime, i vari rapporti tra le società consolidate e la consolidante vengono regolati da un apposito contratto di natura privatistica; in esso devono essere presenti accordi che disciplinano le varie situazioni che possono venirsi a creare.

¹² Si veda: dall'art.117 al 129 del TUIR

Ad esempio: in caso di benefici fiscali devono essere specificate le modalità con cui, a seconda della situazione, si intende ripartirli in base alla composizione del capitale sociale, oppure, nel contratto di consolidato fiscale si deve stabilire il comportamento da seguire quando si è di fronte al caso delle perdite fiscali.

A tal proposito può succedere che le perdite non trovino capienza nei redditi imponibili della consolidante o delle altre società del gruppo; in questo caso si parla di perdite eccedenti.

La rilevazione di imposte anticipate per questo tipo di perdite avviene se vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero, così come delineato dall'OIC 25.

Questa condizione prevista dal principio contabile trova risposta attraverso un'accurata valutazione, in cui si effettua una pianificazione fiscale a livello di gruppo che tenga conto degli imponibili fiscali attesi di tutte le società appartenenti al regime di consolidato.

Inoltre, se si vengono a creare le condizioni per iscrivere le imposte anticipate in bilancio, bisognerà decidere in quale bilancio di società rilevarle.

In questa situazione entra in gioco il contratto del consolidato fiscale; infatti se esso detta regole in materia il problema non si pone, invece, in mancanza di una sua previsione, il beneficio derivante dalla perdita fiscale viene rilevato in capo alla società che lo ha generato.

Da un punto di vista contabile la società consolidante e le società consolidate effettuano rilevazioni differenti; infatti le singole società aderenti al gruppo determineranno autonomamente il proprio carico fiscale inerente all'IRES e lo iscriveranno nella voce 20 del conto economico, nella stessa voce andranno rilevate anche le imposte anticipate e differite generate dalle singole società.

Nel caso delle società consolidate l'unica posta che cambia è la voce D12 "debiti tributari", ovvero il debito verso l'erario, ma visto che viene a mancare il rapporto diretto con esso, il debito trasla dall'ente tributario alla consolidante tramite l'apposita voce D11 "debiti verso controllanti"; nel caso di un credito verso l'erario, esso viene riclassificato nella voce CII4 "crediti verso controllanti".

La consolidante del gruppo, invece, si ritrova nel proprio stato patrimoniale un ammontare di crediti e debiti verso le controllate: infatti nel proprio conto economico, nel rispetto dei principi di inerenza, competenza e capacità contributiva, non risulterà iscritta la fiscalità corrente e differita delle consolidate; essa si "limiterà" ad assumersi la responsabilità di assolvere i vari obblighi verso l'erario per conto delle società del gruppo e per proprio conto, in quanto anche la consolidante dovrà determinare il proprio carico fiscale e versarlo congiuntamente agli altri importi.

In ambito di rimborso, quando la consolidante si trova davanti a ritenute, eccedenze o acconti relativi alle società consolidate, essa, in bilancio, deve far risultare un debito nei confronti delle società del gruppo e parallelamente un credito nei confronti dell'erario di pari importo.

Il regime di consolidato fiscale vale soltanto ai fini ired, infatti l'IRAP non è ricompresa in tale istituto e le società appartenenti al consolidato continuano a determinare, calcolare e versare le imposte correnti e differite autonomamente.

1. Esempi di rilevazione contabile delle imposte in regime di consolidato fiscale

In bilancio, partendo da una base imponibile di 1000 e un'aliquota fiscale del 24%, per la società consolidante l'Ires di competenza viene contabilizzata nel seguente modo:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------------|------|-------|
| Imposte sul reddito (C.E.) | 240 | |
| Debiti per consolidato fiscale | | 240 |

In sede di redazione del bilancio, il conto "debiti per consolidato fiscale", il quale racchiude l'ammontare del debito di tutte le società del gruppo verso l'erario, viene chiuso e in contropartita viene rilevato il conto "debiti tributari verso erario" per un importo equivalente.

Successivamente la consolidante rileva i redditi imponibili delle altre società, in questo esempio prendiamo in esame una sola società consolidata e un corrispondente reddito imponibile pari a 1000.

Le scritture contabili sono le seguenti:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---------------------------------------|------|-------|
| Crediti verso controllata (voce CII2) | 240 | |
| Debiti per consolidato fiscale | | 240 |

Con questa scrittura la consolidante rileva un credito nei confronti della consolidata dovuto al trasferimento dell'imponibile fiscale positivo, sul quale pagherà le imposte.

Infine, la consolidante paga, tramite banca, il debito verso l'erario relativo a tutto il gruppo:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---------------------------------|------|-------|
| Debiti per consolidato fiscale | 480 | |
| Debiti tributari verso l'erario | | 480 |

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---------------------------------|------|-------|
| Debiti tributari verso l'erario | 480 | |
| Banca c/c | | 480 |

La situazione appena descritta cambia quando le società consolidate, invece di trasferire dei redditi imponibili, trasferiscono una perdita fiscale.

In questo caso la consolidante può comportarsi in due modi, a seconda di ciò che prevede il contratto stipulato in precedenza tra le parti.

A tale riguardo, se il contratto prevede che, a fronte della perdita fiscale di 1000, venga riconosciuto immediatamente alle società consolidate il beneficio fiscale connesso ad essa, allora la consolidante rileva un debito verso la consolidata tramite le seguenti scritture:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|------------------------------------|------|-------|
| Debiti per consolidato fiscale | 240 | |
| Debiti verso controllata (voce D9) | | 240 |

Se, invece, si prevede che il riconoscimento del beneficio connesso sia subordinato al conseguimento di futuri redditi imponibili, la consolidante istituirà un apposito fondo in attesa dello sviluppo di tale situazione:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------------------|------|-------|
| Debiti per consolidato fiscale | 240 | |
| Fondo imposte da consolidato fiscale | | 240 |

Per quanto riguarda le società consolidate, una volta determinata la base imponibile e calcolata imposta su di esso, rilevano le seguenti scritture:

1. Cessione di un reddito imponibile pari 1000:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------------------------|------|-------|
| Imposte sul reddito (C.E.) | 240 | |
| Debiti verso controllante (voce D11) | | 240 |

2. Cessione di una perdita fiscale pari a 1000 con riconoscimento immediato del beneficio:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---|------|-------|
| Credito verso controllante | 240 | |
| Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | | 240 |

Nel caso in cui il riconoscimento non sia immediato, non si rileva niente; almeno fino a che la motivazione per cui era stato istituito il fondo nel bilancio della consolidante viene meno. In ogni caso la consolidata può iscriverne le imposte differite nel proprio conto economico se soddisfa le condizioni imposte dal principio contabile OIC 25.

CAPITOLO QUINTO: CENNI DELLA CONTABILITA' DELLE IMPOSTE IN CASO DI TASSAZIONE PER TRASPARENZA

La riforma fiscale del 2004, oltre ad introdurre il consolidato fiscale descritto nel capitolo precedente, ha previsto in via opzionale anche la possibilità di tassare il reddito tramite il regime della trasparenza fiscale.

L'imputazione del reddito per trasparenza fiscale trova le proprie fondamenta nell'articolo 115 del TUIR, il quale è stato introdotto, insieme all'articolo 116, dal Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

Questo regime prevede che: “la tassazione del reddito complessivo prodotto da una società di capitali partecipata da altre società di capitali, venga tassata anziché in capo alla società partecipata (società trasparente), direttamente in capo a ciascuna società partecipante, proporzionalmente alla propria quota di partecipazioni agli utili e indipendentemente alla distribuzione degli stessi”.¹³

In altre parole, la società partecipata non è tenuta a corrispondere l'IRES, ma sono i soci di essa che la pagheranno in relazione alla loro natura giuridica; inoltre, ai soci è possibile imputare oltre che il reddito anche le perdite della società trasparente, ma entro certi limiti di imputazione.

Anche per l'istituto della trasparenza, come quello del consolidato, vale il principio dell'*all in, all out*; ovvero tutti i soci devono necessariamente aderire, in caso contrario decade l'istituto; inoltre ognuno dei soci deve possedere tutti i requisiti per avere accesso all'opzione del regime di trasparenza.

Alcuni esempi di questi requisiti sono i seguenti: la facoltà di accedere al regime di trasparenza è concessa alle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione non inferiore al 10%; la società che esercita l'opzione garantisce con il proprio patrimonio l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci; inoltre un altro punto precisa che l'esclusione da questo regime, può avvenire se la società partecipata esercita l'opzione relativa al consolidato fiscale.

In particolare, una volta che si è deciso di aderire al regime, l'opzione diventa irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e nel momento in cui la si esercita, bisogna comunicarla all'amministrazione finanziaria con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

I principi cardine della riforma del 2004 hanno lo scopo di rappresentare la tassazione in capo alle società che producono il reddito, tralasciando la successiva distribuzione ai soci, invece nella parte

¹³ Si veda: OIC, OIC 25, par. Disciplina del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale

relativa al regime di trasparenza si denota che la linea di guida prevista per questo istituto risulta in contraddizione con quanto detto prima, in quanto esso prevede che il reddito sia imputato al socio, il quale ha l'obbligo di versare le imposte in luogo della società inoltre, a conferma di quanto detto, nella riforma sono presenti norme che estendono l'ambito di applicazione di questo regime.

A tale proposito, prima della riforma del 2004 erano presenti dei sistemi indiretti di consolidamento, come il riconoscimento fiscale delle svalutazioni sulle partecipazioni. Dopo questa data, in cui queste agevolazioni sono state eliminate, onde evitare la diminuzione della competitività delle imprese italiane si è previsto che le società di capitali partecipate da altre società di capitali possano, in possesso di determinati requisiti quantitativi, aderire al regime del consolidato fiscale, in mancanza di essi possono optare per l'imputazione del reddito per trasparenza. Facendo ciò si è cercato di ristabilire la competitività del paese.

Anche nel regime di trasparenza fiscale i rapporti sono regolati da un contratto tra le parti; quest'ultimo deve stabilire se l'onere per le imposte rimane a carico della società trasparente o dei soci. Qualora preveda l'imputazione in capo ai soci, la società trasparente rileva nella voce 22 del C.E. un provento da adesione al regime di trasparenza.

In tal senso, la società trasparente è tenuta ad esporre nel proprio bilancio l'IRES relativa all'imponibile della stessa, prodotto e trasferito ai soci ai fini della liquidazione.

1. Esempi di rilevazione in regime di trasparenza fiscale

Esempio 1: imputazione di imponibile positivo ai soci

Si ipotizza che la società trasparente abbia un imponibile pari a 1000, con un'imposta Ires di 240, e il socio un imponibile di 2000, con imposta pari a 480.

Le scritture per la società trasparente si presentano nel seguente modo:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---------------------------------|------|-------|
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 240 | |
| Debiti verso soci | | 240 |

Le scritture per il socio si presentano:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|-----------------------------------|------|-------|
| Crediti verso società partecipata | 240 | |
| Debiti tributari | | 240 |
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 480 | |
| Debiti tributari | | 480 |

Esempio 2: imputazione di imponibile positivo ai soci senza corrispettivo

Si utilizzano i dati dell'esempio 1, le scritture per la società trasparente saranno:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--|------|-------|
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 240 | |
| Debiti tributari | | 240 |
| Debiti tributari | 240 | |
| Proventi da adesione al regime di trasparenza (voce 22 C.E.) | | 240 |

La società trasparente rileva un provento derivante dall'adesione al regime di trasparenza fiscale, derivante dall'accollo dell'onere tributario da parte dei soci.

Per il socio:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|---|------|-------|
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 480 | |
| Debiti tributari | | 480 |
| oneri da adesione al regime di trasparenza (voce 22 C.E.) | 240 | |
| Debiti tributari | | 240 |

Il socio della società trasparente rileva l'IRES relativa all'imponibile prodotta in proprio e, separatamente, l'onere derivante dall'adesione del regime di trasparenza fiscale, relativo all'imponibile imputato dalla società trasparente.

Esempio 3: imputazione di imponibile negativo ai soci

Si considera una perdita in capo alla società trasparente di 1000, con un'imposta IRES di 240, in capo al socio, invece, un imponibile positivo di 2000 e un'imposta pari a 480.

Caso A: riconoscimento immediato del beneficio

Scritture relative alla società trasparente:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------|------|-------|
| Credito verso soci | 240 | |
| Imposte anticipate | | 240 |

La società trasparente rileva il beneficio per imposte anticipate connesse alle perdite sulla base del presupposto della ragionevole certezza di recuperabilità da valutarsi in connessione agli accordi presenti nel contratto privatistico, in questo esempio, infatti si prevede che le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci siano immediatamente remunerate.

Scritture relative al socio:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|----------------------------------|------|-------|
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 480 | |
| Debiti tributari | | 480 |
| Debiti tributari | 240 | |
| Debito verso società partecipata | | 240 |

La contabilizzazione da parte del socio si riconduce alla rilevazione, ove ne ricorrano i presupposti, di un'attività tributaria e, in contropartita, si iscrive un debito verso la società trasparente.

Caso B: imputazione della perdita ai soci senza riconoscimento immediato del beneficio

In questo caso la società trasparente non contabilizza alcun beneficio, in quanto il contratto di trasparenza fiscale prevede che la remunerazione delle perdite avvenga solo dopo che sia avvenuto l'effettivo recupero di esse, oppure che negli esercizi successivi siano presenti, nel bilancio della trasparente, degli imponibili positivi idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

D'altro canto, il socio rileverà le seguenti scritture:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--|------|-------|
| Imposte correnti (voce 20 C.E.) | 480 | |
| Debiti tributari | | 480 |
| Debiti tributari | 240 | |
| Proventi da adesione al regime di trasparenza (voce 22 C.E.) | | 240 |

Se, negli esercizi successivi, i requisiti richiesti alla società trasparente per recuperare le perdite vengono soddisfatti, allora essa rileverà le seguenti poste:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|--------------------|------|-------|
| Credito verso soci | 240 | |
| Imposte anticipate | | 240 |

La contabilizzazione per il socio sarà:

| DESCRIZIONE | DARE | AVERE |
|----------------------------------|------|-------|
| Attività per imposte anticipate | 240 | |
| Debito verso società partecipata | | 240 |

CONCLUSIONE

Dopo aver messo in luce gli aspetti contabili della fiscalità differita, è doveroso riassumere i concetti chiave disciplinati dal principio contabile nazionale OIC25.

In primis occorre specificare che le attività per imposte anticipate sono rilevate se esiste la ragionevole certezza del loro recupero. Qualora sussista questo principio, ovvero quello di ottenere in futuro degli imponibili fiscali sufficienti al “riversamento”, si rilevano le attività per imposte anticipate. Per quanto riguarda l’iscrizione delle imposte differite, essa viene effettuata quando si generano delle differenze temporanee imponibili. In tal senso le passività per imposte differite sono sempre rilevate, salvo il caso in cui ci sia scarsa probabilità che esse siano sostenute. Le aliquote fiscali da applicare devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote di imposta in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno: se ci sono più aliquote si utilizza quella dell’ultimo esercizio.

Come si evince dai capitoli precedenti, la scrittura in bilancio della fiscalità differita è la diretta conseguenza dell’applicazione del principio di competenza economica. Principio, quest’ultimo, che è suscettibile anche di diverse interpretazioni dopo l’introduzione del recente decreto legislativo n. 139/2015. In particolare, lo scopo di questo documento era di modificare i principi generali di redazione del bilancio, i criteri di valutazione delle singole poste di bilancio e la struttura e il contenuto degli schemi di bilancio.

Infine, preme sottolineare con la presente tesi l’abbandono da parte dei redattori del bilancio della cosiddetta “*best practice*”, in quanto dopo i vari aggiornamenti dei principi contabili nazionali si è creato un corpus di regole insite a limitare il potere decisionale di chi redige il bilancio: nel caso di specie l’OIC 25, grazie alla nuova classificazione della voce 20 del Conto Economico, rispetta sicuramente in modo più efficiente i principi di redazione del bilancio d’esercizio.

BIBLIOGRAFIA

1. Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA, Wolters Kluwer, 2017.
2. Cerbioni F., Cinquini L., Sòstero U., Contabilità e Bilancio, v edizione, McGraw-Hill Education.
3. Organismo Italiano di Contabilità, OIC 25, Imposte sul reddito, 2016
Consultabile su: <http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2014/09/2014-08-05-OIC-25-Imposte-sul-reddito-2.pdf>
4. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, La contabilizzazione e lo “storno” delle attività per imposte anticipate, 2 luglio 2018.
5. Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Sezione di Milano, Attuazione del principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC Adopter, Circolare n.16 del 21 settembre 2017.
6. Università Politecnica delle Marche, Reddito esercizio e reddito fiscale, focus group 25 novembre 2009.
Consultabile su: https://www.univpm.it/Entra/Engine/RAServeFile.php/f/Da_reddito_d_impresa_a_reddito_fiscale.pdf
7. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, La fiscalità delle imprese OIC Adopter, 30 ottobre 2017.
8. Fondazione Accademia Romana di Ragioneria, Le imposte sul reddito nel bilancio di esercizio e le connesse scritture contabili, NOTA OPERATIVA N.3 anno 2014.
9. Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Palermo, Gli effetti fiscali delle modifiche al bilancio OIC, 12 marzo 2017.
10. Grippo V., La rilevazione delle imposte differite attive e passive, 12 aprile 2014.
Consultabile su: <https://www.ecnews.it/la-rilevazione-delle-imposte-differite-attive-e-passive/>
11. Agenzia delle Entrate, Rivalutazione-redazione del bilancio-piano di ammortamento-beni d'impresa-chiarimenti, Circolare 6 maggio 2009, n.22/E.
Consultabile su: https://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2013/05/CIRCAGEN_22E_2009.pdf

12. Cerato S., Fusione e affrancamento “speciale” dei maggiori valori, 20 marzo 2017.
Consultabile su: <https://www.ecnews.it/fusione-affrancamento-speciale-dei-maggiori-valori/>
13. Furlani F., Conferimento d’azienda: regime opzionale di tassazione, 1° settembre 2017.
Consultabile su: <https://www.ecnews.it/conferimento-dazienda-regime-opzionale-tassazione/>
14. Agenzia delle Entrate, Imposta sostitutiva-regime di affrancamento-attività immateriali-bonus aggregazioni-disallineamenti pregressi e riliquidazione-operazioni straordinarie, Circolare 11 giugno 2009, n.28/E.
Consultabile su: https://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/03/CIRC_AGEN_28E_2009.pdf
15. 01net., L’imposta sostitutiva su conferimenti d’azienda, fusioni e scissioni, 21 gennaio 2011.
Consultabile su: <https://www.01net.it/limposta-sostitutiva-su-conferimenti-dazienda-fusioni-e-scissioni/>
16. ItaliaOggi, Rivalutazione dei beni d’impresa, Aspetti civilistici, fiscali e contabili, 14 aprile 2014.
Consultabile su: [file:///C:/Users/User/Downloads/0414_ItaliaOggi_inserito%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/0414_ItaliaOggi_inserito%20(2).pdf)
17. Fiscal News n.92 del 26/03/2014, L’utilizzo della riserva da rivalutazione.
Consultabile su: https://www.fiscal-focus.it/all/Fiscal_News_n._92_del_26.03.2014_Utilizzo_riserva_rivalutazione.pdf
18. Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Milano, FOCUS DI SOCIETA’ DI CAPITALI NON QUOTATE: Le operazioni straordinarie, profili civilistici e fiscali, 14 ottobre 2015.
Consultabile su: https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegni/giove_focus_op_str_profili_fiscali_rev_1_4bf61fd704cc168548164ff0000ef0ce1.pdf?sfvrsn=0