

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
modificati dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito



30 maggio 2005

Sostituisce il principio n. 25 del marzo 1999

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

Esso predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti, fornisce il supporto tecnico per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali e delle direttive europee in materia contabile. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Amministrazione, Comitato Esecutivo, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori dei Conti.

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

SCOPO E CONTENUTO	1
LE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA.....	2
PRINCIPI GENERALI	2
VALUTAZIONE.....	2
NOTA INTEGRATIVA	3
EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA CIVILISTICA	3
ABROGAZIONE DELL'INTERFERENZA FISCALE ED ALTRE PARTITE DI NATURA FISCALE	4
<i>Effetti sulla determinazione del reddito imponibile e conseguente coordinamento con la riforma tributaria.</i>	4
LA TRANSIZIONE ALLE NUOVE NORME	6
<i>Il necessario coordinamento della normativa tributaria conseguente all'abrogazione dell'interferenza fiscale</i>	6
<i>La gestione delle rettifiche e degli accantonamenti deducibili in sede di dichiarazione dei redditi a partire dall'esercizio 2004.....</i>	8
<i>La rilevazione in bilancio della eliminazione delle partite interessate dalla pregressa interferenza tra norma fiscale e bilancio</i>	8
RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI.....	11
I CREDITI E DEBITI TRIBUTARI: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO.....	12
A.DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE.....	12
B.CLASSIFICAZIONE	12
C.VALUTAZIONE	13
<i>C.I.Crediti tributari.....</i>	13
<i>C.II.Debiti tributari.....</i>	13
FONDI PER IMPOSTE: DEFINIZIONE DEGLI STESSI ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO	14
D.DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE.....	14
E.CLASSIFICAZIONE	14
F.VALUTAZIONE.....	14
<i>F.I. Fondo per imposte.....</i>	14
LE PASSIVITÀ PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE	16
G.DEFINIZIONI E CARATTERISTICHE	16
H.RILEVAZIONE.....	18
<i>H.I. Calcolo della tassazione differita</i>	19
<i>H.II.Perdite fiscali.....</i>	20
I.ESPOSIZIONE IN BILANCIO.....	20
<i>I.I.Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto</i>	21
NOTA INTEGRATIVA.....	23
L.NOTA INTEGRATIVA.....	23
<i>L.I. Informativa sull'operazione di disinquinamento.....</i>	23
<i>L.II. Informativa sulle imposte differite ed anticipate e l'utilizzo delle perdite fiscali.....</i>	25

SCOPO E CONTENUTO

L'OIC – Organismo Italiano di Contabilità - ha curato la revisione del Principio contabile 25, emanato nel mese di marzo 1999, a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri, per aggiornarlo alle nuove disposizioni legislative.

Con il decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, era stata data attuazione alle Direttive CEE n. 78/660 e n. 83/349 in materia societaria relative rispettivamente al bilancio d'esercizio e al bilancio consolidato. La disciplina di bilancio è stata ora modificata con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 e successive modifiche ed integrazioni, recante la riforma del Diritto Societario in attuazione alla legge Delega 3 ottobre 2001, n. 366.

Il Principio riedito riporta, dunque, le modifiche rese necessarie per effetto delle novità legislative introdotte con il D.Lgs. n. 6/2003. Non sono stati curati altri aggiornamenti normativi o di prassi contabile. Nella stesura del Principio si è provveduto al coordinamento del testo con le regole contabili indicate nel Principio OIC e nell'Appendice di aggiornamento all'OIC 1.

Dal Principio contabile 25 del marzo 1999 sono state eliminate, oltre la normativa fiscale ormai superata, anche le parti che sintetizzavano il raffronto tra i principi in esso enunciati ed i principi contabili internazionali in vigore alla data suddetta; infatti, numerosi principi contabili internazionali sono stati oggetto di modifica. Al riguardo, l'OIC si fa parte attiva nell'elaborazione di proposte di modifiche da apportare alla disciplina civilistica del bilancio, finalizzate anche al recepimento delle norme comunitarie in materia di armonizzazione con i principi contabili internazionali e destinate alle imprese che non sono tenute alla applicazione dei principi contabili internazionali. La finalizzazione di tali proposte e il loro eventuale recepimento da parte del legislatore nell'ordinamento civilistico nazionale richiederà un conseguente riesame del presente Principio contabile.

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

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

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

LE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

PRINCIPI GENERALI

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

Classificazione

L'articolo 2424 c.c. prevede che tra le voci dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale siano indicati (i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma):

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II – Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo;

4 *bis*) crediti tributari

4 *ter*) imposte anticipate

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

2) Per imposte, anche differite

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

12) Debiti tributari

L'articolo 2425 c.c. prevede che tra le voci del conto economico siano, infine, indicati:

E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI

21) Oneri

— imposte relative a esercizi precedenti

e inoltre

22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

Nelle situazioni regolate dall'art. 2423-*ter* Codice Civile, alla classificazione dettata dalla legge possono essere adottate suddivisioni più particolareggiate o raggruppamenti delle voci e devono essere aggiunte altre voci e apportati adattamenti².

VALUTAZIONE

Dal Codice Civile, inoltre, non emerge alcuna menzione specifica relativa alla valutazione dei crediti tributari e dei debiti tributari.

² Vedasi sul tema, il Principio contabile 12 *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi*.

L'articolo 2426, al punto 8, specifica che i crediti devono essere iscritti secondo il valore di presumibile realizzazione. Per i debiti tributari la dottrina prevalente si limita ad affermare che le poste in oggetto non richiedono una vera e propria valutazione essendo iscritte, nella generalità dei casi, al valore nominale.

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

NOTA INTEGRATIVA

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

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

Lo stesso articolo 2427 richiede, al punto 14, la predisposizione di un apposito prospetto contenente:

- a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

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

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

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

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

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA CIVILISTICA

Nella versione originaria del D.Lgs. 127/91, al fine di contemperare il principio della neutralità fiscale del bilancio d'esercizio, sancito dalla legge delega per l'attuazione della IV Direttiva CEE, con le norme fiscali per la determinazione del reddito d'impresa, erano state previste nello schema di conto economico due specifiche voci prima della voce "utile (perdita) d'esercizio", in cui iscrivere le "interferenze fiscali", ossia i costi privi di giustificazione civilistica, ma fiscalmente deducibili unicamente se iscritti nel bilancio d'esercizio, e gli storni di ricavi, per i quali è prevista la sospensione della tassazione se accantonati in apposite poste di stato patrimoniale; tali specifiche voci, che costituivano la cosiddetta "appendice fiscale", erano:

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

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

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

Successivamente con la legge n. 503 dell'8 agosto 1994, che convertiva il D.L. n. 416, del 29 giugno 1994 "Disposizioni fiscali in materia di reddito d'impresa", l'"appendice fiscale" è stata abrogata e all'art. 2426 del Codice Civile, relativo ai criteri di valutazione, è stato aggiunto il seguente comma: "È consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie", mentre con la modifica del punto 14) dell'art. 2427, in nota integrativa occorre indicare "i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico".

Con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 il secondo comma dell'art. 2426 precedentemente citato è stato abrogato e pertanto a partire dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6/03 non è più possibile iscrivere in bilancio poste non strettamente riconducibili alle disposizioni civilistiche. Ne consegue che le appostazioni di natura fiscale sono effettuate solo nella dichiarazione dei redditi.

ABROGAZIONE DELL'INTERFERENZA FISCALE ED ALTRE PARTITE DI NATURA FISCALE

Effetti sulla determinazione del reddito imponibile e conseguente coordinamento con la riforma tributaria

Con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, recante la riforma del diritto societario, è stato abrogato il secondo comma dell'art. 2426 c.c., il quale consentiva di "...effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie"³. Per effetto dell'abrogazione di tale articolo è venuta meno la facoltà di imputare a conto economico anche rettifiche di valore ed accantonamenti che, pur essendo considerati deducibili dalle disposizioni fiscali, non sarebbero iscrivibili secondo la disciplina civilistica in materia di bilancio.

Il venir meno di tale facoltà non è destinato a comportare la perdita del diritto alla deduzione dei componenti negativi di reddito così individuati dal reddito d'impresa in quanto è stata ammessa la possibilità di dedurre tali componenti di reddito in via extracontabile. L'art. 109, comma 4, lettera b) del t.u.i.r. ha infatti stabilito che "gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti" non imputabili a conto economico "sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è in-

³ Da segnalare come le analoghe previsioni contenute nella disciplina del settore bancario sono state eliminate con il successivo decreto di coordinamento della riforma societaria con la disciplina del settore bancario e creditizio. Infatti, l'art. 7 del D.Lgs. 6 febbraio 2004, n. 37 ha previsto l'abrogazione degli artt. 15, comma 3, e 39, comma 2, del D.Lgs. n. 87 del 1992 in materia di bilanci degli enti creditizi e finanziari. Lo stesso non è avvenuto per la disciplina di settore delle imprese di assicurazione (D.Lgs. n. 173 del 1997), le quali possono ancora legittimamente "inquinare" i bilanci. È auspicabile un intervento normativo che allinei sul punto la disciplina del settore assicurativo.

dicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi". Pertanto, per tali componenti negativi di reddito, a differenza che per gli altri componenti negativi di reddito, la deducibilità dal reddito d'impresa non è più condizionata alla loro previa imputazione a conto economico, ma basta che ne sia fornita indicazione in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

I componenti negativi di reddito di cui la lett. b) dell'art. 109, comma 4, del t.u.i.r. ammette la deduzione in via extracontabile sono identificati in via generale negli "ammortamenti dei beni materiali ed immateriali", nelle "rettifiche di valore" e negli "accantonamenti" effettuati esclusivamente in applicazione di norme tributarie. V'è da chiedersi quindi quali siano tali componenti di reddito e, in particolare, se - come la formulazione letterale della disposizione richiamata indurrebbe a pensare - siano costituiti da tutti i componenti negativi di reddito, che pur essendo deducibili dal reddito d'impresa, non risultino imputabili a conto economico. Come si ricorderà, in dottrina era dibattuto quali fossero le rettifiche di valore e gli accantonamenti che potevano essere imputati a Conto Economico ai sensi del secondo comma dell'art. 2426 c.c.⁴.

Stando a quanto è testualmente precisato nella relazione illustrativa del D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, l'interpretazione che si è preferito accogliere in sede di formulazione della lett. b) dell'art. 109, comma 4, del t.u.i.r. è quella più ampia secondo cui le disposizioni che legittimano l'imputazione di rettifiche di valore ed accantonamenti solo fiscali sono non solo quelle "*aventi esplicita finalità sovvenzionale*", ma anche quelle che prevedano "*regimi di determinazione forfetaria dei componenti negativi e, in particolare, quelli a carattere estimativo*".

L'estensione della portata della lett. b) dell'art. 109, comma 4, del t.u.i.r. alle rettifiche di valore e agli accantonamenti effettuati in applicazione di disposizioni fiscali non solo sovvenzionali, ma anche forfetarie comporta come corollario che sarà ammessa *la deduzione in via extracontabile* di tutte le rettifiche di valore e di tutti gli accantonamenti che dovevano ritenersi imputabili a conto economico in forza dell'abrogato secondo comma dell'art. 2426 c.c. nell'interpretazione che ne era stata fornita dalla dottrina prevalente. Potranno perciò ritenersi deducibili in forza della disposizione richiamata, a titolo meramente esemplificativo, oltre agli ammortamenti anticipati anche gli ammortamenti ordinari dei beni materiali ed immateriali, le svalutazioni dei crediti, le svalutazioni per rischio contrattuale delle rimanenze relative ai lavori di durata pluriennale, gli accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi ed aeromobili e per oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio - beninteso - per la parte in cui la relativa misura (determinata secondo i parametri forfetari previsti dalla normativa tributaria) ecceda quella civilisticamente necessaria.

A titolo esemplificativo, ipotesi di rettifiche e di accantonamenti di natura solo fiscale relative alla *previgente normativa tributaria*, (il riferimento è al T.U. 917/86) sono le seguenti:

- ammortamenti eccedenti quanto necessario per ridurre il valore delle immobilizzazioni immateriali in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione (*ex art. 68*); ed am-

⁴ Secondo un orientamento, che risultava minoritario, tale disposizione avrebbe consentito di imputare a conto economico le sole rettifiche di valore ed accantonamenti previsti da disposizioni fiscali "sovvenzionali" o "agevolative" e cioè da disposizioni fiscali che, in applicazione del principio del rafforzamento dell'apparato produttivo posto nella legge delega per la riforma tributaria, tendevano a favorire l'autofinanziamento delle imprese attraverso la detassazione degli utili realizzati, qualora questi fossero stati accantonati in apposite poste del patrimonio netto. Essa non avrebbe potuto essere invocata pertanto anche per imputare a conto economico rettifiche di valore ed accantonamenti effettuati esclusivamente in applicazione di disposizioni fiscali che si limitino ad individuare i criteri di deducibilità dal reddito d'impresa delle predette rettifiche di valore ed accantonamenti per il fatto che, diversamente, si sarebbero elevati i criteri di deducibilità dettati dalle disposizioni fiscali al rango di criteri di valutazione legali del bilancio civilistico.

- mortamento dell'avviamento per l'eventuale differenza tra la misura massima fiscale *ex art. 68, 3° comma* e la quota di entità inferiore imputata a conto economico;
- ammortamenti eccedenti quanto necessario per ridurre il valore delle immobilizzazioni materiali in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione (*ex art. 67, 2° comma*); ammortamento integrale nell'esercizio in cui il relativo costo è stato sostenuto per i beni di valore unitario non superiore a un milione di Lire (*ex art. 67, 6° comma*);
 - svalutazioni di lavori in corso su ordinazione eccedenti quanto necessario per tener conto delle perdite previste e dei rischi connessi nonché valutazione dei lavori in corso secondo il criterio della commessa completata (*ex art. 60*);
 - svalutazioni di crediti eccedenti quanto necessario per ridurre il loro valore al valore presumibile di realizzazione (*ex art. 71, 1° comma*);
 - accantonamenti in eccesso a fondi del passivo e per rettifiche di valore (ad esempio: oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio *ex art. 73, 3° comma*).

Come emerge dalla relazione illustrativa del D.Lgs. n. 344, è stato inoltre eliminato il riferimento all'accantonamento ad apposita riserva o fondo del passivo; tale condizione era contenuta nel comma 3 dell'art. 67, che disciplinava gli ammortamenti anticipati, nel comma 2-*bis* dell'art. 70, che consentiva di dedurre un importo pari al 3 per cento delle quote di accantonamento annuale al TFR destinato a fondi pensione, nei commi 1 e 3 dell'art. 71, che disciplinavano gli accantonamenti al fondo rischi su crediti e, infine, nel comma 3 dell'art. 73, che disciplinava gli accantonamenti per gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio.

Per evitare che la deduzione dal reddito d'impresa di componenti negativi di reddito non imputabili a conto economico permetta la distribuzione di utili che non abbiano scontato l'imposizione, l'art. 109, comma 4, lettera *b*) del t.u.i.r. ha introdotto un apposito regime di sospensione d'imposta. In particolare, tale disposizione prevede che *“In caso di distribuzione, le riserve di Patrimonio Netto e gli utili di esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di Patrimonio Netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a Conto Economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti”*.

Dalle trascritte precisazioni emerge dunque che le imprese che hanno l'intenzione di mantenere l'agevolazione dovranno mantenere in riserve diverse da quella legale un ammontare almeno pari a quello dei componenti negativi di reddito dedotti in via extracontabile, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. Pertanto, qualora tali imprese procedano alla distribuzione di utili di esercizio o di riserve, gli utili e le riserve poste in distribuzione concorrono alla formazione del reddito imponibile per un ammontare pari all'eccedenza dell'ammontare "netto" dei predetti componenti negativi di reddito rispetto alle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale.

LA TRANSIZIONE ALLE NUOVE NORME

Il necessario coordinamento della normativa tributaria conseguente all'abrogazione dell'interferenza fiscale

Il D.Lgs. n. 6 non provvede a stabilire quale sorte debba essere riservata alle rettifiche di valore e agli accantonamenti imputati a conto economico esclusivamente in applicazione di

norme tributarie prima dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario. L'art. 223-undecies si limita infatti a stabilire che *“I bilanci relativi agli esercizi chiusi prima del 1° gennaio 2004 sono redatti secondo le leggi anteriormente vigenti. I bilanci relativi agli esercizi chiusi fra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 possono essere redatti secondo le leggi anteriormente vigenti o secondo le nuove disposizioni. I bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 sono redatti secondo le nuove disposizioni”*.

Alla luce dei principi generali di bilancio e della finalità che ha interessato la riforma, è da scartare l'ipotesi che le rettifiche di valore e gli accantonamenti possano essere mantenuti in bilancio finché siano riassorbiti. Tale procedimento imporrebbe di continuare a contabilizzare gli eventuali “utilizzi” e i “rigiri” delle predette voci con la conseguente violazione del divieto di contabilizzazione di rettifiche di valore e accantonamenti giustificati esclusivamente per ragioni tributarie. Pertanto le rettifiche di valore e gli accantonamenti imputati a conto economico in precedenti esercizi ai sensi del previgente secondo comma dell'art. 2426 c.c. devono essere stornati rilevando i relativi effetti come indicato nei successivi paragrafi.

Per impedire che lo storno delle rettifiche di valore e degli accantonamenti contabilizzati esclusivamente in applicazione di norme tributarie, ai sensi del 2° comma dell'art. 2426 c.c., possa comportare la loro ripresa a tassazione nel corso del periodo d'imposta nel quale esso sia operato, il n. 1 della lett. h) dell'art. 4 delle Disposizioni varie, transitorie e finali del D.Lgs. 344/03 ha reso applicabile il comma 4 dell'art. 109 del t.u.i.r. anche *“agli ammortamenti, alle altre rettifiche di valore e agli accantonamenti operati: 1) in esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 per effetto dell'abrogato articolo 2426, secondo comma, del codice civile ed eliminati dal bilancio in applicazioni delle disposizioni di tale decreto”*. Come precisato nella relazione, tale disposizione si propone di *“evitare che il disinquinamento dei bilanci che sarà effettuato per effetto, appunto, dell'entrata in vigore del D.Lgs. recante la riforma del diritto societario, comporti l'emersione di basi imponibili, effetto non voluto dalla riforma stessa”*.

L'applicabilità del comma 4 dell'art. 109 del t.u.i.r. è stata estesa altresì dal n. 2) della lettera h) dell'art. 4 del D.Lgs. n. 344 anche all'*“esercizio in corso al 31 dicembre 2003 che termina successivamente alla medesima data”* e, quindi, anche all'esercizio precedente a quello a partire dal quale le nuove disposizioni del t.u.i.r. risultano applicabili. Il comma 1 dell'art. 4 del predetto D.Lgs. ha reso infatti applicabili tali disposizioni soltanto a partire dai periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004. Di conseguenza, le nuove disposizioni del t.u.i.r. non si sarebbero rese applicabili anche ad esercizi che abbiano avuto inizio prima di tale data.

L'introduzione della disposizione richiamata si è resa necessaria per evitare che le imprese, il cui periodo d'imposta sia in corso al 31 dicembre 2003 e termini successivamente a tale data, potessero perdere la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa i componenti negativi di reddito non imputabili a conto economico. Tali imprese infatti, pur non potendo applicare le nuove disposizioni del t.u.i.r., potrebbero risultare obbligate ad applicare le nuove disposizioni in materia di bilancio in quanto, come si è visto, l'art. 223-undecies delle disposizioni di attuazione del codice civile prevede che *“i bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 sono redatti secondo le nuove disposizioni”*. Pertanto, in assenza della predetta disposizione, esse se da un lato non avrebbero più potuto imputare a conto economico ai sensi del secondo comma dell'art. 2426 c.c. rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, per effetto dell'abrogazione di quest'ultima disposizione, dall'altro lato, non avrebbero potuto dedurre tali componenti di reddito in via

extracontabile, essendo tale facoltà riconosciuta soltanto a partire dal periodo d'imposta che ha inizio il 1° gennaio 2004.

La gestione delle rettifiche e degli accantonamenti deducibili in sede di dichiarazione dei redditi a partire dall'esercizio 2004

Dunque, sulla base di quanto detto, a partire dall'esercizio 2004 (ed anche nelle relative chiusure trimestrali) non sarà più possibile imputare in bilancio componenti economiche non coerenti con le norme civilistiche.

Pertanto con riferimento alle componenti economiche dedotte in sede di dichiarazione dei redditi attraverso la predisposizione dell'apposito prospetto occorre seguire le seguenti disposizioni:

- *ammortamenti anticipati o comunque eccedenti quelli economico-tecnici*: devono essere riportati unicamente nell'apposito prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi mentre in bilancio si stanzieranno le corrispondenti imposte differite in quanto negli esercizi successivi a quello in cui le quote di ammortamento complessivamente dedotte dal reddito d'impresa avranno raggiunto il costo fiscalmente riconosciuto occorrerà continuare ad iscrivere nel conto economico gli ammortamenti ordinari fino a che il loro ammontare non raggiungerà il valore ammortizzabile del cespite. Ovviamente tali ulteriori ammortamenti ordinari non sono fiscalmente deducibili e conseguentemente il fondo imposte differite verrà utilizzato per rilevare il debito tributario relativo alle imposte correnti sugli ammortamenti ordinari non deducibili;
- *altre rettifiche ed accantonamenti*: gli importi non saranno più rilevati nel conto economico, seguendo la stessa impostazione contabile prevista dalla disciplina civilistica, mentre le corrispondenti imposte differite saranno imputate al conto economico in conformità a quanto previsto dal presente Principio contabile.

Per quanto riguarda la tassabilità degli utili distribuiti in presenza di componenti economiche dedotte in sede di dichiarazione dei redditi eccedenti le riserve di patrimonio netto diverse da quella legale, è necessario verificare alla chiusura di ogni esercizio la presenza di riserve disponibili sufficienti per coprire le suddette componenti economiche dedotte, al netto del correlato fondo imposte differite.

La rilevazione in bilancio della eliminazione delle partite interessate dalla pregressa interferenza tra norma fiscale e bilancio

Come sopra illustrato, le appostazioni effettuate per contabilizzare “*rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie*” non sono più consentite. Pertanto se dai bilanci precedenti residuano valori derivanti da quanto consentito dalla precedente norma, per essi si deve trovare un adeguato trattamento contabile. La nuova norma fiscale non dà indicazioni in merito, né all'uopo soccorrono le disposizioni di attuazione e transitorie dell'art. 223-*undecies* come più sopra riportato.

Appare evidente che non è più possibile mantenere iscritti in bilancio i valori residui di poste determinatesi in precedenza (esercizi anteriori al 1° gennaio 2004) secondo il precedente art. 2426 comma 2, sino al loro esaurimento, da effettuarsi secondo la norma preesistente. Con questo procedimento, infatti, accadrebbe necessariamente che per uno o più esercizi successivi, si dovrebbe continuare ad effettuare contabilizzazioni per gli “utilizzi” o i “rigiri” delle poste anteriormente iscritte, e quindi si violerebbe il disposto della nuova norma. Infatti, anche queste ultime appostazioni (conseguenziali di pregresse prassi) altro non potrebbero essere definite che “in applicazione di norme tributarie”. Ad ulteriore conferma

di quanto qui detto, si richiama anche l'abrogazione del n. 14 del previgente articolo 2427 del codice civile che richiedeva di indicare “*i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi... (omissis)*”.

Laddove si assimilasse tale disinquinamento ad un cambiamento di principio contabile, seguendo i principi contabili internazionali si dovrebbe operare ai sensi dello IAS 8 attraverso l'accredito dei saldi all'inizio dell'esercizio 2004 ad una riserva di patrimonio netto, senza pertanto transitare dal Conto Economico. Tale criterio, alla luce dell'interpretazione giuridica allo stato prevalente, potrebbe non apparire in linea con la disposizione di cui all'art. 31, lettera f) della IV direttiva (e ripresa dall'art. 7 del D.Lgs. 87/92 ma non dal codice civile) secondo la quale “*lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente*”. L'incompatibilità è stata rilevata in passato dalla Consob nella sua Comunicazione DAC 99016997 dell'11 marzo 1999 e dalla Banca d'Italia nella Comunicazione del 3 agosto 1999 in merito al trattamento contabile degli effetti derivanti da cambiamenti di principi contabili o di errori.

Si deve osservare che, come già accennato, nell'abrogare le norme che precedentemente consentivano la contabilizzazione di partite esclusivamente di natura fiscale, il legislatore non ha ritenuto di stabilire una disciplina transitoria che regolasse il trattamento degli effetti residui rivenienti da precedenti esercizi.

In assenza di una specifica normativa in tal senso, occorre quindi ricercare la soluzione nell'ambito dei principi contabili che, come noto, integrano ed interpretano la norma civilistica. Al riguardo i principali aspetti da considerare sono:

- a) la possibilità che gli effetti di un cambiamento di principio contabile possono essere contabilizzati come rettifica del patrimonio netto non è stata espressamente prevista né dal D.Lgs. n. 127/91 né dal D.Lgs. n. 87/92;
- b) l'applicazione di una tale contabilizzazione avrebbe richiesto una specifica deroga del legislatore nazionale al principio generale di continuità dei bilanci richiamato dal già citato art. 31 della IV Direttiva;
- c) il Principio contabile 29, che prevede la rilevazione al conto economico degli effetti derivanti da cambiamenti di principi contabili⁵;
- d) le sopracitate interpretazioni e Comunicazioni delle Autorità di vigilanza;
- e) l'opportunità di individuare un trattamento che realizzi una simmetria tra l'operazione di disinquinamento e le appostazioni effettuate in precedenti esercizi.

Tutto ciò premesso e, tenuto conto in particolare delle previsioni del Principio contabile 29, nonché delle Comunicazioni delle Autorità di vigilanza (tuttora ritenute applicabili dalle stesse anche per la contabilizzazione del disinquinamento⁶), si raccomanda quale trattamento

⁵ Nella Comunicazione n. DEM/81948 del 3 novembre 2000 concernente “chiarimenti in merito alla Comunicazione DAC 99059009 del 30 luglio 1999”, la Consob considera applicabili a tutte le variazioni di criteri contabili quanto previsto per “cambiamenti di principi contabili”, così esprimendosi: “... *Dalle indagini effettuate appare che ... le imprese in parola hanno ritenuto che la comunicazione in discorso fosse applicabile ai soli mutamenti di criteri contabili che l'articolo 2423-bis, ultimo comma, del codice civile e le analoghe disposizioni dettate dai decreti legislativi n. 87/92 e n. 173/97, affidano all'autonoma potestà degli amministratori. Sarebbero state invece escluse dalla comunicazione stessa le variazioni di criteri contabili richieste dall'intervento di nuove normative o in applicazione di nuovi principi contabili. Al riguardo, questa Commissione richiama l'attenzione delle società in indirizzo sulla circostanza che ... la comunicazione in oggetto debba applicarsi a tutte le variazioni di criteri contabili, qualunque ne sia l'origine.*”

⁶ Si veda da ultimo la nota di Banca d'Italia in tema di rilevazione in bilancio del disinquinamento nei bilanci bancari e finanziari (cfr. Bollettino di Vigilanza, maggio 2004). Per tali bilanci, in mancanza di una specifica disposizione transitoria che preveda l'imputazione della fiscalità differita relativa alle interferenze fiscali pregresse (emerse in sede di prima applicazione del provvedimento) agli oneri straordinari, si deve ritenere appli-

contabile, la rilevazione degli effetti pregressi del disinquinamento a conto economico, imputandoli ad una specifica voce delle componenti straordinarie.⁷ Analogamente, le relative imposte differite sono da imputare negli oneri straordinari.

Gli ulteriori aspetti fondamentali inerenti la rilevazione contabile del disinquinamento possono così riassumersi:

1. il disinquinamento dalle interferenze fiscali è obbligatorio;
2. gli effetti del disinquinamento includono solo quegli accantonamenti e rettifiche di valore che nei bilanci dei precedenti esercizi erano stati considerati privi di giustificazione civilistica attraverso l'esplicita indicazione in nota integrativa della loro esclusiva valenza fiscale;⁸
3. l'informativa da dare in bilancio deve essere la più completa ed esplicita, tanto più quando le appostazioni interessate dal disinquinamento siano numerose.

* * *

L'operazione di disinquinamento del bilancio dagli effetti dell'interferenza fiscale, richiesta dalle nuove norme nell'ambito di una più ampia riforma del diritto societario, costituisce un evento atipico e non ricorrente, necessario esclusivamente per dar effetto alla transizione dalla previgente legislazione a quella novellata ed il trattamento contabile raccomandato in questo Principio nasce anche in base a tale considerazione. Di conseguenza, esso non può considerarsi estensibile ad altre fattispecie.

cabile la regola ordinaria secondo cui tale fiscalità va rilevata nella voce "imposte sul reddito d'esercizio" (cfr. Bollettino di Vigilanza, agosto 1999).

⁷ L'art. 2423-ter, c. 2, stabilisce che "Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente".

⁸ Se, invece, le partite contabilizzate nei precedenti esercizi erano tali che l'impresa aveva trovato sostanziale coincidenza tra norma fiscale e criterio contabile ed in tal senso – esplicitamente o implicitamente – si era espressa in nota integrativa, dette partite non costituiscono interferenza fiscale e quindi nulla residua da disinquinare.

RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

Dopo aver esaminato la normativa civilistica, l'evoluzione della tecnica in materia di bilanci e tenuto conto del Principio contabile 11 *Bilancio d'esercizio - finalità e postulati*, vengono enunciati i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a rilevare, valutare e rappresentare i crediti e debiti tributari⁹, i fondi per imposte, le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate nel bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi, in un sistema contabile tradizionale a valori storici, nonché atti per l'interpretazione e l'integrazione delle norme di legge in materia.

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono illustrati nel citato Principio contabile 11, costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e pertanto, sono da tener presenti nella valutazione dei crediti e debiti tributari, dei fondi per imposte e delle imposte differite e anticipate.

Il rispetto dei principi di competenza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato d'impresa nella prospettiva di continuità aziendale, comporta che il trattamento delle imposte sul reddito sia il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, da contabilizzare conseguentemente nello stesso esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime.

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

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

⁹ Si veda il Principio contabile 19 *I fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti*.

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

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

I crediti ed i debiti tributari includono le attività e le passività per imposte certe e di ammontare determinato, come ad esempio i crediti per rimborsi d'imposta richiesti e i debiti per imposte dirette e per l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), dovute in base a dichiarazioni o ad accertamenti e contenziosi divenuti definitivi o ad iscrizioni a ruolo notificate e non impugnate.

B. CLASSIFICAZIONE

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

I debiti tributari sono iscritti alla voce D.12 del passivo di stato patrimoniale.

I debiti per le singole imposte sono iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano legalmente compensabili, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in quest'ultimo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso sono esposti tra i crediti tributari alla voce C.II.4 *bis*) dell'attivo di stato patrimoniale. Con riferimento alla voce C.II.4 *ter*) "imposte anticipate", si rinvia al successivo capitolo: "Le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate".

Scadenza

Riguardo alla scadenza dei crediti si sottolinea come la stessa "è determinata in base ai termini di fatto del realizzo quando questi contrastino con i presupposti contrattuali o giuridici"¹⁰; conseguentemente occorre valutare quanta parte dei crediti in oggetto verrà ragionevolmente incassata entro l'esercizio successivo e quanta parte oltre lo stesso, ai fini di una separata evidenziazione nello stato patrimoniale.

Normalmente i debiti tributari hanno scadenza entro l'esercizio successivo; nel caso esistessero debiti in tutto o in parte con scadenza oltre l'esercizio successivo, tale parte degli stessi è indicata distintamente in bilancio.

Natura

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

¹⁰ Si veda il Principio contabile 15 *I crediti*.

C. VALUTAZIONE

C.I. Crediti tributari

I crediti tributari sono iscritti all'attivo di stato patrimoniale, se non compensabili come indicato al precedente punto B.

I crediti tributari sono soggetti ai medesimi criteri di valutazione previsti per i crediti¹¹.

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

C.II. Debiti tributari

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

¹¹ Si veda il Principio contabile 15 *I crediti*, capitolo D - Valutazione.

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

D. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

I fondi per imposte, che sono inclusi tra i fondi per rischi ed oneri¹², accolgono:

- gli accantonamenti per imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza indeterminata, ad esempio derivanti da accertamenti o contenziosi in corso;
- le imposte differite, di cui alla successiva trattazione in questo documento.

E. CLASSIFICAZIONE

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

L'evidenziazione dei fondi per imposte avviene nella voce B.2 – “Fondi per rischi ed oneri” del passivo di stato patrimoniale, con separata indicazione dei fondi per imposte, anche differite rispetto agli altri fondi.

Classificazione minima

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

B. FONDI PER RISCHI ED ONERI

.....

2) Per imposte, anche differite

.....

F. VALUTAZIONE

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

F.I. Fondo per imposte

Il fondo per imposte comprende le passività per imposte probabili, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati, quali accertamenti non definitivi, contenziosi in corso e altre fattispecie similari; mentre i debiti tributari certi (che includono anche gli accertamenti definitivi e i contenziosi chiusi) sono iscritti alla voce D.12 del passivo.

¹² Si veda il Principio contabile 19 *I fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti*.

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

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

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

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

LE PASSIVITÀ PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE

G. DEFINIZIONI E CARATTERISTICHE

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

La loro contabilizzazione deriva dalle differenze temporanee¹³ tra il valore attribuito ad una attività o ad una passività secondo criteri civilistici ed il valore attribuito a quell'attività o a quella passività ai fini fiscali.

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

Dette differenze, tenuto conto della legislazione fiscale vigente al momento della stesura di questo documento, sono originate prevalentemente da differenze tra il risultato prima delle imposte da bilancio civilistico e l'imponibile fiscale, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi¹⁴. Si tratta di ricavi e costi o di parte di essi che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Le differenze temporanee si distinguono in:

- differenze temporanee tassabili;
- differenze temporanee deducibili.

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

- i componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico (come le plusvalenze su beni patrimoniali e strumentali¹⁵, gli adeguamenti di valore di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto¹⁶ e i dividendi rilevati per competenza);

¹³ Nello IAS 12 tali differenze sono chiamate “temporary differences”. Precedentemente, lo IAS 12 trattava le differenze temporali tra reddito imponibile e risultato civilistico prima delle imposte (“timing differences”). In base alla legislazione fiscale vigente al momento della stesura di questo documento tutte le “timing differences” sono ricomprese nelle “temporary differences”.

¹⁴ Differenze tra il valore di una attività o di una passività secondo criteri civilistici e quello a fini fiscali possono sorgere anche a seguito di operazioni di acquisizione e conferimento di aziende e di fusioni o scissioni.

¹⁵ Attualmente determinate plusvalenze concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (art. 86, 4° comma T.U. 917/86).

Per cui se nell'esercizio X si consegue una plusvalenza di 100, non avente carattere straordinario e quindi iscritta nella voce A.5 – “Altri ricavi e proventi” del conto economico, e si opti per la rateizzazione della stessa ai fini fiscali, nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio X si avrà una ripresa in diminuzione per 80, mentre nel bilancio di esercizio si dovrà effettuare un accantonamento per imposte differite per 29,8 (80 x 37,25%, pari alla somma tra 33% IRES e 4,25% IRAP), con le seguenti rilevazioni contabili:

imposte sul reddito dell'esercizio a debiti tributari 7,45
imposte differite a fondo imposte differite 29,8

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

Le seconde hanno segno negativo in quanto danno luogo ad ammontari imponibili nell'esercizio in cui si rilevano, generando attività per imposte anticipate, ne sono esempi:

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

— *limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore*, come: la svalutazione dei crediti¹⁷ (art. 106, 1° comma T.U. 917/86), i rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93, 2° comma), l'ammortamento dei beni materiali (art. 102, 2° comma), l'ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art. 103, 1° e 3° comma), l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art. 104, 3° comma), i rischi su cambi (art. 110), i lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art. 107, 1° comma), i costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 107, 2° comma), gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 107, 3° comma) e gli altri accantonamenti non previsti da norme tributarie¹⁸ (art. 107, 4° comma);

— *una deducibilità parzialmente differita*, come ad esempio nel caso delle spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili (art. 102, 6° comma) e delle spese di rappresentanza (art. 108, 2° comma), o *facoltativamente differita*, come gli adeguamenti, per sopravvenute modificazioni normative e retributive, del fondo di indennità di fine rapporto e dei fondi di previdenza del personale dipendente (art. 105, 2° comma), le spese relative a studi e ricerche (art. 108, 1° comma) e le spese di pubblicità e propaganda (art. 108, 2° comma); o

in tal modo l'ammontare delle imposte (correnti e differite) a conto economico (37,25) è pari a quello che si avrebbe avuto se non si fosse optato per la rateizzazione della plusvalenza (100 x 37,25%).

La medesima contabilizzazione si avrebbe in caso di plusvalenza straordinaria soggetta a tassazione ai fini IRAP, mentre in caso di plusvalenza straordinaria non soggetta a tassazione ai fini IRAP cambierebbe solo l'aliquota per il calcolo delle imposte differite (33%, anziché 37,25%).

In ciascuno dei quattro esercizi successivi, nella dichiarazione dei redditi verrà effettuata una ripresa in aumento per 20, con conseguente utilizzo nel bilancio d'esercizio del fondo imposte differite per 7,45:

fondo imposte differite a debiti tributari 7,45

per cui l'ammontare delle imposte a conto economico (su tale rigiro di differenza temporanea) sarà pari a zero.

¹⁶Si veda il paragrafo sulle imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate.

¹⁷ Si ipotizzi che nell'esercizio X vengano svalutati dei crediti per 100 e che fiscalmente la svalutazione non sia deducibile, in quanto eccedente i limiti previsti dall'art. 106, 1° comma T.U. 917/86 e non sussistendo gli elementi certi e precisi richiesti dal medesimo T.U.. Nella dichiarazione dei redditi relativa a tale esercizio la svalutazione sarà ripresa in aumento nella determinazione dell'imponibile, tuttavia, in previsione della deducibilità della perdita nei futuri esercizi, saranno stanziate le imposte anticipate (nella misura del 33%, in quanto le perdite su crediti non sono deducibili ai fini IRAP), per cui le registrazioni contabili saranno le seguenti:

svalutazione dei crediti a crediti 100

imposte sul reddito a debiti tributari 33

attività per imposte anticipate a imposte differite 33

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

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

imposte differite a attività per imposte anticipate 33

¹⁸ È il caso di tutti gli accantonamenti a fondi rischi ed oneri la cui deducibilità fiscale non è immediata.

— *una rilevazione per cassa*, come le imposte deducibili (art. 99, 1° comma) e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 99, 3° comma);

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

Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili (determinanti un minor carico fiscale futuro), anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali¹⁹.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite non devono essere contabilizzate qualora relative a differenze tra imponibile fiscale e risultato del bilancio d'esercizio prima delle imposte, che non si riverseranno in esercizi successivi²⁰.

Inoltre le attività per imposte anticipate non sono contabilizzate qualora non vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero, come meglio precisato nel successivo paragrafo H.I. Le passività per imposte differite passive non sono contabilizzate qualora esistano scarse probabilità che tale debito insorga²¹; potrebbe essere il caso delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta per i quali sussistono fondati motivi per ritenere che non saranno utilizzati con modalità tali da far venir meno il presupposto di non tassabilità.

A tale proposito occorre però precisare che non si ritiene corretto non stanziare le imposte differite relative ad ammortamenti anticipati sulla base della motivazione che, continuando ad effettuare nuovi investimenti in immobilizzazioni, negli esercizi futuri si genereranno sempre ammortamenti anticipati in modo tale che le relative differenze temporanee non si riverseranno mai.

H. RILEVAZIONE

Sono rilevati nello stato patrimoniale e nel conto economico gli effetti derivanti dalle differenze temporanee determinatesi come sopra descritto.

Le imposte differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte²² le differenze temporanee tra il valore di una attività o di una passività, incluse le voci del patrimonio netto²³, secondo criteri civilistici e il valore riconosciuto a quell'attività o a quella passività a fi-

¹⁹ Vedasi il successivo paragrafo H.II.

²⁰ Tali differenze, denominate differenze "permanenti" nella precedente versione dello IAS 12, si originano in presenza di costi parzialmente o totalmente indeducibili a fini fiscali (quali: i costi non inerenti (art. 109, 5° comma T.U. 917/86), le liberalità non deducibili (art. 100, 4° comma), le liberalità deducibili per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto (art. 100, 1° e 2° comma), gli interessi passivi indeducibili (artt. 96, 97 e 98) e la parte non deducibile delle spese di rappresentanza (art. 108, 2° comma), o da componenti positivi di reddito fiscalmente esenti, in tutto o in parte, (quali: i componenti positivi esenti (art. 91, 1° comma, lettera a)) e i componenti positivi soggetti a ritenuta alla fonte (art. 91, 1° comma, lettera b)) o dall'inclusione nell'imponibile fiscale di componenti negativi di reddito non considerati come costi nel bilancio d'esercizio (quali: le partecipazioni agli utili per opere e servizi spettanti ai promotori, soci fondatori, lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione, che sono deducibili anche se non iscritti a conto economico (art. 95, 5° e 6° comma)).

²¹ In tal senso si era espresso anche il Comitato di contatto della D.G. XV della Commissione Europea.

²² Tale metodo è noto come "allocazione globale"; precedentemente lo IAS 12 consentiva anche il metodo della "allocazione parziale", ora non più consentito, che prevedeva la possibilità di non calcolare le imposte differite sulle differenze temporanee se esisteva la ragionevole certezza che le stesse non si sarebbero riversate entro un certo periodo (almeno tre anni).

²³ Le voci del patrimonio netto per le quali possono sorgere differenze temporanee sono rappresentate dalle riserve in sospensione d'imposta. Per le riserve originate da operazioni che non hanno interessato il conto economico si veda il successivo paragrafo I.I.; si veda inoltre il precedente paragrafo G per la contabilizzazione delle imposte differite connesse alle voci di patrimonio netto, in particolare alle riserve in sospensione d'imposta.

ni fiscali, applicando l'aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno.

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

L'onere fiscale dell'esercizio è rappresentato quindi da:

- gli accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;
- l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene siano state pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso, e
- le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tener conto sia delle variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.

Non è consentito utilizzare altri metodi di contabilizzazione.

H.I. Calcolo della tassazione differita

Le imposte differite e le imposte anticipate sono conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.

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

Le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza²⁴ dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare. In presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria.

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

Non è ammessa, in alcun caso, l'attualizzazione delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite²⁵.

L'iscrizione nello stato patrimoniale dell'attività per imposte anticipate è effettuata solo se esistono i presupposti per il suo riconoscimento, conseguentemente un'imposta anticipata

²⁴ La ragionevole certezza è comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali pluriennali attendibili.

²⁵ A riguardo lo IAS 12 al paragrafo 54 afferma: “La determinazione attendibile del valore attualizzato delle attività e delle passività fiscali differite richiede una dettagliata programmazione dei tempi di annullamento di ogni differenza temporanea. Molto spesso tale programmazione è impraticabile o molto complessa. Di conseguenza, non è appropriato richiedere che le attività e passività fiscali differite siano attualizzate. Consentire, ma non richiedere, l'attualizzazione comporterebbe attività e passività fiscali differite non confrontabili tra imprese diverse. Perciò, il presente Principio non richiede né consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite”.

non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, viene iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

H.II. Perdite fiscali

La perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere normalmente portata a diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri²⁶. Il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non ha natura di credito verso l'erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili, entro il periodo in cui le perdite sono riportabili. Conseguentemente il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non è iscritto a bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo che sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:

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

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

Se sussistono le condizioni indicate nel paragrafo precedente, il risparmio fiscale connesso a perdite riportabili sarà quindi iscritto nello stato patrimoniale tra le attività per imposte anticipate (Voce C.II. 4-ter), avendo come contropartita a conto economico un accredito della voce 22 - Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate.

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

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

I. ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Le imposte differite sono indicate nel conto economico in un'apposita sottovoce della voce 22 — Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate,²⁷ in quanto dette imposte, come quelle correnti sono considerate, costi dell'esercizio. Le imposte anticipate sono iscritte nella stessa voce con segno negativo in quanto concorrono con tale segno ad identificare l'importo delle imposte sul reddito iscritto alla voce 22.

Qualora il fondo imposte differite accantonato in esercizi precedenti si riveli esuberante l'eccedenza è imputata a rettifica dell'importo della voce 22 — Imposte differite²⁸, salvo il caso in cui il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto²⁹.

²⁶ Per la vigente legislazione ciò è possibile solo ai fini IRES e entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui la perdita si è verificata, salvo le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta per le quali non sussiste alcun limite di tempo.

²⁷ Il Documento interpretativo 1 *Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi*, afferma che la voce 22 del conto economico deve essere suddivisa in due sottovoci: *Imposte correnti* e *Imposte differite e anticipate*.

²⁸ Si veda il Documento interpretativo 1 *Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi*.

²⁹ Vedasi il successivo paragrafo I.I.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite sono compensate se la compensazione è consentita giuridicamente. Qualora dalla compensazione emerga un credito occorre valutare la recuperabilità dello stesso, come previsto nel precedente paragrafo H.I..

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

Non è consentito portare le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui sono correlate³⁰, in quanto in contrasto con la clausola generale della chiarezza³¹ e con la norma che vieta i compensi di partite³².

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

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

Le attività per imposte anticipate sono indicate in un'apposita voce tra i crediti dell'attivo circolante C.II.4-ter – Imposte anticipate, pur non trattandosi di un credito vero e proprio, non sussistendo infatti il diritto ad esigere un dato ammontare dall'Erario³³.

I.I. Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto

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

— rivalutazione di beni iscritti nell'attivo di stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi³⁴;

³⁰ Con questo documento si puntualizza che la prassi adottata in passato non è più consentita.

³¹ Art. 2423, 2° comma del Cod. Civ..

³² Art. 2423-ter, ultimo comma del Cod. Civ..

³³ Si veda il Principio contabile 15 *I crediti*, paragrafo A.I.

³⁴ Normalmente le leggi che obbligano o consentono di effettuare rivalutazioni monetarie (l. 2 dicembre 1975, n. 576; l. 19 marzo 1983, n. 72; l. 29 dicembre 1990, n. 408; l. 30 dicembre 1991, n. 413; l. 21 novembre 2000, n. 342) prevedono che in contropartita alla rivalutazione dei beni venga iscritta una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione, se non in caso di liquidazione della società o di distribuzione della riserva stessa; conseguentemente le imposte differite sono contabilizzate nel momento in cui si prevede che una delle due fattispecie si realizzi.

Le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate

- riserve e fondi in sospensione di imposta;
- conferimenti di aziende in regime di sospensione di imposta³⁵.

³⁵ In base all'opzione prevista dall'art. 176 del TUIR.

NOTA INTEGRATIVA

L. NOTA INTEGRATIVA

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

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

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

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

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

e) relativamente ai fondi per imposte:

— i criteri adottati per lo stanziamento,

— in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali, qualora non si sia ritenuto opportuno effettuare accantonamenti al fondo per imposte, le motivazioni a supporto del mancato stanziamento³⁶;

f) per quanto concerne le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate è richiesta la seguente informativa, anche tramite la redazione di un apposito prospetto contenente:

— una descrizione delle principali differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;

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

— gli importi che sono stati accreditati o addebitati al conto economico o al patrimonio netto;

g) relativamente alle perdite fiscali riportabili:

— l'ammontare delle imposte anticipate (rappresentate dal risparmio fiscale) contabilizzato nel bilancio, relativo a perdite dell'esercizio o a perdite riportabili sostenute in esercizi precedenti, fornendo le motivazioni a supporto dell'iscrizione dello stesso;

— l'ammontare del beneficio fiscale connesso a perdite fiscali riportabili non ancora contabilizzato in bilancio e le motivazioni della mancata iscrizione.

Inoltre, nella nota integrativa sono riportate le motivazioni del mancato stanziamento delle imposte sugli utili non distribuiti dalle società controllate e collegate, nel caso di valutazione delle stesse partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto.

L.I. Informativa sull'operazione di disinquinamento

Al fine di rendere esplicita e chiara l'operazione di disinquinamento e di consentire al lettore del bilancio di comprenderne appieno gli effetti, i prospetti di bilancio e la nota integrativa debbono essere redatti in modo da porre in evidenza quanto segue:

- La descrizione delle diverse interferenze fiscali eliminate e, per ciascuna di esse:

³⁶ A tal proposito si veda il Principio contabile 19, paragrafo - *Passività ed attività potenziali*.

Il trattamento contabile delle imposte sul reddito

- i saldi residui all'inizio dell'esercizio corrente e di quello precedente;
 - le imposte differite correlate.
- Un prospetto riassuntivo degli effetti del disinquinamento che, a titolo esemplificativo, può così rappresentarsi:

	2004	2003	
	risultato d'esercizio	risultato d'esercizio	capitale e ri- serve
Importi prima del disinquinamento	1.200	1.000	15.000
Interferenze fiscali, al lordo delle imposte differite:			
1. Ammortamenti eccedenti	400	100	300
2.
Totale interferenze lorde	400	100	300
Imposte differite correlate	(132)	(33)	(99)
Totale interferenze, al netto delle imposte differite	268	67	201
Importi dopo il disinquinamento	1.468	1067	15.201

Occorre notare che nel caso in cui il disinquinamento interessasse in modo rilevante le voci di bilancio, la nota integrativa dovrà fornire, anziché il prospetto riassuntivo qui sopra esemplificato, degli appositi prospetti pro-forma (stato patrimoniale pro-forma e conto economico pro-forma), che evidenzino in analisi le voci di bilancio soggette alle rettifiche conseguenti al disinquinamento, tenuto conto degli effetti fiscali³⁷.

Resta valido, per similitudine con la fattispecie in questione, quanto indicato al paragrafo A.IV.b. del Principio contabile 29 in materia di cambiamenti di principi contabili, ove si af-

³⁷ Tale informativa è prevista anche dalla Consob nella Comunicazione DAC/99059009 del 30 luglio 1999, che recita "... Si raccomanda pertanto che, qualora la rilevanza degli effetti sulla situazione economica e patrimoniale dell'applicazione di nuovi criteri contabili lo richieda, venga fornita nella nota integrativa un'apposita situazione economico-patrimoniale sintetica pro-forma, che evidenzi quale sarebbe stato il risultato e la struttura patrimoniale sia dell'esercizio al quale fa riferimento il bilancio sia di quello dell'esercizio precedente qualora il nuovo criterio contabile fosse stato costantemente applicato nel tempo" ed è stata ribadita dalla successiva Comunicazione della Consob n. DEM/81948 del 3 novembre 2000, in cui, tra l'altro, si legge: "...Pertanto, fatte comunque salve le disposizioni dell'art. 2423, terzo comma, che obbliga a fornire ogni informazione complementare ove ciò sia necessario a garantire la correttezza e la veridicità della rappresentazione di bilancio, e dell'articolo 2423-ter, penultimo comma, che prescrive la comparabilità dei dati dell'esercizio precedente, si sottolinea che la redazione del bilancio pro-forma è stata raccomandata **in ogni caso in cui l'impresa, volontariamente o per intervento di atti esterni**, muti gli specifici principi, le basi, le convenzioni, le regole e le pratiche adottate nella redazione dei conti annuali o infra-annuali. Ciò, naturalmente, nei casi in cui la rilevanza degli effetti del mutamento di criterio contabile lo richieda".

ferma: “Si incoraggia altresì la predisposizione, in nota integrativa, di una situazione economico-patrimoniale sintetica pro-forma che evidenzi gli effetti del cambiamento di principio contabile ove tali effetti siano rilevanti e/o si ripercuotano su una pluralità di voci interessate (in inglese, il «*pervasive effect*»). Le grandezze contenute nella situazione economico-patrimoniale pro-forma dovranno comunque essere confrontabili con quanto riportato nei conti annuali e consolidati”.

Inoltre, come indicato alla nota 17 del predetto Principio contabile, per quanto concerne le imprese quotate queste devono fare riferimento alla comunicazione Consob n. 99059009 del 30 luglio 1999 inviata alle società con titoli quotati nella quale si raccomanda che, qualora la rilevanza degli effetti sulla situazione economica e patrimoniale dell’applicazione di nuovi criteri contabili lo richieda, venga fornita nella nota integrativa un’apposita situazione economico-patrimoniale sia dell’esercizio al quale fa riferimento il bilancio, sia di quello dell’esercizio precedente qualora il nuovo criterio contabile fosse stato costantemente applicato nel tempo.

Per quanto concerne le imprese bancarie si rinvia al provvedimento della Banca d’Italia del 3 agosto 1999, in tema di “Fiscalità differita e modifica dei criteri contabili”, pubblicato nella G.U. n. 188 del 12 agosto 1999.

Ovviamente, il disinquinamento dovrà già essere rappresentato nella relazione semestrale essendo tale documento redatto in conformità con le regole che disciplinano il bilancio alla data di chiusura dell’esercizio³⁸.

L.II. Informativa sulle imposte differite ed anticipate e l’utilizzo delle perdite fiscali

Le tabelle³⁹ seguenti sono esemplificazioni di come possono essere formulate le informazioni da riportare in nota integrativa, da corredare con le relative motivazioni descrittive:

Rilevazione delle imposte differite e anticipate ed effetti conseguenti:

		Ammontare	
A) Differenze temporanee			
Differenze temporanee <u>deducibili</u> :			
Svalutazioni per perdite durevoli di immobilizzazioni		200	
Fondi per rischi ed oneri		100	
Perdite fiscali a nuovo (quando utilizzabili con ragionevole certezza)		<u>500</u>	
...		800	
Differenze temporanee <u>imponibili</u> :			
Ammortamenti anticipati ed eccedenti		1.000	
Svalutazioni di lavori in corso su ordinazione		600	
Svalutazioni di crediti		<u>200</u>	
...		<u>1.800</u>	
Differenze temporanee nette		1.000	
B) Effetti fiscali			
Aliquota fiscale applicabile 33%	Fondo imposte differite (anticipate) <u>a fine esercizio</u>	A	330
	Fondo imposte differite (anticipate) <u>a fine esercizio precedente</u>	B	230
	Imposte differite (anticipate) <u>dell’esercizio</u>	A - B	100

³⁸ L’art. 81, comma 3, del Regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, concernente la disciplina degli emittenti, emanato dalla Consob sulla scorta dell’art. 2428 c.c., terzo comma, prevede che i prospetti contabili della semestrale “sono redatti in conformità alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio e il bilancio consolidato”. Cfr. Principio contabile 30.

³⁹ Aggiornano le equivalenti tabelle esemplificative presentate nel Principio contabile OIC 1.

Informativa sull'utilizzo delle perdite fiscali

	esercizio precedente		esercizio corrente	
	Ammontare delle perdite fiscali	effetto fiscale (aliquota x%)	Ammontare delle perdite fiscali	effetto fiscale (aliquota x%)
Perdite fiscali utilizzate: dell'esercizio di esercizi precedenti				
Totale utilizzo				
Perdite fiscali a nuovo, con ragionevole certezza				
Totale beneficio rilevato				

Riconciliazione tra aliquota ordinaria ed aliquota effettiva:

	esercizio precedente	esercizio corrente
Aliquota ordinaria applicabile ⁴⁰	...%	...%
Effetto delle variazioni in aumento (diminuzione) rispetto all'aliquota ordinaria:		
Redditi esenti	...%	...%
Dividendi	...%	...%
Costi indeducibili	...%	...%
Altre differenze permanenti		
Aliquota effettiva	...%	...%

⁴⁰ In considerazione della sua particolare natura, non si è presa in considerazione l'IRAP ai fini della presente tabella, che è riferita alla sola IRES.

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

Risultato prima delle imposte	1000	
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 33%)</i>		330
Differenze temporanee tassabili in esercizi successivi:		
<i>Esempio: Anticipato pagamento di emolumenti agli amministratori</i>	20	
Totale	(20)	
Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi:		
<i>Esempio: Accantonamenti per rischi su cause legali in corso</i>	80	
Totale	80	
Rigiro delle differenze temporanee da esercizi precedenti:		
<i>Esempio: Svalutazione non dedotta in esercizi precedenti, di immobilizzazioni vendute nell'esercizio</i>	170	
Totale	(170)	
Differenze che non si riverseranno negli esercizi successivi:		
<i>Esempio: Svalutazione non deducibile delle spese di rappresentanza</i>	21	
Totale	21	
Imponibile fiscale	911	
<i>Imposte correnti sul reddito dell'esercizio</i>		301

Determinazione dell'imponibile IRAP

Differenza tra valore e costi della produzione	600	
Costi non rilevanti ai fini IRAP	258	
Totale	858	
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 4,25%)</i>		36,4
Differenza temporanea deducibile in esercizi successivi:		
<i>Esempio: Svalutazione del magazzino</i>	22	
Imponibile IRAP	880	
IRAP corrente per l'esercizio		37,4