

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Imposte sul reddito



Agosto 2014

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

L'OIC 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, quale standard setter nazionale in materia contabile, partecipa all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei. 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 Sorveglianza, Consiglio di Gestione, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori.

I principi contabili, le guide operative e le applicazioni dell'OIC sono soggetti, ai sensi dell'art. 12, dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

OIC 25 IMPOSTE SUL REDDITO – INTRODUZIONE

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 25, allo scopo di renderne più agevole la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente principio (nella versione del 30 maggio 2005) si è provveduto a:
 - eliminare i riferimenti al disinquinamento fiscale;
 - disciplinare in modo organico la rilevazione della fiscalità differita derivante da: i) operazioni che hanno effetto sul conto economico; e ii) operazioni che non hanno effetto sul conto economico (ad esempio, operazioni straordinarie, rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta);
 - inserire una parte dedicata alla fiscalità differita che emerge nei casi in cui il valore contabile di una partecipazione in società controllate, società collegate o in *joint venture* differisca dal valore fiscale;
 - aggiornare la disciplina delle perdite fiscali riportabili a nuovo in base alle recenti modifiche legislative;
 - precisare, con riguardo al calcolo delle imposte differite e anticipate, che l'aliquota fiscale applicabile per il loro calcolo è quella in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio;
 - chiarire in modo esplicito, con riguardo alla fiscalità differita da operazioni che non hanno effetto sul conto economico, che non si procede alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di: a) rilevazione iniziale dell'avviamento e b) rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria. Si introducono, inoltre, chiarimenti in merito allo stanziamento della fiscalità differita in caso di operazioni straordinarie;
 - disciplinare il caso dell'affrancamento dei maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento che derivano da un'operazione straordinaria, quando la decisione di avvalersi dell'affrancamento è presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria (ipotesi non prevista dal documento OIC interpretativo di legge n. 3 del 2009);
 - inglobare, in tema di affrancamento dell'avviamento, il documento OIC interpretativo di legge n. 3;
 - in tema di rivalutazione di attività, disciplinare il trattamento contabile dell'imposta sostitutiva da pagare per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali;
 - inglobare il documento interpretativo n. 2 del precedente OIC 25.
3. Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2013 non si rilevano differenze significative.

INDICE

| | |
|---|-------|
| FINALITÀ DEL PRINCIPIO | 1-4 |
| AMBITO DI APPLICAZIONE | 5-6 |
| DEFINIZIONI | 7-18 |
| Differenze temporanee..... | 13-14 |
| Differenze permanenti..... | 15-18 |
| CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI | 19-36 |
| Compensazione di attività e passività tributarie..... | 35-36 |
| RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ CORRENTE | 37-39 |
| RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO | 40-54 |
| Perdite fiscali..... | 49-54 |
| RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE NON HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO | 55-88 |
| Rivalutazioni di attività iscritte nell'attivo patrimoniale..... | 61-66 |
| Riserve in sospensione di imposta..... | 67-68 |
| Operazioni straordinarie – Profili generali..... | 69-73 |
| Operazioni straordinarie – Fiscalità differita sulle attività e passività acquisite..... | 74-79 |
| Operazioni straordinarie – Avviamento..... | 80-84 |
| Partecipazioni in società controllate, collegate e <i>joint venture</i> | 85-88 |
| VALUTAZIONE | 89-94 |
| NOTA INTEGRATIVA | 95-97 |
| DATA DI ENTRATA IN VIGORE | 98 |
| APPENDICE A – IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA | |
| APPENDICE B – ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE E PERMANENTI | |
| APPENDICE C – ESEMPI DI CALCOLO DELLA FISCALITÀ DIFFERITA E DI RIALLINEAMENTO DEI VALORI CIVILISTICI/FISCALI | |
| APPENDICE D – ESEMPI DI INFORMATIVA DA FORNIRE NELLA NOTA INTEGRATIVA | |
| APPENDICE E – IL REGIME DEL CONSOLIDATO FISCALE E DELLA TRASPARENZA FISCALE | |

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito e quelle ad esse assimilabili (IRAP), nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.
2. Il rispetto dei principi di competenza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico comporta che il trattamento delle imposte sul reddito sia il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito. Pertanto, le imposte sul reddito sono contabilizzate nello stesso esercizio in cui sono rilevati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime. È in contrasto con il principio della competenza la contabilizzazione delle imposte secondo il criterio della esigibilità (o liquidità) che comporta l'iscrizione in bilancio solo delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.
3. L'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto, per effetto delle diversità tra le norme civilistiche e fiscali, i valori attribuiti ad un'attività o passività secondo criteri civilistici possono differire dai valori riconosciuti a tali elementi ai fini fiscali.
4. L'Appendice E del presente principio fornisce indicazioni sul trattamento contabile delle imposte nel caso in cui una società opti per il regime del consolidato fiscale o della trasparenza fiscale, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 117-142 e 115 del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR).

AMBITO DI APPLICAZIONE

5. Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
6. Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini uno specifico aspetto della disciplina contabile delle imposte, la società fa riferimento a quel principio per la disciplina della fattispecie particolare.
Il principio non tratta la problematica dei sostituti d'imposta, dei contributi pubblici e dei crediti d'imposta sugli investimenti.

DEFINIZIONI

7. L'onere fiscale per una società rappresenta l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio, costituito dalle imposte correnti e dalle imposte differite e anticipate. L'onere fiscale comprende, dunque, l'onere fiscale corrente e differito.
8. Le imposte correnti rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio.

9. Il reddito imponibile è l'utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti (dovute).
Il risultato civilistico è il risultato prima delle imposte determinato secondo quanto previsto dall'articolo 2425 del codice civile.
10. Le passività per imposte differite rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.
11. Le attività per imposte anticipate rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.
12. Per operazione straordinaria si intende un'operazione che comporta il trasferimento di patrimoni di aziende, rami di azienda o società, quali le operazioni di cessione e di conferimento di aziende o rami d'azienda, le operazioni di fusione e scissione di società e le operazioni di trasformazione.

Differenze temporanee

13. Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data, la differenza tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

– operazioni che hanno effetto sul conto economico

Si tratta di componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali. Secondo l'attuale normativa fiscale, tali differenze derivano dalle differenze tra il risultato civilistico e il reddito imponibile, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi; si tratta, dunque, di ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico. Alcuni componenti di reddito, in tutto o in parte indeducibili o imponibili, producono differenze temporanee, pur non determinando la rilevazione di un'attività o passività nello stato patrimoniale;

– operazioni che non hanno effetto sul conto economico

Si tratta, ad esempio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

14. Le differenze temporanee si distinguono in:

- differenze temporanee imponibili negli esercizi successivi, ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi successivi, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte.

Le differenze temporanee imponibili generano imposte differite, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e dunque la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

Alcuni esempi di differenze temporanee imponibili sono:

- in caso di operazioni che hanno effetto sul conto economico, componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico o da componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui verranno imputati al conto economico;
 - in caso di operazioni che non hanno effetto sul conto economico, la rivalutazione di attività senza il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore iscritto;
- differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi, ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi successivi, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte
- Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.
- Le differenze temporanee deducibili possono derivare, ad esempio, da componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico (ad esempio, costi la cui deducibilità fiscale è posticipata rispetto alla loro rilevazione contabile); o componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al conto economico civilistico (ad esempio, proventi la cui imponibilità è anticipata rispetto alla loro rilevazione contabile).

Differenze permanenti

15. Una differenza permanente rappresenta, ad una certa data, una differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi. Si tratta, ad esempio, di componenti negativi o positivi di reddito parzialmente o totalmente indeducibili o esenti ai fini fiscali.
16. L'onere fiscale teorico rappresenta il prodotto tra il risultato civilistico per l'aliquota fiscale applicabile (o aliquota ordinaria).
17. L'aliquota media effettiva rappresenta l'incidenza dell'onere fiscale corrente sul risultato civilistico.
18. Nel presente principio si utilizzano i termini *imposte differite* e *imposte anticipate* (previsti dal codice civile) come sinonimi di imposte differite passive e imposte differite attive. Con il termine *fiscalità differita* si intendono sia le imposte differite che le imposte anticipate.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

19. L'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte correnti e alle imposte anticipate siano rilevate nelle seguenti voci:
 - CII4-bis “crediti tributari”;
 - CII4-ter “imposte anticipate”.

20. La voce CII 4-*bis* “*crediti tributari*” accoglie gli ammontari certi e determinati per i quali la società ha un diritto al realizzo tramite rimborso o compensazione, quali ad esempio: i crediti per eccedenze d'imposte correnti per i quali è stato richiesto il rimborso; l'IVA a credito da portare a nuovo; le ritenute a titolo di acconto subite all'atto della riscossione di determinati proventi; gli acconti eccedenti il debito tributario per imposte correnti.
21. La voce CII4-*ter* “*imposte anticipate*” accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo delle perdite fiscali. Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo.
22. L'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità corrente e differita siano rilevate nelle seguenti voci:
 - B2 “*Fondi per imposte, anche differite*”;
 - D12 “*debiti tributari*”.
23. La voce B2 “*Fondi per imposte, anche differite*” accoglie:
 - le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata, derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari;
 - le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporanee imponibili.
24. La contropartita al conto economico degli accantonamenti al fondo per imposte è rappresentata da:
 - la voce E21 “*oneri straordinari/Imposte relative a esercizi precedenti*”, se l'accantonamento si riferisce a passività per imposte probabili relative ad esercizi precedenti;
 - la voce 22 “*imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate*”, se l'accantonamento si riferisce alle passività per imposte differite.
25. La voce D12 “*debiti tributari*” accoglie le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e di quelli precedenti (IRES, IRAP ed eventuali imposte sostitutive delle stesse) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo. La voce accoglie, altresì, le ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio.
26. I debiti tributari sono iscritti al netto di acconti, di ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta, se compensabili in base a quanto stabilito dal paragrafo 35, tranne nel caso in cui ne sia richiesto il rimborso. In questo caso, essi sono rilevati alla voce CII4-*bis* “*crediti tributari*” dell'attivo di stato patrimoniale.
27. In base all'articolo 2424 del codice civile l'ammontare dei crediti e dei debiti tributari esigibili oltre l'esercizio successivo è separatamente indicato nello stato patrimoniale. I crediti e i debiti tributari sono esigibili oltre l'esercizio successivo se il realizzo dei crediti (tramite rimborso o compensazione) o il pagamento dei debiti avviene oltre i dodici mesi successivi alla data di bilancio. Ai fini dell'individuazione della scadenza dei crediti e debiti tributari si rinvia alla disciplina generale prevista nell'OIC 15 “*Crediti*” e nell'OIC 19 “*Debiti*”.
28. L'articolo 2425 codice civile prevede che le imposte correnti, anticipate e differite siano classificate nel conto economico nelle seguenti voci:

- E21 “*oneri straordinari*”, le imposte relative a esercizi precedenti;
 - 22) “*imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate*”, le imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate.
29. Nella voce E21 “*oneri straordinari*” sono rilevate, in un’apposita sottovoce, tutte le imposte correnti (dirette e indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l’Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 “*Fondo per imposte, anche differite*” o dalla voce D12 “*debiti tributari*”, a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 “*Debiti*”).
30. Nella voce 22, le imposte sul reddito dell’esercizio sono suddivise in due voci distinte:
- a) *imposte correnti* che accoglie le imposte sul reddito dovute sul reddito imponibile dell’esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati se attinenti ad eventi dell’esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità);
 - b) *imposte differite e anticipate*, che accoglie:
 - i) con segno positivo l’accantonamento al fondo per imposte differite; e
 - ii) con segno negativo, le imposte anticipate; esse concorrono con tale segno ad identificare nella voce 22, l’importo complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell’esercizio.

La voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell’esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti. Più in generale, tutte le variazioni delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite sono iscritte nel conto economico in contropartita alla voce 22 “*imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate*”.
31. Le imposte anticipate e differite sono rilevate rispettivamente come proventi o oneri del conto economico (voce 22), salvo che l’imposta derivi da un’operazione o un fatto rilevato direttamente al patrimonio netto o da un’operazione straordinaria (cfr. paragrafi 59-60).
32. Le imposte correnti dell’esercizio in corso e degli esercizi precedenti, nella misura in cui non siano state pagate, sono rilevate come passività nello schema di stato patrimoniale tra i debiti tributari (voce D12). Se l’importo delle imposte già pagato per l’esercizio in corso e per quelli precedenti è superiore a quello dovuto per tali esercizi, l’eccedenza è rilevata come un’attività (voce CII4-*bis*), salvo non sia compensata.
33. L’articolo 2435-*bis* codice civile, che disciplina il bilancio in forma abbreviata, prevede che “*lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani*”. Pertanto, in detto bilancio, il fondo per imposte anche differite è incluso nei “*Fondi per rischi e oneri*” nel loro complesso come unica voce. Analogamente, i debiti tributari sono inclusi nei debiti nel loro complesso come unica voce.
34. Nel conto economico in forma abbreviata non è richiesta la separata indicazione delle imposte relative agli esercizi precedenti nella voce E21.

Compensazione di attività e passività tributarie

35. In molti casi, la legislazione fiscale permette alla società di compensare i debiti e crediti tributari e, di conseguenza, regolare l'operazione mediante un unico pagamento. Ai fini della classificazione in bilancio, la società effettua la compensazione dei crediti e debiti tributari solo se: i) ha un diritto legale a compensare gli importi rilevati in base alla legislazione fiscale; e ii) intende regolare i debiti e i crediti tributari su base netta mediante un unico pagamento.
36. Salvo quanto indicato al paragrafo 59, non è consentito portare le attività per imposte anticipate/passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui sono correlate, poiché in contrasto con la clausola generale della chiarezza e con il divieto di compensazione delle partite (cfr. articoli 2423, comma 2, e 2423-ter codice civile).

RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ CORRENTE

37. Alla fine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, la società determina l'ammontare delle imposte. Il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio.
38. I debiti tributari sono esposti in bilancio al loro valore nominale, comprensivo di eventuali sanzioni pecuniarie e interessi maturati ed esigibili alla data di bilancio.
39. Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta 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.

RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO

40. Le imposte anticipate e differite (e le correlate attività e passività) sono rilevate nel conto economico (e nello stato patrimoniale) nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee. Il calcolo delle attività e passività differite tiene conto delle specificità delle diverse normative fiscali in materia di imponibilità e deducibilità.
41. Le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.
42. La determinazione delle imposte differite si articola nelle seguenti fasi:
 - l'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio;
 - la determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo;
 - l'analisi dei tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;
 - il calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio;

- l’analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.
43. Le attività per imposte anticipate sono rilevate nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.
La ragionevole certezza è comprovata quando:
- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l’esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all’ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
 - negli esercizi in cui si prevede l’annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l’annullamento.
44. In regime di consolidato fiscale, ai fini della rilevazione della fiscalità differita nel bilancio della società consolidante, occorre distinguere le imposte anticipate/differite che emergono:
- da operazioni che si manifestano nel periodo di vigenza del consolidato fiscale;
 - da operazioni che si manifestano in momenti diversi dal periodo di vigenza del consolidato fiscale (ad esempio, operazioni che avvengono prima dell’adesione al regime o successivamente all’interruzione anticipata del consolidato fiscale).
- Nel primo caso, il rispetto delle condizioni per la rilevazione delle imposte anticipate e differite è valutato con riferimento alle previsioni di redditi imponibili futuri delle società aderenti al consolidato fiscale. Nel secondo caso, invece, la valutazione è effettuata con riferimento alla situazione singola della società *ex* consolidante.
45. Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull’ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell’esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell’esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell’esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio (cfr. esempio n. 2 Appendice C).
46. Gli adeguamenti (variazioni in aumento o in diminuzione) del fondo imposte differite (voce B.II del passivo) e dell’attività per imposte anticipate (voce CII4-*ter* dell’attivo) sono rilevati al conto economico nella voce 22 “*imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate*”.
47. Un’attività per imposte anticipate derivante da differenze temporanee deducibili non contabilizzata in esercizi precedenti, in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell’esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII4-*ter* “*imposte anticipate*” dell’attivo, in contropartita alla voce 22 del conto economico.
48. 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 deducibilità; conseguentemente effettuano calcoli separati delle imposte differite ai fini IRES e ai fini IRAP.

Perdite fiscali

49. Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.
50. Una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.
51. Il beneficio connesso a una perdita fiscale 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. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.
52. Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII4-ter "*imposte anticipate*" solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.
La ragionevole certezza è comprovata quando:
 - esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o
 - vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.
53. Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII4-ter "*imposte anticipate*" dell'attivo, in contropartita alla voce 22 del conto economico.
54. Le indicazioni contenute nei paragrafi 49-53 sono applicabili anche con riferimento alle perdite fiscali che emergono nell'ambito del regime di consolidato fiscale (cfr. Appendice E). La ragionevole certezza circa la recuperabilità delle perdite fiscali è valutata con riferimento alle proiezioni dei risultati fiscali (pianificazione fiscale) di ciascuna società aderente al consolidato fiscale.

RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE NON HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO

55. Le differenze temporanee possono sorgere anche a seguito di operazioni che non transitano dal conto economico, quali ad esempio, operazioni straordinarie (ad esempio, fusioni, scissioni o conferimenti), rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi, riserve in sospensione di imposta.
56. Le attività per imposte anticipate e le passività per le imposte differite sono rilevate in bilancio nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, salvo nei seguenti casi:
 - la rilevazione iniziale dell'avviamento;

- la rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria.

Si tratta, ad esempio, dell'acquisto di attività che sono: a) non deducibili dalla base imponibile ai fini delle imposte sul reddito; o b) deducibili per un importo inferiore (o superiore) al costo complessivo. In questi casi, il valore fiscale dell'attività è pari a zero, o comunque assume un valore differente (inferiore o superiore), rispetto al valore contabile. Attualmente, nell'ordinamento tributario un esempio è rappresentato dalle autovetture aziendali non esclusivamente strumentali per l'esercizio dell'attività, deducibili per un ammontare inferiore al costo complessivo.

57. Le differenze temporanee imponibili o deducibili derivanti da investimenti in società controllate, società collegate e da partecipazioni in *joint venture* sono rilevate come passività per imposte differite o attività per imposte anticipate quando previsto dai paragrafi 85-88.
58. Le disposizioni contenute nei paragrafi 40-48 relative alle modalità di calcolo e alle condizioni per la rilevazione in bilancio della fiscalità differita trovano applicazione anche nel caso di imposte anticipate e differite che originano da operazioni che non hanno effetto sul conto economico.
59. Le imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto non sono rilevate al conto economico ma contabilizzate inizialmente nella voce B2 "*Fondi per imposte, anche differite*" tramite riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto (ad esempio, in caso di rivalutazione di attività iscritte in bilancio). Dopo la rilevazione iniziale, le variazioni nelle imposte differite sono riversate al conto economico alla voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" coerentemente con l'annullamento negli esercizi successivi delle differenze temporanee alle quali si riferiscono.
60. Le imposte differite relative a operazioni che non hanno interessato direttamente il patrimonio netto (ad esempio, la fusione per incorporazione in assenza di un avanzo da concambio), non transitano né dal conto economico né dal patrimonio netto. Le imposte differite sono calcolate sul plusvalore attribuito al valore contabile delle attività, in sede di allocazione della differenza di fusione, nei limiti del valore corrente della stessa attività. Il plusvalore attribuito è pari alla differenza tra il valore corrente dell'attività e il suo valore contabile ante operazione. La passività per imposte differite è iscritta nella voce B2 "*Fondi per imposte, anche differite*" del passivo (cfr. esempio n. 4, Appendice C).

Rivalutazioni di attività iscritte nell'attivo patrimoniale

61. Alcuni provvedimenti normativi possono consentire la rivalutazione del valore contabile di un'attività rilevata nello stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita del maggior valore dell'attivo, di un'apposita riserva di patrimonio netto.
62. La rivalutazione del valore contabile dell'attività può influire o non influire sul reddito imponibile dell'esercizio in cui c'è stata la rivalutazione; in altre parole, i maggior valori contabili dell'attività a seguito della rivalutazione possono essere o meno riconosciuti anche ai fini fiscali. Il maggior valore attribuito ad un'attività in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini fiscali a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva.

63. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo non siano riconosciuti ai fini fiscali, la rivalutazione determina l'insorgenza di una differenza temporanea tra il valore contabile dell'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali. Alla data della rivalutazione, la società iscrive pertanto le imposte differite, IRES e IRAP, direttamente a riduzione della riserva iscritta nel patrimonio netto. Negli esercizi successivi, le imposte differite, sono riversate a conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore (attraverso ammortamento, cessione dell'immobile, successiva riduzione per perdita di valore).
64. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo siano riconosciuti ai fini fiscali, non sorge alcuna differenza temporanea in quanto il valore contabile è pari al valore fiscale. Pertanto, la società non iscrive imposte differite alla data della rivalutazione.
65. Successivamente alla rilevazione iniziale, la società iscrive le imposte anticipate/differite in presenza di differenze temporanee. Ad esempio, quando gli ammortamenti sul maggior valore sono deducibili fiscalmente a partire da un esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita. Pertanto, negli esercizi precedenti a quello in cui gli ammortamenti sono fiscalmente deducibili, emergono differenze temporanee sulle quali va considerata la fiscalità differita attiva, se esiste la ragionevole certezza del loro recupero.
66. Il pagamento dell'imposta sostitutiva determina l'iscrizione di un debito tributario nello stato patrimoniale della società a fronte della riduzione della riserva di rivalutazione. Gli eventuali interessi dovuti nel caso di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva sono rilevati per competenza quando matureranno e imputati al conto economico.

Riserve in sospensione di imposta

67. Alcune leggi di rivalutazione possono prevedere che in contropartita al maggior valore contabile di un'attività sia iscritta una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione (cd. riserva in sospensione di imposta), se non in caso di distribuzione della riserva ai soci. Il regime di sospensione d'imposta della riserva determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della riserva e il suo valore fiscale che richiede l'iscrizione di imposte differite alla data della rivalutazione (rilevazione iniziale). Tuttavia, in deroga al paragrafo 55, le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.
68. La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci è effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:
 - l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;
 - la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato l'imposta.

Operazioni straordinarie – Profili generali

69. Una differenza temporanea può sorgere in occasione di operazioni straordinarie che comportano il trasferimento di patrimoni, di aziende, rami di azienda o società, quali le operazioni di cessione e di conferimento di aziende o rami d'azienda e le operazioni di fusione e scissione di società.

70. Il regime fiscale previsto generalmente per queste operazioni è quello della neutralità fiscale; tali operazioni si effettuano, infatti, in continuità dei valori fiscalmente riconosciuti prima dell'operazione. Pertanto, i maggior valori contabili delle attività e dell'avviamento iscritti in bilancio a seguito dell'operazione non sono riconosciuti ai fini fiscali.
71. La normativa fiscale prevede, tuttavia, la facoltà per una società di riallineare il valore fiscale ai maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette. Il riallineamento consente il riconoscimento fiscale di questi maggiori valori (cd. affrancamento).
72. La decisione di avvalersi del riallineamento può essere presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria o a un esercizio successivo.
73. Nei paragrafi seguenti la rilevazione della fiscalità differita su operazioni straordinarie è trattata diversamente a seconda che riguardi le attività/passività acquisite con l'operazione o l'avviamento. Inoltre, paragrafi specifici sono dedicati alle ipotesi di riallineamento del valore fiscale ai maggior valori dell'attivo e dell'avviamento che emergono con un'operazione straordinaria.

Operazioni straordinarie – Fiscalità differita sulle attività e passività acquisite

74. Nel bilancio della società acquirente (cessionaria, conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione, beneficiaria nella scissione) le differenze temporanee sorgono quando il valore riconosciuto ai fini fiscali alle attività e passività è diverso rispetto al valore contabile attribuito in sede di allocazione del costo di acquisto della società, dell'azienda o ramo d'azienda, del valore delle azioni o quote ricevute a fronte del conferimento o delle differenze di fusione o scissione.
75. Per esempio, se in un conferimento, la società conferitaria iscrive un'attività ad un nuovo valore contabile superiore al valore riconosciuto fiscalmente all'attività (che continua ad essere il costo fiscalmente riconosciuto alla società conferente), si genera una differenza temporanea imponibile che richiede la rilevazione di imposte differite. Similmente, un'operazione di fusione in cui il disavanzo emergente è imputato ad un'attività nel bilancio di apertura della società incorporante o risultante dalla fusione e il valore riconosciuto fiscalmente continua ad essere pari al costo fiscalmente riconosciuto nel bilancio della società incorporata o fusa, si genera una differenza temporanea imponibile che richiede l'iscrizione di imposte differite.
76. Pertanto, se l'operazione straordinaria genera una differenza temporanea, la società acquirente iscrive le relative imposte differite o anticipate alla data in cui avviene l'operazione, a fronte dei maggiori o minori valori derivanti dall'operazione rispetto ai valori fiscali riconosciuti. Tali imposte, tenuto conto della irrilevanza fiscale dei plus/minusvalori che emergono secondo l'attuale normativa, hanno l'obiettivo di neutralizzare i maggiori o minori carichi fiscali che potranno emergere negli esercizi successivi.
77. Se la decisione di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili dell'attivo è presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione ed entro la data di redazione del bilancio, la società calcola l'imposta sostitutiva sul plusvalore attribuito al valore contabile delle attività nei limiti del valore corrente della stessa attività. L'imposta sostitutiva è iscritta come debito tributario alla voce D12 "*debiti tributari*", in quanto l'aliquota sostitutiva è conosciuta fin dal momento dell'operazione straordinaria (cfr. esempio n. 4, Appendice C).

78. Se la decisione di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili dell'attivo è presa con riferimento ad un *esercizio* successivo a quello dell'operazione, la società: i) elimina il fondo imposte differite in contropartita alla rilevazione di un provento nella voce 22 del conto economico, in quanto viene meno la differenza temporanea imponibile; ii) contemporaneamente, iscrive un costo per l'imposta sostitutiva alla voce 22, in contropartita alla rilevazione di un debito tributario (D12 del passivo). Pertanto, a fronte del beneficio economico derivante dall'eliminazione del fondo, la società sostiene un costo per l'imposta sostitutiva che mitiga il beneficio.
79. La rilevazione del benefico nel conto economico dell'esercizio in cui avviene il riallineamento è basata sul presupposto che, in assenza di riallineamento, il fondo avrebbe prodotto effetti a conto economico attraverso il suo utilizzo in corrispondenza della indeducibilità degli ammortamenti riferiti al maggior valore attribuito all'attività. Pertanto, il venir meno della differenza temporanea imponibile, che aveva generato il fondo in un'unica soluzione, segue lo stesso trattamento contabile che lo stesso avrebbe subito se la differenza temporanea si riducesse nel corso di più esercizi fino al suo azzeramento.

Operazioni straordinarie – Avviamento

80. Una differenza temporanea imponibile può sorgere al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento, se il suo valore non è riconosciuto ai fini fiscali (ossia il suo valore fiscale è pari a zero, o è riconosciuto in misura inferiore rispetto a quello contabile). Tuttavia, secondo quanto previsto dal paragrafo 56, la società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento. L'avviamento rappresenta, infatti, la differenza che residua dopo l'allocatione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria. Conseguentemente, l'iscrizione delle imposte differite comporterebbe un aumento del valore contabile dell'avviamento determinando un contemporaneo incremento di pari importo dell'attivo e del passivo; ciò renderebbe l'informazione contenuta nel bilancio meno trasparente.
81. Negli esercizi successivi, le variazioni della differenza temporanea imponibile, per la quale non sono state rilevate imposte differite in quanto derivanti dalla rilevazione iniziale dell'avviamento, sono anch'esse considerate come derivanti dalla rilevazione iniziale dell'avviamento e pertanto non sono rilevate. Ad esempio, se l'avviamento di 100 rilevato in un'operazione straordinaria ha un valore fiscale pari a zero, la società non rileva le imposte differite sull'avviamento. Se la società rileva successivamente, per tale avviamento, una perdita di valore pari a 20, l'importo della differenza temporanea imponibile si riduce da 100 a 80. Il decremento nel valore della differenza temporanea imponibile non rileva ai fini della contabilizzazione delle imposte differite in quanto è anch'essa riferita alla rilevazione iniziale dell'avviamento. Pertanto, la società continua a non rilevare le imposte differite sull'avviamento.
82. Tuttavia, le imposte differite derivanti da differenze temporanee imponibili connesse all'avviamento, ove non derivino dalla rilevazione iniziale dell'avviamento, sono contabilizzate. Ad esempio, quando l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali al momento della rilevazione iniziale, non sorge alcuna differenza temporanea che comporti l'iscrizione di imposte differite, in quanto il valore contabile dell'avviamento è pari al suo valore fiscale. Tuttavia, se negli esercizi successivi il valore contabile e fiscale divergono, la società rileva la fiscalità differita in relazione alle differenze temporanee in quanto non derivano dalla rilevazione iniziale dell'avviamento: ad

esempio, per il diverso regime di ammortamento civilistico e fiscale dell'avviamento. Infatti, se l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali, ma l'ammortamento civilistico è imputato in un periodo inferiore rispetto a quello fiscale, negli esercizi in cui l'ammortamento civilistico è superiore a quello fiscale si generano differenze temporanee deducibili che si annulleranno negli esercizi successivi, quando l'ammortamento civilistico sarà terminato e continuerà quello fiscale.

83. L'affrancamento dell'avviamento conseguente al pagamento dell'imposta sostitutiva determina il riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale dell'avviamento.

Il costo pagato per l'imposta sostitutiva è ripartito lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento. L'imposta sostitutiva rappresenta, infatti, un'anticipazione di futuri oneri fiscali che altrimenti la società sarebbe tenuta a corrispondere ad aliquota piena negli esercizi successivi, qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo.

L'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce *ad hoc* CII4-quater "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento".

La quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio è iscritta nella voce 22 del conto economico "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate". Il debito riconducibile all'imposta da pagare è rilevata nella voce D12 "debiti tributari" del passivo patrimoniale (cfr. esempio n. 4, Appendice C).

84. Al momento della rilevazione iniziale dell'operazione di riallineamento, l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali e, dunque, non sorge alcuna differenza temporanea che comporti la rilevazione di imposte anticipate/differite, poiché il valore contabile dell'avviamento è pari al suo valore fiscale.

Tuttavia, negli esercizi successivi a quello del riallineamento, in presenza di differenze temporanee, la società rileva le imposte anticipate/differite secondo le disposizioni del presente principio (ad esempio, le imposte anticipate per effetto del diverso regime tra l'ammortamento civilistico e fiscale).

Partecipazioni in società controllate, collegate e joint venture

85. Le differenze temporanee possono emergere anche nei casi in cui il valore contabile di una partecipazione in società controllate, società collegate o in *joint venture* differisce dal valore della partecipazione riconosciuto ai fini fiscali. Ad esempio, queste differenze possono manifestarsi per: i) l'esistenza di utili non distribuiti di controllate, collegate e *joint venture* valutate con il metodo del patrimonio netto; ii) la svalutazione del valore contabile della partecipazione in una società controllata, collegata e *joint venture* al suo ammontare recuperabile non deducibile fiscalmente.

86. A seconda della tipologia di differenza temporanea (imponibile o deducibile), la società rileva:
- un'attività per imposte anticipate, nella misura in cui è ragionevolmente certo che la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro e che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata tale differenza;
 - una passività per imposte differite, salvo che siano soddisfatte entrambe le condizioni: i) la controllante, l'investitore o il partecipante alla *joint venture* siano in grado di controllare i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee (ad esempio, mediante la politica di distribuzione degli utili); e ii) è probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea

non si annullerà.

87. Una società controllante (o una partecipante ad una *joint venture*) stabilendo le politiche dei dividendi della controllata (o della *joint venture*) è in grado di determinare i tempi di annullamento delle differenze temporanee riferibili all'investimento. Pertanto, la società controllante (o partecipante ad una *joint venture*) non rileva una passività per imposte differite quando ha stabilito, nel prevedibile futuro, gli utili non saranno distribuiti
88. Al contrario, una società che detiene una partecipazione in una società collegata non è in grado di stabilire la politica dei dividendi. Pertanto, la società rileva le imposte differite derivanti dalle differenze imponibili riferibili alla sua partecipazione nella società collegata, a meno che un patto vincolante tra i soci non stabilisca che non saranno distribuiti dividendi nel futuro prevedibile.

VALUTAZIONE

89. La valutazione dei crediti tributari (voce CII4-bis "*crediti tributari*") è effettuata secondo la disciplina generale prevista per i crediti nel principio contabile OIC 15 "*Crediti*". 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.
90. La valutazione del fondo imposte è effettuata secondo la disciplina generale prevista dal principio contabile OIC 31 "*Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*". In particolare, nella valutazione delle passività per imposte probabili è necessario tener conto del presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, sulla base di esperienze passate, di situazioni simili, dell'evoluzione interpretativa sia della dottrina che della giurisprudenza.
91. La valutazione delle attività per imposte anticipate (voce CII4-ter "*imposte anticipate*") e delle passività per imposte differite è effettuata ad ogni data di riferimento del bilancio applicando le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte anticipate/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio (cfr. esempio n. 2, Appendice C).
La società apporta adeguate rettifiche in caso di variazione dell'aliquota fiscale rispetto agli esercizi precedenti, se la norma di legge che varia l'aliquota è già stata emanata alla data di riferimento del bilancio.
92. Qualora fossero previste differenti aliquote fiscali da applicarsi in base al livello del reddito imponibile, la valutazione delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite è effettuata utilizzando le aliquote medie 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 media dell'ultimo esercizio.
93. Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite non sono attualizzate in conformità alla disciplina generale prevista nell'OIC 15 per i crediti e nell'OIC 31 per i fondi per rischi e oneri e TFR.

94. Il valore contabile di un'attività per imposte anticipate è rivisto a ciascuna data di riferimento del bilancio. La società riduce il valore contabile dell'attività se non vi è più la ragionevole certezza del loro futuro recupero (ad esempio, l'esistenza di un reddito imponibile sufficiente per consentire l'utilizzo del beneficio di parte o di tutta quella attività per imposte anticipate). Negli esercizi successivi, il valore dell'attività è ripristinato nella misura in cui diviene ragionevolmente certo il recupero dell'attività per imposte anticipate.

NOTA INTEGRATIVA

95. Con riferimento alle imposte sul reddito, l'articolo 2427, comma 1, codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni (numero 4);
 - un apposito prospetto contenente:
 - 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;
 - 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 (numero 14).

Nell'Appendice D è presentato un prospetto esemplificativo mediante il quale possono essere fornite le informazioni richieste dal numero 14 dell'articolo 2427.

96. Nel fornire le informazioni di cui al numero 4 dell'articolo 2427, la nota integrativa descrive le motivazioni in virtù delle quali non è stato iscritto un fondo imposte, pur in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali.

Ove rilevante, la nota integrativa indica:

- gli effetti delle operazioni di riallineamento effettuate nell'esercizio;
- il rapporto tra l'onere fiscale corrente e il risultato civilistico mediante una o entrambi le seguenti modalità (si veda l'Appendice D):
 - una riconciliazione numerica, con le relative motivazioni, fra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico, quando la differenza è significativa;
 - una riconciliazione numerica, con le relative motivazioni, tra l'aliquota fiscale applicabile (o aliquota teorica) e l'aliquota fiscale media effettiva, quando la differenza è significativa;
- l'ammontare e la natura di singoli crediti o debiti tributari di importo rilevante con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio abbia conoscenza.

97. Con riferimento alle imposte sul reddito, l'articolo 2435-bis, comma 5 prevede che siano omesse nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata le informazioni di cui al numero 14 dell'articolo 2427.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

98. L'OIC 25 si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.

APPENDICE A – IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per le imposte sul reddito.

- Articolo 2427, comma 1, numero 1: *“La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 4: *“La nota integrativa deve indicare (...) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell’attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 14: *“La nota integrativa deve indicare (...) 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”*.
- Articolo 2435-bis, comma 2: *“Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’art. 2424 con le lettere maiuscole e con i numeri romani; le voci A e D dell’attivo possono essere comprese nella voce CII;(…); nelle voci CII dell’attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l’esercizio successivo”*.
- Articolo 2435-bis, comma 4: *“(…) nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative agli esercizi precedenti”*.
- Articolo 2435-bis, comma 5: *“Nella nota integrativa sono emesse le indicazioni richieste dal (...) n. 14 dell’art. 2427”*.

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile OIC 12 *“Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”*.

APPENDICE B – ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE E PERMANENTI

Differenze temporanee imponibili

In base all'attuale normativa fiscale, esempi di differenze temporanee imponibili che generano imposte differite derivano da:

- plusvalenze patrimoniali nel caso in cui si opti per la rateizzazione dell'onere fiscale;
- dividendi rilevati in base al principio della maturazione.

Differenze temporanee deducibili

In base all'attuale normativa fiscale, esempi di differenze temporanee deducibili che generano imposte anticipate derivano da:

- componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico a seguito di norme fiscali che prevedono:
 - *limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore*: la svalutazione dei crediti (articolo 106, comma 1), i rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (articolo 93, comma 2), l'ammortamento dei beni materiali (articolo 102, comma 2), l'ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (articolo 103, comma 1 e 3), l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (articolo 104, comma 3), i rischi su cambi (articolo 110), i lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (articolo 107, comma 1), i costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (articolo 107, comma 2), gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (articolo 107, comma 3) e gli altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (articolo 107, comma 4);
 - *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 (articolo 102, comma 6), 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 (articolo 105, comma 2), le spese relative a studi e ricerche (articolo 108, comma 1) e le spese di pubblicità e propaganda (articolo 108, comma 2); o
 - *una rilevazione per cassa*, come le imposte deducibili (articolo 99, comma 1) e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria (articolo 99, comma 3);

Differenze permanenti

In base all'attuale normativa fiscale, esempi di differenze permanenti possono derivare da:

- dividendi esenti (articolo 89), proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (articolo 91, comma 1, lettera b);
- componenti positivi esenti (articolo 87 TUIR);
- liberalità integralmente indeducibili (articolo 100, comma 4);

- liberalità parzialmente indeducibili per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto (articolo 100, commi 1 e 2);
- imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (articolo 99, comma 1).

APPENDICE C- ESEMPI DI CALCOLO DELLA FISCALITÀ DIFFERITA E DI RIALLINEAMENTO DEI VALORI CIVILISTICI/FISCALI

Esempio n. 1: Determinazione e rilevazione in bilancio di imposte differite

Alcune plusvalenze concorrano a formare il reddito imponibile di una società o per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quattro. Si ipotizzi che nell'esercizio 200X la società iscriva nel conto economico una plusvalenza di 100 e opti per la rateizzazione della stessa ai fini fiscali. Nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 200X è effettuata una variazione in diminuzione per 80, mentre nel bilancio di esercizio la società effettua un accantonamento al fondo per imposte differite di 25,12 (80 x 31,4%, pari alla somma tra 27,5% IRES e 3,90% IRAP, con le seguenti rilevazioni contabili:

| | | | |
|---------------------------------------|----------|--|-------|
| <i>Imposte correnti (voce 22 CE)</i> | <i>a</i> | <i>Debiti tributari (D12 SP)</i> | 6,28 |
| <i>Imposte differite (voce 22 CE)</i> | <i>a</i> | <i>Fondo imposte differite (B2 SP)</i> | 25,12 |

In questo modo, l'ammontare delle imposte sul reddito (correnti e differite) rilevate al conto economico nell'esercizio 200X (31,4) è pari a quello che si avrebbe se non si fosse optato per la rateizzazione della plusvalenza (100 x 31,4).

Nei quattro esercizi successivi, nella dichiarazione dei redditi sarà effettuata una variazione in aumento di 20 e il corrispondente pagamento delle imposte correnti per 6,28, con conseguente utilizzo nel bilancio d'esercizio del fondo imposte differite per un importo pari 6,28. La scrittura contabile è la seguente:

| | | | |
|---|----------|---------------------------------------|------|
| <i>Fondo imposte differite (B.2 SP)</i> | <i>a</i> | <i>Imposte differite (voce 22 CE)</i> | 6,28 |
|---|----------|---------------------------------------|------|

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

Esempio n. 2: Aliquota da applicare per il calcolo della fiscalità differita (cfr. parr. 45 e 91)

In base alla normativa vigente al 31 dicembre 200X (data di riferimento del bilancio), l'aliquota fiscale dell'esercizio in cui si riverseranno le differenze temporanee (200X+3) è stabilita nel 27%. Al 31 dicembre 200X le imposte anticipate/differite sono rilevate in bilancio applicando l'aliquota del 27% e non quella vigente per l'esercizio 200X. Non si tiene conto di eventuali altre aliquote contenute in progetti di legge o annunci governativi non ancora trasformati in legge alla data del 31 dicembre 200X.

Esempio 3: Determinazione e rilevazione in bilancio di imposte anticipate

Negli esercizi 2011, 2012 e 2013, la società iscrive nel conto economico costi pari rispettivamente a 100, 300 e 900. Questi costi sono integralmente deducibili ai fini fiscali in tre esercizi (in quote costanti); la deduzione è ammessa a partire dall'esercizio in cui la spesa è sostenuta. Non vi sono differenze permanenti. Nella tabella che segue è riportata la competenza civilistica e fiscale dei costi sostenuti.

| Anno | Competenza civilistica (spese iscritte al CE) | Competenza fiscale | | | | |
|-------------|---|--------------------|------------|------------|------------|------------|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| 2011 | 100 | 33 | 33 | 33 | | |
| 2012 | 300 | | 100 | 100 | 100 | |
| 2013 | 900 | | | 300 | 300 | 300 |
| Quote annue | 1.300 | 33 | 133 | 433 | 400 | 300 |

Tenuto conto di un'adeguata proiezione dei risultati fiscali, per il periodo 2011-2015, si ipotizza che vi siano redditi imponibili sufficienti per il recupero delle differenze temporanee deducibili. Nella tabella che segue è presentato, per il periodo 2011-2015, il calcolo del reddito imponibile. Si ipotizza, inoltre, un'aliquota IRES applicabile del 27,5 % e un risultato civilistico alla fine di ciascun esercizio (2011-2015) pari a 15.000.

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Calcolo del reddito imponibile | | | | | |
| Risultato prima delle imposte | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Variazioni permanenti | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Variazioni in aumento – temporanee | | | | | |
| Valore fiscale di competenza esercizi successivi (2/3 dell'ammontare dei costi) | 67 | 200 | 600 | 0 | 0 |
| Variazioni in diminuzione – temporanee | 0 | (33) | (133) | (400) | (300) |
| Totale variazioni fiscali | 67 | 167 | 467 | (400) | (300) |
| Reddito imponibile | 15.067 | 15.167 | 15.467 | 14.600 | 14.700 |
| Imposta (IRES) | 4.143 | 4.171 | 4.253 | 4.015 | 4.043 |

Negli esercizi 2011-2015, il calcolo della fiscalità differita è effettuato determinando le differenze temporanee (differenza tra valore civilistico e fiscale). Secondo quanto previsto dal par. 45, le imposte anticipate e differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, sulla base della normativa fiscale in vigore alla data di riferimento del bilancio. Per semplicità l'aliquota si ipotizza pari al 27,5%.

| | 31.12.2010 | 31.12.2011 | Diff. |
|--|-------------------|-------------------|--------------|
| Fiscalità differita al 31.12.2011 | | | |
| Valore civilistico | 0 | 0 | 0 |
| Valore fiscale | 0 | 67 | 67 |
| Differenze temporanee | | (67) | |
| Aliquota IRES | 27,5% | 27,5% | 0 |
| Imposte anticipate | 0 | (18) | 18 |

| | 31.12.2011 | 31.12.2012 | Diff. |
|--|-------------------|-------------------|--------------|
| Fiscalità differita al 31.12.2012 | | | |
| Valore civilistico | 0 | 0 | 0 |
| Valore fiscale | 67 | 233 | 167 |
| Differenze temporanee | (67) | (233) | |
| Aliquota IRES | 27,5% | 27,5% | 0 |
| Imposte anticipate | (18) | (64) | 46 |

| | 31.12.2012 | 31.12.2013 | Diff. |
|--|-------------------|-------------------|--------------|
| Fiscalità differita al 31.12.2013 | | | |
| Valore civilistico | 0 | 0 | 0 |
| Valore fiscale | 233 | 700 | 467 |
| Differenze temporanee | (233) | (700) | |
| Aliquota IRES | 27,5% | 27,5% | 0 |
| Imposte anticipate | (64) | (193) | 128 |

| | 31.12.2013 | 31.12.2014 | Diff. |
|--|-------------------|-------------------|--------------|
| Fiscalità differita al 31.12.2014 | | | |
| Valore civilistico | 0 | 0 | 0 |
| Valore fiscale | 700 | 300 | (400) |
| Differenze temporanee | (700) | (300) | |
| Aliquota IRES | 27,5% | 27,5% | 0 |
| Imposte anticipate | (193) | (83) | (110) |

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 | Diff. |
|--|------------|------------|-------|
| Fiscalità differita al 31.12.2015 | | | |
| Valore civilistico | 0 | 0 | 0 |
| Valore fiscale | 300 | 0 | (300) |
| Differenze temporanee | (300) | 0 | |
| Aliquota IRES | 27,5% | 27,5% | 0 |
| Imposte anticipate | (83) | 0 | (83) |

Infine nella tabella che segue sono sintetizzati gli effetti in bilancio (stato patrimoniale e conto economico) derivanti dalla rilevazione delle imposte anticipate e l'onere fiscale per la società in ciascun esercizio.

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|
| Prospetti contabili | | | | | |
| Stato patrimoniale | | | | | |
| Attività per imposte anticipate (CII4-ter) | 18 | 64 | 193 | 83 | 0 |
| Debiti tributari (D12) | 4.143 | 4.171 | 4.253 | 4.015 | 4.043 |
| Conto economico | | | | | |
| Imposte correnti (voce 22) | 4.143 | 4.171 | 4.253 | 4.015 | 4.043 |
| Imposte anticipate (voce 22) | 18 | 46 | 128 | (110) | (83) |
| Onere fiscale (imposte correnti e differite) | 4.125 | 4.125 | 4.125 | 4.125 | 4.125 |
| Aliquota effettiva | 27,50% | 27,50% | 27,50% | 27,50% | 27,50% |

Si noti che in assenza di differenze permanenti, il meccanismo della fiscalità differita consente di rilevare per competenza le imposte al conto economico e pertanto l'aliquota effettiva risulta allineata all'aliquota fiscale applicabile (o teorica).

Esempio 4: Riallineamento dei valori fiscali delle attività e dell'avviamento ai maggior valori contabili iscritti con un'operazione di fusione (cfr. parr. 60, 77, 80, 83, 84)

Si ipotizzi un'operazione di fusione per incorporazione in cui il disavanzo di fusione (pari a 3.500) è imputato al valore degli immobili e in via residuale all'avviamento. La differenza tra il valore corrente degli immobili (22.000) e il valore contabile ante-operazione (18.000) è pari a 4.000. L'aliquota fiscale considerata (IRES + IRAP) è del 30%.

Ipotesi di non riallineamento dei valori fiscali

In assenza di riallineamento dei valori fiscali al maggiore valore contabile degli immobili e dell'avviamento, la società rileva l'operazione con la seguente scrittura:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-----------------------------------|---|--------------------------|--|--------------|--|----------------|
| Diversi Immobili Avviamento | a | Diversi | | 4.000 700 | | 1.200 3.500 |
| | | Fondo imposte differite | | | | |
| | | Disavanzo di fusione | | | | |

Le imposte differite sono calcolate sul plusvalore attribuito al valore contabile delle attività, in sede di allocazione della differenza di fusione, nei limiti del valore corrente della stessa attività. L'ammontare delle imposte differite sul maggior valore attribuito agli immobili è pari a 1.200 (4.000 x 30%). La passività per imposte differite è iscritta nella voce B2 "Fondi per imposte, anche differite" del passivo. La società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento. L'avviamento rappresenta, infatti, la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria.

Se il valore corrente degli immobili fosse stato di 35.000, l'intero valore del disavanzo (3.500) è imputato ad incremento del valore degli immobili. Non si rileva alcun avviamento. Le imposte differite calcolate sul plusvalore attribuito al valore contabile degli immobili è pari a 1.500 (5.000 x 30%). La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|----------------|
| Immobili | a | Diversi | | 5.000 | | 1.500 3.500 |
| | | Fondo imposte differite | | | | |
| | | Disavanzo di fusione | | | | |

Ipotesi di riallineamento dei valori fiscali

La società decide di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili degli immobili e dell'avviamento con riferimento allo stesso esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria. L'aliquota considerata per effettuare il riallineamento è pari al 15%. In questo caso, la società effettua l'allocazione del disavanzo di fusione sulle attività e passività acquisite (nel caso di specie, gli immobili) e contestualmente rileva gli effetti contabili derivanti dal riallineamento del valore fiscale dell'avviamento.

A seguito del riallineamento dei valori, lo stato patrimoniale si presenta come segue:

| <i>A) Allocazione del disavanzo</i> | | | |
|-------------------------------------|----------|---------------------|------------------|
| | Attività | Passività | |
| Immobile | 4.000 | 600 (*) | Debiti tributari |
| Avviamento | 100 | 0 | |
| Totale | 4.100 | 600 | |
| <u>Disavanzo da fusione</u> | | <u>3.500</u> | |

| B) Effetti derivanti dal riallineamento del valore fiscale dell'avviamento | | | |
|---|----------|-----------|------------------|
| | Attività | Passività | |
| Attività per imposta sostitutiva da riallineamento | 15 | 15 | Debiti tributari |

(*) $600 = 15\% \times 4.000$

L'avviamento di 100 è calcolato in via residuale; infatti, il valore del disavanzo imputato agli immobili, al netto della relativa imposta sostitutiva, è pari a 3.400 (4.000 - 600). L'avviamento è pari a 100 (3.500 - 3.400).

Il costo dell'imposta sostitutiva pagato per il riallineamento dell'avviamento è pari a 15 (100 x 15%) ed è ripartito lungo la durata del futuro beneficio fiscale derivante dal riallineamento. L'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante nella voce C4-*quater* "attività per imposta sostitutiva da riallineamento".

APPENDICE D – ESEMPI DI INFORMATIVA DA FORNIRE NELLA NOTA INTEGRATIVA

Prospetti ex articolo 2427, n. 14 codice civile

Rilevazione delle imposte differite e anticipate ed effetti conseguenti

| A) Differenze temporanee | Ammontare | |
|--|------------|---------------------|
| Differenze temporanee deducibili: | | |
| Spese di manutenzione | 200 | |
| Fondo rischi ed oneri | 100 | |
| Perdite fiscali a nuovo (quando utilizzabili con ragionevole certezza) | <u>500</u> | |
| ... | | 800 |
| Differenze temporanee imponibili: | | |
| Plusvalenze patrimoniali | 1000 | |
| Dividendi rilevati in base al principio della maturazione | 800 | |
| ... | | <u>1800</u> |
| <i>Differenze temporanee nette</i> | | <i>1.000</i> |
| | | |
| B) Effetti fiscali (aliquota fiscale applicabile 27,5%) | | |
| Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio | A | 275 |
| Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio precedente | B | 230 |
| Imposte differite (anticipate) dell'esercizio | A-B | 45 |

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 l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico (IRES)

| | | | | |
|--|--|-----|--------------|--------------|
| Risultato prima delle imposte | | | 1.000 | |
| Onere fiscale teorico (aliquota 27,5%) | | | | 275 |
| Differenze temporanee imponibili in esercizi successivi | | | | |
| <i>Esempio: Plusvalenze patrimoniali</i> | | 20 | | |
| Totale | | | (20) | |
| Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi | | | | |
| <i>Esempio: Accantonamento per rischi su cause legali in corso</i> | | 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 | | | | 250,5 |

Determinazione dell'imponibile IRAP

| | | |
|---|-----|------|
| Differenza tra valore e costi della produzione | 600 | |
| Costi non rilevanti ai fini IRAP | 258 | |
| Totale | 858 | |
| Onere fiscale teorico (aliquota 3,90%) | | 33,4 |
| Differenza temporanee deducibili in esercizi successivi | 22 | |
| Imponibile IRAP | 880 | |
| IRAP corrente per l'esercizio | | 34,3 |

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

| | 200X | 20X+1 |
|--|----------|----------|
| Aliquota fiscale applicabile | % | % |
| Effetto delle variazioni in aumento (o diminuzione) rispetto all'aliquota applicabile: | | |
| Redditi esenti | % | % |
| Dividendi | % | % |
| Costi indeducibili | % | % |
| Altre differenze permanenti | % | % |
| Aliquota fiscale media effettiva | % | % |

La presente tabella è riferita alla sola IRES; non si è tenuto conto dell'IRAP considerata la sua particolare natura.

APPENDICE E – IL TRATTAMENTO DELLE IMPOSTE NEL REGIME DI CONSOLIDATO FISCALE E DI TRASPARENZA FISCALE

Il Decreto Legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003, in attuazione della Legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. 7 aprile 2003, n. 80), ha introdotto due regimi di natura opzionale per la tassazione dei gruppi: il consolidato fiscale e la trasparenza fiscale.

La presente Appendice ha lo scopo di fornire indicazioni sul trattamento contabile delle imposte nel caso in cui una società opti per uno dei due regimi. Per una disamina completa della disciplina e delle modalità applicative si rinvia alle norme del Testo Unico delle Imposte sui redditi (TUIR) ed in particolare all'articolo 115 per il regime di trasparenza e agli articoli 117-142 per il regime del consolidato fiscale.

Consolidato fiscale

Finalità del regime di consolidato fiscale

Il regime del consolidato fiscale, nelle due diverse modalità del consolidato nazionale e mondiale, prevede la tassazione dei gruppi su base consolidata, ossia consente la determinazione di un'unica base imponibile in capo alla società consolidante.

Il procedimento di consolidamento previsto dalla norma tributaria si sostanzia in un'aggregazione di imponibili IRES, determinati in capo alle singole società aderenti, effettuato dalla consolidante per determinare il "reddito complessivo globale".

Gli imponibili delle società che partecipano al consolidato sono assunti per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile alla società consolidante (metodo di consolidamento integrale). Nella medesima misura le perdite fiscali delle società che partecipano al consolidato possono essere utilizzate in diminuzione dei redditi prodotti dalle altre società del gruppo.

Il regime di consolidamento è un sistema opzionale bilaterale: l'opzione deve, infatti, essere esercitata congiuntamente da ciascuna società consolidata e dalla società consolidante.

La consolidante assume l'onere di calcolo dell'imposta sul reddito complessivo globale e del relativo versamento del saldo e degli acconti nei confronti dell'Erario. Le società consolidate non perdono, tuttavia, la rispettiva soggettività tributaria, sebbene il particolare istituto ne modifichi i contenuti, tra i quali il mancato rapporto diretto con l'Erario in merito agli obblighi di versamento e rimborso d'imposta.

Con il consolidato mondiale viene estesa la possibilità di includere nella tassazione di gruppo anche le società non residenti, con gli stessi criteri e modalità previste per il consolidato nazionale, salvo alcune peculiarità. In altre parole, alla società controllante in Italia sono imputati per trasparenza (dunque indipendentemente dalla distribuzione di utili) i redditi imponibili e le perdite fiscali delle controllate estere (ricalcolati in base alle regole fiscali nazionali) in proporzione alla quota di partecipazione complessiva, direttamente e indirettamente posseduta, tenendo altresì conto dell'effetto demoltiplicatore nel caso di controllo indiretto.

I rapporti giuridici, economici e finanziari derivanti dall'adesione al consolidato fiscale devono essere regolati da specifici accordi di carattere privatistico tra le parti, attraverso un "contratto di consolidamento fiscale". Gli accordi di consolidamento possono prevedere la ripartizione degli

eventuali benefici fiscali – sia di ordine finanziario (derivanti, ad esempio, dallo slittamento in avanti del versamento delle imposte dovute) che di ordine economico (derivanti da un effettivo e definitivo risparmio fiscale) – in modo differenziato a seconda delle diverse situazioni e della composizione del capitale sociale delle diverse entità che partecipano alla procedura. Le politiche fiscali del gruppo, ad esempio, potranno essere diversamente strutturate a seconda che il risultato complessivo sia rappresentato da un reddito imponibile soggetto ad imposta ovvero da una perdita fiscale di cui si prevede il recupero eventuale soltanto dopo alcune annualità.

Il contratto di consolidato fiscale stabilisce inoltre il criterio di ripartizione/utilizzo delle perdite fiscali all'interno delle società del gruppo, in particolare nell'eventualità che le perdite conseguite dalle controllate siano superiori agli imponibili positivi generati dalle altre società partecipanti al consolidato fiscale. Ciò assume particolare rilevanza qualora gli accordi di consolidamento prevedano la remunerazione immediata delle perdite fiscali, in presenza di redditi imponibili compensati; in tal caso, una soluzione basata su un principio di "equità" potrebbe prevedere l'utilizzo di un criterio di ripartizione proporzionale, determinato dal rapporto tra la perdita della singola società ed il totale delle perdite generate dalle società del gruppo.

Gli effetti contabili che derivano dall'applicazione del consolidamento fiscale dipendono direttamente dalle clausole contenute nel contratto. Pertanto, nei paragrafi successivi e negli esempi presentati si fa riferimento alle tipologie contrattuali più diffuse, senza che queste debbano essere considerate esaustive delle possibili soluzioni che gli accordi di consolidamento possono prevedere.

Effetti contabili sul bilancio della società consolidante e delle società consolidate

Le singole società aderenti iscrivono nel conto economico del proprio bilancio d'esercizio il carico fiscale inerente all'IRES, nella misura determinabile per effetto del combinato operare: i) delle norme tributarie; ii) degli accordi di natura privatistica tra le stesse società.

Le imposte correnti per IRES di competenza, come sopra determinate, sono iscritte nella voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" del conto economico di ciascuna società.

Le imposte differite attive e passive di competenza sono determinate da ciascuna società tenendo conto delle proprie differenze temporanee generate e delle perdite IRES riportabili a nuovo prodotte prima e dopo l'adesione al consolidato fiscale. Le imposte anticipate e differite di competenza relative all'IRES, come sopra determinate, sono iscritte nella voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" del conto economico di ciascuna società.

Nello stato patrimoniale del bilancio d'esercizio della società consolidante è esposto il complessivo credito/debito per IRES verso l'Erario e i crediti e i debiti verso le società consolidate derivanti dalla liquidazione dei vantaggi fiscali ricevuti/attribuiti. Nello stato patrimoniale di ciascuna società consolidata sono iscritti i crediti e i debiti verso la consolidante derivanti dalla quantificazione dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti, mentre nessun rapporto di credito o debito per IRES sarà evidenziato nei confronti dell'Erario.

Per quanto riguarda il trasferimento di ritenute, eccedenze di IRES, nonché degli acconti autonomamente versati dalle società consolidate, trattandosi di una vera e propria cessione di attività al consolidato, la società consolidante rileva un credito tributario a fronte dell'iscrizione di un debito verso controllata, per un importo pari al valore nominale della posta assegnata.

La società consolidante iscrive nello stato patrimoniale:

- i crediti verso le società consolidate per le imposte correnti sugli imponibili IRES positivi di queste ultime da versare alla consolidante, da classificarsi nella voce CII2 “*crediti verso imprese controllate*”;
- i debiti verso le società consolidate per il compenso dovuto a queste ultime per il trasferimento alla consolidante delle perdite IRES da esse generate nel periodo di vigenza del consolidato fiscale, da classificarsi nella voce D9 “*debiti verso imprese controllate*”;
- i debiti verso le società consolidate a fronte del trasferimento da queste ultime alla consolidante di eccedenze IRES formatesi in esercizi precedenti, di crediti d’imposta e di ritenute subite, da classificarsi nella voce D9 “*debiti verso imprese controllate*”;
- il credito o il debito verso l’Erario per il saldo IRES determinato su base consolidata, rilevato rispettivamente nelle voci CII4-bis “*crediti tributari*” e D12 “*debiti tributari*”;
- le attività e le passività per imposte differite calcolate sulle proprie differenze temporanee e sulle proprie perdite IRES generate *ante* e *post* adesione al consolidato, da classificarsi rispettivamente nelle voci CII 4-ter “*imposte anticipate*” e B2 “*Fondo per imposte, anche differite*”.

Le società consolidate iscrivono nello stato patrimoniale:

- i debiti verso la società consolidante per le imposte correnti sull’imponibile IRES positivo da versare alla consolidante, da classificarsi nella voce D11 “*debiti verso controllanti*”;
- i crediti verso la società consolidante per il compenso da ricevere per il trasferimento alla consolidante delle perdite IRES generate dalla consolidata nel periodo di vigenza del consolidato fiscale, da classificarsi nella voce CII4 “*crediti verso controllanti*”;
- i crediti verso la società consolidante a fronte del trasferimento di eccedenze IRES formatesi in esercizi precedenti, di crediti d’imposta e di ritenute subite dalla consolidata, da classificarsi nella voce CII4 “*crediti verso controllanti*”;
- le attività e le passività per imposte differite calcolate sulle proprie differenze temporanee, sulle proprie perdite IRES riportabili a nuovo generate in esercizi precedenti all’adesione al consolidato fiscale e sulle perdite IRES trasferite alla consolidante successivamente all’adesione, da classificarsi rispettivamente nelle voci CII4-ter “*imposte anticipate*” e B2 “*Fondi per imposte, anche differite*”.

La società consolidata rileva il compenso per il trasferimento alla consolidante delle perdite fiscali generate dalla stessa consolidata in una sottovoce specifica della voce 22 “*imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate*” del conto economico denominata “*Proventi da consolidato fiscale*”.

Ai fini IRAP, la tassazione consolidata non ha alcuna rilevanza e, pertanto, le società partecipanti rilevano l’imposta corrente e differita su base separata.

Rilevazione contabile delle imposte nella società consolidante

La società consolidante contabilizza l’IRES di sua competenza/corrente (si ipotizzi una base imponibile pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), secondo le regole ordinarie, con la seguente scrittura:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Imposte sul reddito (conto economico) | a | Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari) | | 27,5 | | 27,5 |

La società consolidante procede, quindi, alla rilevazione degli effetti derivanti dal trasferimento delle basi imponibili da parte delle società consolidate. La rilevazione degli effetti contabili del trasferimento delle basi imponibili nel bilancio della consolidante è regolata mediante rapporti di credito e debito verso le società consolidate. Pertanto, nel conto economico della consolidante non si rileva la fiscalità corrente e differita delle società consolidate, tenuto conto dei principi di inerenza, competenza e capacità contributiva.

Cessione di redditi imponibili

Nel caso in cui la società consolidata trasferisca redditi imponibili (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), la società consolidante rileva un credito nei confronti della consolidata (alla voce CII2 “*Crediti verso imprese controllate*”) a fronte dell’imponibile fiscale positivo trasferito, sul quale pagherà le imposte; in contropartita del credito iscritto, rileva un debito per il consolidato fiscale (o debiti tributari). La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso controllata | a | Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari) | | 27,5 | | 27,5 |

Cessione di perdite fiscali

Nel caso in cui la società consolidata trasferisca una perdita fiscale (si ipotizzi pari a 100 e aliquota del 27,5%), la società consolidante (con una base imponibile sufficiente) può rilevare nel passivo dello stato patrimoniale:

1. un debito verso la società consolidata (D9 “*debiti verso imprese controllate*”), quando il contratto prevede un riconoscimento immediato del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata. L’importo del debito è pari al compenso da corrispondere. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari) | a | Debito verso controllata | | 27,5 | | 27,5 |

2. un fondo imposte da consolidato fiscale, quando il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata è subordinato dal contratto al conseguimento di futuri redditi imponibili della consolidata medesima. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---|---|--------------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari) | a | Fondo imposte da consolidato fiscale | | 27,5 | | 27,5 |

Rilevazione contabile delle imposte nelle società consolidate

Le società consolidate, analogamente a quanto avviene per la consolidante, determinano l’imposta teorica sul proprio imponibile trasferito alla consolidante.

Cessione di redditi imponibili

Nel caso di trasferimento di un reddito imponibile alla consolidante (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), la società consolidata rileva le imposte d'esercizio (teoriche) in corrispondenza di un debito verso la società consolidante (alla voce D11 "debiti verso controllanti"), anziché verso l'Erario. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|---------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante | | 27,5 | | 27,5 |

Cessione di perdite fiscali

Nel caso di trasferimento di una perdita fiscale alla consolidante (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%) la società consolidata può:

1. rilevare un credito verso la controllante (alla voce CII4 "crediti verso controllanti"), quando il contratto prevede un riconoscimento immediato del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata. L'importo del credito è pari al compenso da ricevere. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|----------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante | a | Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | | - | | - |

2. non rilevare il credito verso la controllante, quando il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata è subordinato dal contratto al conseguimento di futuri redditi imponibili della consolidata medesima. In ogni caso, la società consolidata iscrive le imposte anticipate se sono soddisfatte le condizioni previste dall'OIC 25 "Imposte sul reddito".

Per quanto riguarda il trasferimento di ritenute, eccedenze di IRES, nonché degli acconti autonomamente versati dalle società consolidate, trattandosi di una vera e propria cessione di attività al consolidato, la società consolidata rileva un credito verso la controllante in contropartita del credito tributario, per un importo pari al valore nominale della posta assegnata. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|----------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante | a | Crediti tributari | | - | | - |

Informazioni nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione sul regime del consolidato fiscale

Gli articoli 2427 e 2428 del codice civile non prevedono una specifica informativa da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione in riferimento al regime del consolidato fiscale. Se rilevanti, nella nota integrativa sono indicate le seguenti informazioni.

| SOCIETÀ CONSOLIDANTE | SOCIETÀ CONSOLIDATA |
|--|--|
| • Condizioni e termini rilevanti per il contratto di consolidato fiscale (distintamente per ciascun accordo bilaterale) | |
| • Parti coinvolte nel contratto di consolidato fiscale ed eventuali variazioni intervenute (la consolidante dovrà indicare tutte le società consolidate coinvolte) | |
| • Periodo di vigenza del contratto di consolidato fiscale | |
| • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione al consolidato fiscale | • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonché gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione al consolidato fiscale |
| • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione al consolidato fiscale | |
| • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale | • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale |
| • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione al consolidato fiscale e la relativa aliquota utilizzata | |
| • Indicare gli effetti (valore di bilancio, valore fiscale e fiscalità differita) derivanti da trasferimenti neutrali sotto il profilo fiscale | |

Nella relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di consolidato fiscale in commento nonché le motivazioni, le opportunità ed gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.

Consolidato fiscale: casistica più frequente

Di seguito sono illustrati alcuni tra i casi più frequenti di applicazione del regime di consolidato fiscale. La casistica presentata si basa sulle seguenti ipotesi:

- la ripartizione tra le società del gruppo dei vantaggi fiscali del consolidato fiscale avviene esclusivamente sulla base della partecipazione/contribuzione di ciascuna società al consolidato fiscale, senza nessuna interferenza di natura “contrattualistica”;
- l'aliquota IRES è pari al 27,5%.

Per chiarire i vari passaggi nella determinazione del debito “consolidato” verso l'Erario in capo alla società consolidante, nelle scritture contabili della consolidante relative agli esempi illustrati è utilizzato un conto denominato “*debito per consolidato fiscale*”, che successivamente è chiuso e girocontato contro il conto “*debiti tributari verso Erario*” in sede di redazione del bilancio finale.

Caso n. 1: Gruppo composto da 2 società con redditi imponibili positivi

Si ipotizza un gruppo formato da due società: A (consolidante) che controlla la società B (consolidata). Nel periodo d'imposta le due società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

- A: reddito imponibile di 2.000

– B: reddito imponibile di 900

Il reddito complessivo imponibile consolidato ammonta a 2.900, con un importo per IRES pari a 798 (2.900 x 27,5%). La scrittura contabile della società A per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 550 | | 550 |

In base ai dati ricevuti la società A rileva la quota di imposta a debito per la società B pari a 248 (reddito imponibile di 900 per l'aliquota IRES del 27,5%) ed effettua la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-----------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito per consolidato fiscale | | 248 | | 248 |

In qualità di consolidante, la società A procede a rilevare il debito finale verso l'Erario e successivamente ad effettuare il versamento all'Erario per conto dell'intero gruppo. Le scritture contabili sono le seguenti:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Debito tributario | | 798 | | 798 |

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito tributario | a | Banca | | 798 | | 798 |

La società B rileva la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|-----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | | 248 | | 248 |

Caso n. 2: Gruppo composto da 2 società, una con reddito imponibile positivo e l'altra con una perdita fiscale

Si ipotizza un gruppo formato da due società: A (consolidante) che controlla la società B (consolidata). Nel periodo d'imposta le due società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

- A: reddito imponibile di 2.000
- B: perdita fiscale di 500.

Il reddito complessivo imponibile consolidato ammonta pertanto a 1.500, con un importo per IRES pari a 413 (1.500 x 27,5%).

Ipotesi A – Il contratto prevede il riconoscimento immediato alla consolidata del beneficio derivante dalla cessione di perdite fiscali, anche se il regolamento finanziario può avvenire successivamente

La società A rileva le imposte correnti sul reddito con la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 550 | | 550 |

Gli accordi contenuti nel contratto di consolidato fiscale prevedono il riconoscimento immediato, all'aliquota IRES corrente, delle imposte effettive e teoriche corrispondenti agli imponibili trasferiti, sia positivi che negativi. Conseguentemente, nel caso di specie, la società A riconosce alla società B 138 a titolo di misura compensativa per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile (perdita fiscale di 500 per l'aliquota IRES del 27,5% = 138) con valuta, ad esempio, alla data di scadenza del pagamento del saldo IRES. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata B | | 138 | | 138 |

In qualità di consolidante, A procede a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Debito tributario | | 412 | | 412 |

La società B sulla base della comunicazione ricevuta dalla società A rileva il beneficio per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante A | a | Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | | 138 | | 138 |

Ipotesi B – Il contratto prevede che il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata sia subordinato al conseguimento di futuri redditi imponibili della consolidata medesima

La scrittura contabile della società A per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 550 | | 550 |

Gli accordi contenuti nel contratto di consolidato fiscale non prevedono il riconoscimento immediato, ad aliquota IRES corrente, delle imposte effettive e teoriche corrispondenti agli imponibili trasferiti, sia positivi che negativi.

In qualità di consolidante A rileva il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--------------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Diversi | | 550 | | |
| | a | Debito tributari | | | | 412 |
| | a | Fondo imposte da consolidato fiscale | | | | 138 |

La consolidante può utilizzare il fondo costituito per remunerare a B le perdite fiscali dalla stessa conferite quando la società B realizzerà, nel futuro, imponibili fiscali.

Scritture contabili di B

La società consolidata non rileva il credito verso la controllante se il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata è subordinato dal contratto al conseguimento di futuri redditi imponibili della consolidata medesima. In ogni caso, la società consolidata iscrive le imposte anticipate se sono soddisfatte le condizioni previste dall'OIC 25 "Imposte sul reddito".

Nell'esercizio successivo si ipotizza che le due società producano i seguenti redditi complessivi individuali:

- A: reddito imponibile di 1.000
- B: reddito imponibile di 600.

La società B rileva la quota di imposta a suo carico con la scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|-----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | | 165 | | 165 |

Poiché la consolidante le retrocede le perdite apportate al consolidato fiscale nell'anno precedente pari a 500, riduce il debito verso la controllante e rileva il beneficio effettuando la seguente scrittura:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-----------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Debito verso controllante A | a | Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | | 138 | | 138 |

Quanto sopra presuppone, ovviamente, che nell'esercizio precedente non sussistesse la ragionevole certezza per il recupero della perdita e, quindi, non siano state rilevate le imposte anticipate.

La scrittura contabile della società A per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 275 | | 275 |

Rileverà inoltre il credito per il reddito imponibile di B:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-----------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito per consolidato fiscale | | 165 | | 165 |

Contemporaneamente, la retrocessione della perdita fiscale apportata dalla società B nell'anno precedente, per la quale era stato effettuato l'accantonamento al fondo:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------------|---|-----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Fondo imposte da consolidato fiscale | a | Crediti verso controllata B | | 138 | | 138 |

e inoltre in debito verso l'Erario:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Debito tributario | | 440 | | 440 |

Caso n. 3: Perdite eccedenti

Per perdite eccedenti si intende le perdite che non trovano capienza nei redditi imponibili della società consolidante o eventualmente delle altre società partecipanti al consolidato fiscale. La rilevazione delle imposte anticipate per perdite eccedenti è effettuata solo se esiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero (cfr. par. 43 OIC 25 “*Imposte sul reddito*”). La valutazione è effettuata attraverso un adeguato processo di pianificazione fiscale a livello di gruppo che tenga conto degli imponibili fiscali attesi dal gruppo nei futuri esercizi.

Se sono soddisfatte tali condizioni, si pone il problema le imposte anticipate debbono essere iscritte nel bilancio della controllante o nel bilancio delle società che hanno originato le perdite. Ciò dipende dalle modalità in base alle quali tale aspetto è regolamentato negli accordi inclusi nel “contratto di consolidato fiscale”; in mancanza di una previsione contrattuale, il beneficio relativo alla perdita fiscale è rilevato dalla stessa società che lo ha generato.

Nel caso in cui le imposte anticipate sono rilevate nei bilanci delle società che hanno originato le perdite, il contratto di consolidato fiscale dovrà regolamentare i criteri di ripartizione delle perdite eccedenti tra le varie società del gruppo che le hanno generate. Si ritiene che il criterio di ripartizione proporzionale sia quello che fornisce una maggiore “equità” alle società del gruppo, anche se l’esistenza di particolari situazioni, ad esempio la presenza di perdite illimitatamente riportabili o di perdite prossime alla scadenza del termine di riporto, possono rendere applicabili altri criteri di ripartizione.

Nell’esempio che segue si ipotizza che le imposte anticipate relative alle perdite eccedenti, nella circostanza che esistano i requisiti per la loro rilevazione, vengano rilevate nel bilancio della società che le ha originate, con il criterio di ripartizione proporzionale. Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (consolidante) che controlla le società B e C (consolidate). Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale. Il contratto di consolidamento prevede l’immediata iscrizione del beneficio fiscale derivante alle consolidate dalla cessione di perdite fiscali. Il beneficio si rileva successivamente al momento di utilizzo delle perdite fiscali da parte delle società consolidante.

Nel periodo d’imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

- A: reddito imponibile di 1.000
- B: perdita fiscale di 1.500
- C: perdita fiscale di 500

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari ad una perdita fiscale deducibile di 1.000. Tenuto conto delle ipotesi iniziali, a livello di gruppo, il reddito complessivo imponibile consolidato ammonta, pertanto, ad una perdita fiscale di 1.000, con un beneficio teorico per IRES pari a 275 (1.000 x 27,5%).

In base ai dati ricevuti dalle consolidate B e C, la società A effettua, in sede di determinazione del reddito imponibile complessivo, la compensazione della perdita fiscale generata dalle società B e C fino al limite del suo reddito imponibile. Successivamente la società A valuta la recuperabilità delle perdite eccedenti generate dalle consolidate. Se le perdite eccedenti sono ritenute recuperabili nei prossimi esercizi, la società A lo comunica alle società B e C affinché procedano alla iscrizione in bilancio di imposte anticipate e del credito nei confronti della consolidante.

Si presuppone inoltre che la compensazione degli imponibili fiscali con le perdite fiscali generate avvenga in proporzione all'importo totale delle perdite fiscali generate nel periodo. Anche in questo caso gli accordi inclusi nel "contratto di consolidato fiscale" possono prevedere differenti criteri di determinazione di tale compensazione.

In base ai dati ricevuti la società A effettua la compensazione del proprio reddito positivo con le perdite fiscali generate dalle società B e C come segue:

- B: la perdita fiscale di B compensata da A è pari a 750 (1.000 x 1.500/2.000)
- C: la perdita fiscale di C compensata da A è pari a 250 (1.000 x 500/2.000).

Successivamente la controllante A sulla base della valutazione della completa recuperabilità delle perdite fiscali "eccedenti" comunicherà alle società B e C affinché procedano alla relativa iscrizione in bilancio, come segue:

- B: la perdita fiscale "eccedente" recuperabile negli esercizi futuri è pari a 750 (1.500 perdita totale – 750 già compensata con redditi imponibili)
- C: la perdita fiscale "eccedente" recuperabile negli esercizi futuri è pari a 250 (500 perdita totale – 250 già compensata con redditi imponibili).

La determinazione proporzionale della compensazione non incide sull'ammontare del debito complessivo della consolidante e del relativo credito delle consolidate, ma rileva al solo fine della effettiva liquidazione finanziaria fra le società del gruppo.

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente (1.000 x 27,5%):

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 275 | | 275 |

Nello stesso esercizio, in base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A riconosce alla controllata B la quota compensativa per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 206,2 (perdita fiscale compensabile di 750 per l'aliquota IRES del 27,5%) e riconosce alla controllata C la quota compensativa per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 68,7 (perdita fiscale compensabile di 250 per l'aliquota IRES del 27,5%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata B | | 206,2 | | 206,2 |
| Debito per consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata C | | 68,7 | | 68,7 |

In qualità di consolidante A procederà ad effettuare la liquidazione del debito consolidato fiscale che ha saldo zero, quindi non procederà ad effettuare alcun versamento all'Erario per conto dell'intero gruppo.

Negli esercizi successivi, quando le perdite “eccedenti” verranno utilizzate, provvederà a rilevare nel suo conto economico il carico fiscale teorico per gli imponibili fiscali che verranno compensati dalle perdite fiscali “eccedenti”, dando comunicazione alle controllate B e C dell’avvenuta compensazione. La scrittura contabile è la seguente (il reddito è sempre ipotizzato in 1.000):

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---|---|---|--|-------------|--|---------------|
| Imposte correnti sul reddito: oneri per consolidato fiscale | a | Diversi Debiti verso controllata B Debiti verso controllata C | | 275 | | 206,2 68,7 |

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio, limitatamente alla quota che verrà compensata dal reddito imponibile della società A, pari a 206,2 (perdita fiscale compensabile di 750 per l’aliquota IRES del 27,5%), attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante A | a | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | | 206,2 | | 206,2 |

Nello stesso esercizio, la controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A circa la recuperabilità futura delle perdite fiscali eccedenti, iscrive le attività per imposte anticipate sulle perdite fiscali “eccedenti” pari a 206,2 (1.500 perdita totale – 750 già compensata con redditi imponibili = 750 perdita “eccedente” per l’aliquota IRES del 27,5%), attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|---|-------------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a | Imposte differite (conto economico) | | 206,2 | | 206,2 |

Nell’esercizio successivo in cui la controllante A utilizza effettivamente tali perdite fiscali in compensazione dei suoi redditi imponibili, la società B effettua le seguenti scritture contabili:

Rigiro a conto economico delle attività per imposte anticipate

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------------------|---|---------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte differite (conto economico) | a | Attività per imposte anticipate | | 206,2 | | 206,2 |

Registrazione del beneficio fiscale per la perdita fiscale “eccedente” ceduta

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante A | a | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | | 206,2 | | 206,2 |

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A rileva il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio, limitatamente alla quota che verrà compensata dal reddito imponibile della società A, pari a 68,7

(perdita fiscale compensabile di 250 per l'aliquota IRES del 27,5%), attraverso scritture contabili analoghe a quelle di B.

Caso n. 4: Perdite pregresse ed imposta anticipata non iscritte precedentemente in regime ordinario

L'articolo 118, comma 2, del TUIR prevede che le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possano essere utilizzate solo dalle società che le hanno generate. Pertanto, l'eventuale iscrizione a bilancio del beneficio fiscale riveniente dal futuro utilizzo di perdite fiscali è effettuata dalla società che ha generato la perdita. Nel caso si siano ravvisati i presupposti per l'iscrizione di un'imposta anticipata, la scrittura contabile, effettuata nel periodo in cui si sono ravvisati tali presupposti, è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|---|--------------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a | Imposte anticipate (conto economico) | | | | |

Nell'esercizio in cui la società utilizza la perdita fiscale effettua la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------------|---|---------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte anticipate (conto economico) | a | Attività per imposte anticipate | | | | |

Caso n. 5: Imposte anticipate pregresse non iscritte

L'adesione di una società al consolidato fiscale comporta la necessità per la società controllata, anche sulla base delle informazioni ricevute e delle analisi svolte dalla controllante, di una nuova valutazione della fiscalità differita presente alla data di entrata in vigore del consolidato fiscale. Si può, infatti, verificare la circostanza che a seguito dell'adesione al consolidato fiscale, alcune attività per imposte anticipate, relative a oneri imputati nei precedenti bilanci d'esercizio ma non ancora dedotti fiscalmente (ad esempio accantonamenti ripresi a tassazione o oneri deducibili in più esercizi, ecc.), non iscritte nei bilanci precedenti perché prive del requisito della ragionevole certezza della loro recuperabilità, potrebbero risultare recuperabili in futuro e conseguentemente poter essere iscritte in bilancio. Questa circostanza si verifica nel caso in cui, quando questi oneri diventeranno fiscalmente deducibili, essi potranno essere compensati dai risultati imponibili positivi non solo della singola società, ma anche dai risultati imponibili positivi riportati a livello consolidato.

In presenza di queste circostanze, la scrittura contabile da registrare è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|---|--------------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a | Imposte anticipate (conto economico) | | 100 | | 100 |

Caso n. 6: Utilizzo di acconti di imposta e imposte a credito

Per "poste a credito" si intendono le ritenute in acconto, i crediti d'imposta spettanti a vario titolo, i crediti per imposte pagate all'estero a titolo definitivo (articolo. 9, comma 4, D.M. 9/6/04), le eccedenze d'imposta riportate a nuovo da esercizi anteriori alla tassazione consolidata, i versamenti in acconto effettuati individualmente per il primo esercizio o riferibili alla posizione della società nell'acconto di gruppo, le altre eventuali poste a credito riferibili alla società e compensabili in dichiarazione.

A scomputo di ogni imposta individuale e nei limiti di questa, la controllante attribuisce a ciascuna società le poste a credito di competenza. Nel caso in cui le singole imposte individuali non siano capienti, la controllante provvede a rimborsare le poste a credito non assorbite alle società interessate: tale operazione avviene ovviamente in modo proporzionale e nei limiti dell'imposta totale a debito che residua dopo le compensazioni individuali.

L'imposta finale consolidata da versare all'Erario si assume pari alla somma delle imposte individuali al netto di tutte le poste a credito. Le poste a credito che dovessero ancora residuare dopo tale compensazione concorrono a formare il credito di gruppo da riportare a nuovo e da utilizzare secondo l'alternativa ritenuta preferibile (compensazione con l'imposta dovuta negli esercizi successivi anche in acconto, richiesta di rimborso o eventuale cessione).

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla le società B e C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale. In aggiunta la controllata B ha versato un acconto pari a 250. Nel periodo d'imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

- A: reddito complessivo imponibile individuale di 2.000
- B: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000
- C: perdita fiscale di 500

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 2.500. A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile ammonta pertanto a 2.500, con un importo per IRES pari a 687,5 (2.500 x 27,5%). In base ai dati ricevuti la controllante A effettua la compensazione della perdita fiscale generata dalla società C con i redditi positivi rettificati di A e B.

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito per consolidato fiscale | | 550 | | 550 |

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A rileva la quota di imposta a debito per la società B pari a 275 (reddito imponibile di 1.000 per l'aliquota IRES del 27,5%) e la quota compensativa verso la controllata C per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 137,5 (perdita fiscale di 500 per l'aliquota IRES del 27,5%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito per consolidato fiscale | | 275 | | 275 |
| Debito per consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata C | | 137,5 | | 137,5 |

In base ai dati ricevuti dalla controllata B, che attribuisce alla controllante A il credito derivante dall'acconto IRES pagato, la controllante A rileva, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio, la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------|---|----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Credito per acconto IRES | a | Debiti verso controllata B | | 250 | | 250 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare in bilancio il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------------|---|--|--|-------------|--|--------------|
| Debito per consolidato fiscale | a | Diversi Credito per acconto IRES Debito tributario | | 687,5 | | 250 437,5 |

La consolidata B ha contabilizzato nel corso dell'esercizio il versamento dell'acconto IRES, attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Credito per acconto IRES | a | Banca | | 250 | | 250 |

La consolidata B attribuisce alla controllante A il credito derivante dall'acconto IRES versato, attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante A | a | Credito per acconto IRES | | 250 | | 250 |

La consolidata B registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|-----------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | | 275 | | 275 |

La consolidata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Credito verso controllante A | a | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | | 137,5 | | 137,5 |

La trasparenza fiscale

Finalità del regime di trasparenza fiscale

La trasparenza fiscale è un regime fiscale opzionale che permette la tassazione del reddito complessivo prodotto da una società di capitali partecipata da altre società di capitali, anziché in capo alla società partecipata (o società trasparente) direttamente in capo a ciascuna società partecipante (o soci), proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla distribuzione degli stessi. L'opzione ha durata triennale ed è irrevocabile; essa può essere rinnovata alla scadenza. Nel caso di esercizio dell'opzione, la società partecipata e le società partecipanti decidono di assolvere l'IRES attraverso il consolidamento proporzionale in capo al socio del reddito della "trasparente"; il

socio, dunque, cumula (sommatoria algebrica) il proprio reddito con quello prodotto dalla società trasparente per la quota a lui spettante.

Effetti contabili sul bilancio della società trasparente e delle società partecipate (soci)

Ai fini della rappresentazione in bilancio la società trasparente rileva l'IRES con la stessa disciplina applicabile in via ordinaria (apportando all'utile/perdita dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione), computando in diminuzione le eventuali perdite pregresse relative agli esercizi anteriori all'inizio dell'opzione della trasparenza; ciò in quanto è la stessa società trasparente che produce il reddito soggetto ad IRES e l'imposta è una pertinenza di detto reddito. Pertanto, l'onere fiscale connesso al reddito imponibile prodotto richiede la sua separata presentazione nel conto economico della società trasparente. L'imponibile positivo o negativo così determinato, senza procedere alla liquidazione dell'imposta, è imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili, ovvero alle perdite. Nella sostanza, in tema di rilevazione delle imposte in bilancio, la trasparenza non si discosta significativamente dallo schema concettuale che ispira il consolidato fiscale nazionale.

Ai fini della rappresentazione in bilancio pare logico rilevare presso la trasparente l'IRES che essa dovrebbe iscriversi in via ordinaria. Si consideri che la ricchezza appartiene alla società trasparente, che detta ricchezza non va esente da IRES e che l'imposta è una pertinenza di detta ricchezza. Si consideri, inoltre, che la non esposizione nel bilancio della trasparente del carico fiscale che si connette all'imponibile da questa prodotto, porrebbe gravi problemi di comparabilità con i bilanci degli esercizi precedenti e successivi quelli di efficacia del regime facoltativo.

Sulla base di queste premesse concettuali si può concludere che la società trasparente è tenuta ad esporre nel proprio bilancio l'IRES relativa all'imponibile dalla stessa prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte.

Il trattamento contabile di base è, dunque, quello relativo alle ipotesi in cui il negozio di trasparenza mantiene ogni soggetto gravato dell'onere fiscale afferente l'imponibile dallo stesso prodotto.

Nei casi ascrivibili a questo schema il redattore del bilancio dovrà adottare quale criterio guida quello della permanenza nel conto economico della trasparente del carico fiscale relativo all'imponibile oggetto di trasferimento, con transito dal solo stato patrimoniale del bilancio dei soci.

Il contratto di trasparenza fiscale stipulato tra le parti (società trasparente e soci) stabilisce anche se l'onere per le imposte rimane a carico della società trasparente o dei soci. Gli effetti contabili dipendono dunque direttamente dalle clausole contenute nel contratto.

Se l'onere per le imposte rimane a carico della società trasparente, la società rileva in contropartita alle imposte correnti un debito verso i soci che saranno gli esecutori del pagamento.

Se invece l'onere rimane a carico dei soci, la società trasparente contabilizza l'onere per le imposte correnti e un provento da adesione al regime fiscale della trasparenza.

La società trasparente rileva nel conto economico alla voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" l'IRES relativa al reddito imponibile prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte. I proventi o gli oneri derivanti dall'adesione al regime della trasparenza fiscale sono rilevati nel conto economico in una sottovoce specifica della voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*".

Nel bilancio del socio della società trasparente le rilevazioni contabili sono generalmente di tipo patrimoniale e speculari a quelle effettuate dalla società trasparente. Il socio rileva inoltre l'IRES relativa al reddito imponibile prodotto in proprio e connesso al reddito ante imposte del proprio conto economico.

Rilevazione della fiscalità differita

Fiscalità differita già rilevata al momento dell'esercizio dell'opzione della trasparenza presso la società trasparente

L'attivazione del regime di trasparenza non ha effetti sulla fiscalità differita già rilevata nel bilancio della società trasparente, in quanto, anche nella vigenza di questo particolare regime fiscale, essa conferma la funzione di raccordo tra la rilevanza civilistica e fiscale dei componenti di reddito. Negli esercizi in cui le imposte differite si riversano a conto economico le stesse si aggiungono (le imposte anticipate) o si sottraggono (le imposte differite) alle imposte correnti in modo da attribuire al conto economico l'onere fiscale di competenza.

Quanto detto mantiene la propria ragione anche nei casi di trasparenza organizzata in modo da trasferire ai soci sia l'imponibile che le relative imposte correnti. Nei casi in cui i soci si accollano l'IRES sull'imponibile della trasparente o si appropriano senza corrispettivo delle perdite di questa, anche in tali ipotesi, le differite consentono di integrare correttamente l'onere fiscale di competenza per la parte in cui esso si differenzia rispetto alle imposte correnti.

In ordine alle imposte differite presenti presso la trasparente, al momento di ingresso nella trasparenza, i soci nulla debbono o possono appostare, restando quelle imposte differite del tutto sconnesse dal loro reddito civilistico. Pertanto, i soci rilevano le imposte correnti (correlate all'imponibile trasferito per trasparenza) secondo le sottostanti pattuizioni.

Fiscalità differita che matura negli esercizi di vigenza della trasparenza

Anche in occasione della rilevazione a conto economico della società trasparente di componenti aventi una rilevanza fiscale differita o di componenti che rilevano fiscalmente in via anticipata rispetto alla competenza civilistica, occorre rilevare la fiscalità differita al fine di ricomporre correttamente l'imposta di competenza.

Anche nel caso in cui la trasparenza risulta organizzata con accollo da parte del socio dell'IRES afferente l'imponibile trasferito dalla trasparente, questa rileva la fiscalità differita in connessione con la rilevazione dell'IRES. È da precisare che il provento da trasparenza è rilevato a conto economico della trasparente in misura corrispondente all'IRES accollata dai soci, sulla base di quanto convenuto nel contratto di trasparenza fiscale.

In ordine alla fiscalità differita maturata negli esercizi di vigenza della trasparenza in capo alla società trasparente, i soci seguono la contabilizzazione precedentemente indicata con riferimento alla fiscalità differita già rilevata dalla società trasparente.

Informazioni nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione sul regime di trasparenza fiscale

Gli articoli 2427 e 2428 del codice civile non prevedono una specifica informativa da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione in riferimento alla fattispecie della trasparenza fiscale. Se rilevanti, nella nota integrativa sono indicate le seguenti informazioni.

| SOCIETÀ TRASPARENTE | | SOCIO DELLA TRASPARENTE | |
|--|--|--|--|
| • Condizioni e termini rilevanti del contratto di trasparenza fiscale | | | |
| • Parti coinvolte nel contratto di trasparenza fiscale con indicazione delle percentuali di partecipazione ed eventuali variazioni intervenute | | | |
| • Periodo di vigenza del contratto di trasparenza fiscale | | | |
| • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonché gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale | | • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale | |
| • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale | | | |
| • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale | | • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale | |
| • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione alla trasparenza fiscale e la relativa aliquota utilizzata | | | |

Nel caso in cui un socio della trasparente aderisca anche ad un regime di consolidato fiscale le informazioni sopra riportate sono integrate da quelle relative al consolidato fiscale.

Nella relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di trasparenza fiscale nonché le motivazioni, le opportunità e gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.

Trasparenza fiscale: la casistica più frequente

Di seguito sono presentati alcuni tra i casi più frequenti di applicazione del regime di trasparenza fiscale, distinguendo quelli in cui le imposte rimangano a carico della società trasparente da quelli in cui l'onere è a carico dei soci. Si distinguono, inoltre, gli effetti contabili sulla società trasparente e sul socio, nel caso di imputazione di imponibile positivo o di una perdita fiscale della società trasparente. Si è ipotizzato un'aliquota fiscale IRES pari al 27,5%.

Caso n. 1: Trasparenza fiscale con imposte a carico della società trasparente o con riconoscimento di corrispettivo

Ipotesi A: imputazione di un imponibile positivo della società trasparente

Nel caso di un risultato ante imposte internamente imponibile di 100, la società trasparente effettua la seguente registrazione contabile:

| Descrizione Dare | | Descrizione Avere | | | |
|------------------|---|-------------------|--|------|-------|
| | | | | Dare | Avere |
| Imposte correnti | a | Debiti verso soci | | 27,5 | 27,5 |

Lo schema di conto economico della società trasparente è il seguente:

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|---|----------------------------|------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 100 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | 27,5 | ..... |
| a) correnti | (27,5) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 72,5 | ..... |

Nel caso sopraindicato, il socio della società trasparente al quale viene attribuito un imponibile fiscale rileva un credito verso la società trasparente e un debito tributario di pari importo.

Ipotesi B: imputazione di una perdita fiscale della società trasparente

Nel caso di una perdita civilistica e fiscale pari a 100, 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 di trasparenza specifici. Ad esempio, potrebbe verificarsi il caso di patti di trasparenza secondo cui le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci siano immediatamente remunerate, ovvero saranno da questi remunerate solo in presenza di effettivo recupero da parte del socio medesimo o, alternativamente, della realizzazione da parte della trasparente di imponibili positivi. Nell'esempio che segue si ipotizza che il relativo beneficio sia immediatamente remunerato alla trasparente.

La registrazione contabile della società trasparente è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso soci | a | Imposte anticipate | | 27,5 | | 275 |

Lo schema di conto economico si presenta nel modo seguente:

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|---|----------------------------|------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | (100) | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | 27,5 | ..... |
| a) correnti | 0 | ..... |
| b) differite/anticipate | 27,5 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | (72,5) | ..... |

Nel caso sopraindicato, il socio della società trasparente, al quale è attribuita una perdita fiscale, rileva, ove ne ricorrano i presupposti, un'attività tributaria e un debito verso la società trasparente.

Alcuni contratti di trasparenza prevedono che le perdite fiscali prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci vengano remunerate solo in caso di:

1. effettivo recupero delle perdite della trasparente da parte del socio medesimo; o
2. produzione negli esercizi successivi, da parte della trasparente, di imponibili positivi che in assenza di trasparenza sarebbero stati idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

In tali casi, la società trasparente rileva un credito nei confronti dei soci e il provento correlato solo se sono soddisfatte le condizioni previste dal presente principio, ovvero se sussiste la ragionevole certezza circa il futuro e effettivo recupero delle perdite fiscali, dipendente nel primo caso dalle vicende dei singoli soci e nel secondo dalle vicende della stessa trasparente.

Il socio della trasparente in occasione dell'imputazione di perdite fiscali non immediatamente compensate nella dichiarazione dei redditi provvede a rilevare un'attività nei confronti dell'Erario (in misura pari all'aliquota IRES applicata alle perdite), ove sia ragionevolmente certo il futuro recupero delle perdite, sul proprio imponibile nel primo caso e sull'imponibile della partecipata nel secondo caso. Corrispondentemente il socio rileva, per un pari importo, una passività nei confronti della trasparente.

In tali casi, ove restino verificati i citati presupposti per l'iscrivibilità, le scritture contabili sono le seguenti:

per la società trasparente

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Crediti verso soci | a | Imposte anticipate | | 27,5 | | 27,5 |

per i soci

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|---|----------------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a | Debiti verso società trasparente | | 27,5 | | 27,5 |

Si osserva che l'attivazione di specifiche clausole all'interno del rapporto di trasparenza fiscale potrebbe, in casi particolari, spezzare la simmetria delle rilevazioni contabili adottate dalla società trasparente, da un lato, e dai soci, dall'altro. Si consideri, ad esempio, l'ipotesi in cui l'adozione di una clausola che conduca i soci al recupero immediato del beneficio correlato alla perdita fiscale attribuita, senza che ciò determini l'insorgere, in capo ad essi, del corrispondente debito nei confronti della società trasparente, in quanto la stessa non lascia presumere la formazione di futuri imponibili positivi. In questa ipotesi, infatti, la società trasparente non rileva immediatamente il credito verso il socio, in assenza della ragionevole certezza di produrre imponibili positivi negli esercizi successivi.

Caso n. 2: Trasparenza fiscale con imposte a carico del socio o senza corrispettivo

Il contratto di trasparenza fiscale può prevedere che, in occasione del trasferimento dell'imponibile positivo della società trasparente, l'onere per le imposte resti a carico del socio e/o che la perdita fiscale realizzata dalla trasparente si trasferisca al socio senza alcun corrispettivo.

Ipotesi A: imputazione di un imponibile positivo della società trasparente

Nel caso di un imponibile positivo, la società trasparente rileva l'IRES di competenza e un provento di pari importi derivante dall'adesione al regime di trasparenza fiscale, derivante dall'accollo dell'onere tributario da parte dei soci. La società trasparente effettua le seguenti scritture contabili:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debiti tributari | | 27,5 | | 27,5 |

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Debiti tributari | a | Proventi da adesione al regime di trasparenza | | 27,5 | | 27,5 |

Lo schema di conto economico si presenta nel modo seguente:

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|---|----------------------------|------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 100 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | 0 | ..... |
| a) correnti | (27,5) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 27,5 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 100 | ..... |

Il socio della società trasparente rileva l'IRES relativa all'imponibile prodotto in proprio (e connesso al reddito ante imposte del proprio conto economico) e separatamente l'onere derivante dall'adesione al regime di trasparenza fiscale, relativo all'imponibile imputato dalla società trasparente.

Ipotizzando la realizzazione di un reddito imponibile del socio di 500, che si incrementa dell'imponibile della trasparente pari a 100, il socio effettua le seguenti scritture contabili:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debiti tributari | | 137,5 | | 137,5 |

e

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|--|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Oneri da adesione al regime di trasparenza | a | Debiti tributari | | 27,5 | | 27,5 |

Lo schema di conto economico si presenta nel modo seguente:

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------|----------------------------|------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 500 | ..... |

| | | |
|--|---------|-------|
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate | (165) | ..... |
| a) correnti | (137,5) | ..... |
| b) differite | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | (27,5) | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 335 | ..... |

Ipotesi B: imputazione di una perdita fiscale della società trasparente

Nel caso di una perdita fiscale, la società trasparente non può rilevare il provento fiscale connesso alla ragionevole aspettativa di recupero di dette perdite contro futuri imponibili positivi in quanto per contratto si "spoglia" di detta dote fiscale, cedendola senza corrispettivo ai soci. La società trasparente non effettua dunque alcuna rilevazione contabile.

Il socio che si vede pervenire una dote di perdite fiscali senza corrispettivo potrà (i) diminuire il proprio reddito imponibile o (ii) riportare in avanti le perdite provenienti dalla trasparente.

Nel primo caso (i) espone le imposte di competenza relative all'imponibile prodotto in proprio (e che si connette al reddito ante imposte di conto economico) e separatamente il provento derivante dall'adesione al regime di trasparenza fiscale. Ipotizzando un reddito imponibile del socio di 500 e l'attribuzione di perdite fiscali della trasparente pari a 100, le rilevazioni contabili del socio sono le seguenti:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|--|-------------|--|--------------|
| Imposte correnti | a | Debiti tributari | | 137,5 | | 137,5 |

e

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | | <i>Dare</i> | | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|---|--|-------------|--|--------------|
| Debiti tributari | a | Proventi da adesione al regime di trasparenza | | 27,5 | | 27,5 |

Nel caso (ii) di non immediato recupero delle perdite fiscali attribuite dalla società trasparente, il socio rileva il provento associato se vi sono i requisiti di ragionevole certezza del recupero previsti dall'OIC 25 "Imposte sul reddito", con riferimento alla rilevazione delle imposte anticipate in presenza di perdite fiscali.