



Principio contabile OIC 25

Imposte sul reddito

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Napoli, 01 Dicembre 2020



Finalità del principio

Il principio contabile OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Ambito di applicazione

Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “Le imposte sul reddito nella legislazione civilistica”.

Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alle imposte sul reddito.



DEFINIZIONI (1/3)

- 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" indicato nello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del codice civile.
- Le *imposte correnti* rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio. 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.
- L'*aliquota media effettiva* rappresenta l'incidenza dell'onere fiscale corrente sul risultato civilistico.
- 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.
- L'*onere fiscale teorico* rappresenta il prodotto tra il risultato civilistico per l'aliquota fiscale applicabile (o aliquota ordinaria).



DEFINIZIONI (2/3)

- Le *passività per imposte differite* rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.
- 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.
- 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 e le operazioni di fusione e scissione di società.
- 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.



DEFINIZIONI (3/3)

- 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), correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.



DISTINZIONE DELLE *DIFFERENZE TEMPORANEE* (1/2)

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;



DISTINZIONE DELLE *DIFFERENZE TEMPORANEE* (2/2)

Le differenze temporanee si distinguono in:

- 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).



ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE E PERMANENTI (1/2)

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), i rischi su cambi (articolo 110, comma 3), 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 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).



ESEMPI DI DIFFERENZE TEMPORANEE E PERMANENTI (2/2)

Differenze temporanee imponibili

In base all'attuale normativa fiscale, esempi di differenze temporanee imponibili che generano imposte differite derivano, ad esempio, da plusvalenze patrimoniali nel caso in cui si opti per la rateizzazione dell'onere fiscale.

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).



CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI - SP ATTIVO

L'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte correnti e alle imposte anticipate siano rilevate rispettivamente nelle seguenti voci:

- CII5-bis "crediti tributari";
- CII5-ter "imposte anticipate".

La voce CII 5-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.

La voce CII5-ter "imposte anticipate" accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi 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.



CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI - SP PASSIVO

L'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità differita e corrente siano rilevate rispettivamente nelle seguenti voci:

- B2 fondi “per imposte, anche differite”;
- D12 “debiti tributari”.

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 simili;
- le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporanee imponibili.

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.



CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI - CE

L'articolo 2425 del codice civile prevede che le imposte correnti, anticipate e differite siano classificate nel conto economico nella voce 20) "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".

Nella voce 20, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in quattro voci distinte:

- a) *imposte correnti* che accoglie le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità);
- b) *imposte relative a esercizi precedenti*. Le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) 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;
- c) *imposte differite e anticipate*. La voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell'esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti;
- d) *proventi da consolidato fiscale* che accoglie il compenso riconosciuto dalla consolidante alla consolidata, nell'ambito del consolidato fiscale, per il trasferimento alla consolidante delle perdite fiscali generate dalla stessa consolidata.



COMPENSAZIONI DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE

- 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.
- 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, comma 6, codice civile).



RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ CORRENTE

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.

I crediti e debiti tributari sono esposti in bilancio secondo quanto previsto dall'OIC 15 e dall'OIC 19. Per i crediti e i debiti derivanti da imposte sul reddito inferiori a 12 mesi non si applica il costo ammortizzato.

Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte in esercizi precedenti risulta eccedente (carente) rispetto all'ammontare dovuto, la differenza positiva (negativa) è imputata a conto economico nella voce 20.



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

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.

Le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.

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.

Le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.



PERDITE FISCALI

Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.

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.

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.

Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza può sussistere 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.



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

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.

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. Un esempio può essere rappresentato dalle autovetture aziendali non esclusivamente strumentali per l'esercizio dell'attività, che l'ordinamento giuridico preveda che siano deducibili per un ammontare inferiore al costo complessivo.



A. RIVALUTAZIONI DI ATTIVITA' ISCRITTE NELL'ATTIVO PATRIMONIALE

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.

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.

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).

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.



B. RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

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 le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.

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.



C. OPERAZIONI STRAORDINARIE – PROFILI GENERALI

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.

Nel caso in cui il regime fiscale previsto per queste operazioni sia quello della neutralità fiscale, tali operazioni si effettuano 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.

La normativa fiscale può, tuttavia, prevedere 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).

La decisione di avvalersi del riallineamento può essere presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria o a un esercizio successivo.



C.1 OPERAZIONI STRAORDINARIE – FISCALITA' DIFFERITE SULLE ATTIVITA' E PASSIVITA' ACQUISITE

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.

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.

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.



C.2 OPERAZIONI STRAORDINARIE – AVVIAMENTO

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). 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. 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.

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

La quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio è iscritta nella voce 20 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.



PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' CONTROLLATE, COLLEGATE E JOINT VENTURE

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.

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.



NOTA INTEGRATIVA – INFORMAZIONI RELATIVE ALLA SOCIETA' CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA (1/2)

Con riferimento alle imposte sul reddito, l'articolo 2427 del codice civile richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- *“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” (art. 2427, co. 1, n. 1);*
- *“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” (art. 2427, co. 1, n. 4);*
- *“distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche” (art. 2427, co. 1, n. 6);*
- *“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” (art. 2427, co. 1, n. 14).*



NOTA INTEGRATIVA – INFORMAZIONI RELATIVE ALLA SOCIETA' CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA (2/2)

Nel fornire le informazioni di cui al numero 9 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:
 - 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.



NOTA INTEGRATIVA – INFORMAZIONI RELATIVE ALLA SOCIETA' CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATO

Nel rispetto dell'articolo 2435-bis del codice civile, la nota integrativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata indica:

- *“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” (art. 2427, co. 1, n. 1);*
- le informazioni di cui all'articolo 2427, co. 1, n. 6, limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica;
- *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati” (art. 2427, co. 1, n. 9).*

L'articolo 2423 comma 4 del codice civile prevede che *“non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.*



CONSOLIDATO FISCALE

Finalità del regime di consolidato fiscale (1/2)

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.



CONSOLIDATO FISCALE

Finalità del regime di consolidato fiscale (2/2)

I rapporti giuridici, economici e finanziari derivanti dall'adesione al consolidato fiscale sono 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.

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.

Gli effetti contabili che derivano dall'applicazione del consolidamento fiscale dipendono direttamente dalle clausole contenute nel contratto.



CONSOLIDATO FISCALE

Effetti contabili sul bilancio della società consolidante e delle società consolidate (1/3)

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 20 "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 20 "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.



CONSOLIDATO FISCALE

Effetti contabili sul bilancio della società consolidante e delle società consolidate (2/3)

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 CII5-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 5-ter "imposte anticipate" e B2 "Fondo per imposte, anche differite"



CONSOLIDATO FISCALE

Effetti contabili sul bilancio della società consolidante e delle società consolidate (3/3)

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 CII5-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 20 "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.