



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA: UN
CONFRONTO TRA DISCIPLINA NAZIONALE E PRINCIPI CONTABILI
INTERNAZIONALI"**

RELATORE:

CH.MO PROF. AMEDEO PUGLIESE

LAUREANDA: MARIA CHIARA DAZZI

MATRICOLA N. 1097371

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

INDICE:

INTRODUZIONE	pg 3
1. LA DERIVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA NEL BILANCIO DI ESERCIZIO	
1.1 PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO	pg 4
1.2 LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE	pg 5
1.3 LA COMPETENZA FISCALE	pg 7
1.4 LE DIFFERENZE, TEMPORANEE E PERMANENTI, TRA VALORI CIVILISTICI E FISCALI	pg 9
1.5 LA FISCALITÀ DIFFERITA	pg 12
2. IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SECONDO LA DISCIPLINA NAZIONALE	
2.1 L'ITER STORICO: DAL 1999 AL 2016	pg 15
2.2 IL NUOVO OIC 25 E L'ANALISI CON IL PRECEDENTE PRINCIPIO CONTABILE	pg 17
2.2.1 LA SUDDIVISIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO	pg 18
2.2.2 RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA	pg 19
2.3 LA CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO	pg 23
2.4 CONTENUTO IN NOTA INTEGRATIVA	pg 24
2.5 ESEMPI	pg 24
3. IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SECONDO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI	
3.1 L'EVOLUZIONE STORICA DELLO IAS 12	pg 27
3.2 LA FISCALITÀ DIFFERITA NEL BILANCIO IAS-BASED	pg 29
3.2.1 DEFERRED TAX LIABILITIES	pg 31
3.2.2 DEFERRED TAX ASSETS	pg 33
CONCLUSIONI	pg 33
BIBLIOGRAFIA	pg 36
SITOGRAFIA	pg 37

INTRODUZIONE

Il tema della fiscalità differita è importante per le aziende perché la sua contabilizzazione è strettamente collegata alle esigenze e alle finalità di redazione del bilancio; recentemente è inoltre tornato al centro del dibattito per effetto dell'introduzione del rinnovato principio OIC 25 nel 2016. In questo lavoro andrò a descrivere il trattamento della fiscalità differita, sia secondo i principi contabili nazionali che quelli internazionali. Per prima cosa, dopo aver messo in luce i principi guida per la redazione del bilancio, passerò in rassegna la determinazione del reddito d'imposta, infatti a partire dall'utile o dalla perdita del conto economico dell'esercizio, secondo quanto stabilito nell'art 83 del TUIR¹, applicando delle variazioni richieste dalle disposizioni fiscali (in aumento o in diminuzione), si determina l'imponibile fiscale (ogni categoria di reddito ha regole specifiche per calcolarlo), ovvero il reddito assoggettato a prelievo fiscale a cui, a seconda dell'imposta da applicare, si applicano aliquote diverse per determinare le imposte da versare all'Erario. L'impresa, oltre a questo valore, deve tenere conto anche della fiscalità differita, derivante dalle differenze temporanee dei valori iscritti in bilancio. All'atto della redazione del bilancio e in particolare dell'operazione di calcolo delle imposte, il soggetto deve rispettare il principio di competenza sancito nell'articolo 109 del TUIR² ritenuto di fondamentale importanza per il calcolo del reddito imponibile. Tale principio prevede l'obbligo di imputare le componenti positive e negative di competenza al periodo di riferimento ma lo stesso articolo prevede anche una deroga per quelle componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza e quindi concorreranno a formare l'ammontare nell'esercizio in cui si verificheranno tali condizioni. È proprio in virtù dell'applicazione di tale principio che è possibile distinguere le imposte in: correnti, anticipate e differite; le prime non sono altro che il risultato dell'applicazione delle norme tributarie sulla base imponibile; con il termine di imposte anticipate invece si intendono le imposte che pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso, costituiscono una rettifica delle imposte correnti; mentre con imposte differite quelle che si renderanno esigibili solo in esercizi futuri e che integrano le imposte correnti.

¹ Dal Testo Unico delle imposte sui redditi del 22/12/1986 n.917.

² Ibidem.

Si vuole quindi evidenziare come la dinamica contabile non sia esattamente sovrapponibile a quella fiscale e a partire da ciò si generano differenze. Queste differenze sono infatti la diretta conseguenza dell'applicazione sia delle regole che disciplinano l'iscrizione dei fatti economici nel bilancio, che devono essere corretti e veritieri, sia delle norme che determinano il reddito d'impresa (in particolare del principio di competenza), queste infatti creano un cuneo tra valori fiscali e valori contabili e quindi tra il risultato d'esercizio e il reddito imponibile.

Successivamente si evidenzieranno gli aspetti contabili e fiscali sia secondo il Codice Civile e i principi contabili nazionali, sia secondo quelli internazionali IAS/IFRS. In particolare si vorrà fornire un'analisi delle norme contabili contenute nel nuovo OIC 25 in quanto tiene conto dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico e la nuova voce 20 è divisa in: imposte correnti, imposte relative a esercizi precedenti, imposte anticipate e differite. Inoltre sono state previste apposite norme per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro-imprese. Si determinerà inoltre come viene rilevate la fiscalità differita secondo i principi contabili internazionali, in particolare evidenziando il trattamento contabile delle “*Deferred tax liabilities*” e delle “*Deffered tax assets*”. Infine verrà fatta una disamina dei due principi volta ad evidenziare punti in comune e differenze riscontrate nel corso della trattazione.

CAPITOLO 1 LA DERIVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

1.1 PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

Come stabilisce l'art 2423 comma 2, la funzione principale del bilancio redatto secondo i principi nazionali, è quella di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e di calcolare il risultato economico dell'esercizio. Infatti ai documenti che costituiscono il bilancio viene affidato il compito di esporre la composizione del patrimonio e del risultato economico dell'esercizio, queste informazioni devono essere vere (ovvero devono essere coerenti nel momento in cui sono formulate) e corrette (ovvero devono essere utilizzati dei criteri tecnicamente corretti sia dal punto di vista della determinazione dei valori sia nella comunicazione delle informazioni comprensibili agli utilizzatori del bilancio). All'atto della redazione del bilancio, è richiesto che l'impresa sia il più trasparente possibile proprio per garantire la comprensione a tutti gli utilizzatori, ed è per questo motivo che, per aumentare il grado di chiarezza, si sono stabilite delle strutture rigide di bilancio. Infatti bisogna rispettare l'esigenza di prudenza secondo cui devono essere iscritti

in bilancio solo gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio, i rischi e le perdite di competenza e, al risultato d'esercizio, devono concorrere solo i ricavi realizzati in quell'esercizio, bisogna quindi valutare con prudenza le voci che sono frutto di stime e congetture.

Per rispettare l'esigenza di armonizzazione delle regole contabili all'intero della Comunità Europea "emerge l'esplicito impegno negli OIC di curare l'armonizzazione dei principi contabili nazionali con quelli internazionali e dagli espliciti richiami alle definizioni dei principi contabili internazionali operate dallo stesso Codice civile"³. Per questo motivo tali principi vengono ripresi anche negli IAS in cui la finalità del bilancio, come si può leggere nel *Framework*, è quella di fornire delle informazioni sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico e sulle variazioni della struttura finanziaria d'impresa. In questo caso i principali utilizzatori del bilancio sono gli investitori ed è per questo motivo che il suo fine ultimo è l'utilità, infatti i principi cardine di redazione del bilancio sono collegati alla comprensibilità, significatività e all'attendibilità (rappresentazione fedele).

Uno dei principi più importanti che è presente sia negli IAS che nelle normative contabili nazionali, è quello della competenza; secondo cui ci deve essere una correlazione tra costi e ricavi, ovvero si stabilisce che l'effetto economico dei fatti realizzati, deve essere attribuito all'esercizio in cui sono stati finanziariamente conseguiti e per i quali è stata effettuata prestazione. L'enunciazione dei principi di redazione del bilancio risulta importante in quanto, come viene evidenziato nei capitoli successivi, vengono utilizzati nel momento di determinazione delle imposte, hanno quindi anche una valenza fiscale oltre che economica.

1.2 LA CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE

L'impresa è tenuta, nel momento in cui deve chiudere il bilancio d'esercizio, a determinare l'ammontare delle imposte da versare all'Erario, il reddito fiscale è un valore che viene calcolato specificatamente per la compilazione della dichiarazione dei redditi e determina la quota assoggettata a tassazione. "Le imposte sul reddito devono essere rilevate, in contabilità, in base al criterio della corretta competenza economica e della correlazione tra costi e ricavi, indipendentemente dalla data di pagamento"⁴. Come accennato nel capitolo introduttivo,

³ Cerbioni, F., Cinquini, L., Sòstero, U., 2016. "Contabilità e bilancio". Mc Graw Hill, pg 270.

⁴ Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. "Principi contabili OIC". IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer), pg 145.

rinviano all'articolo 83 del TUIR⁵, a partire dal risultato del conto economico civilistico, determinato come ricavi contabilizzati meno costi contabilizzati, si applicano delle variazioni in conformità a quanto previsto dalla disciplina tributaria per poi determinare il reddito imponibile (che sarà la base imponibile). La differenza che sorge tra l'applicazione delle normative che disciplinano l'iscrizione dei fatti economici nel bilancio e le regole dettate dalla normativa fiscale, fa sì che ci sia una differenza tra il risultato d'esercizio e il reddito imponibile. Queste variazioni, sono svolte nella dichiarazione dei redditi e possono essere in aumento o in diminuzione.

Le prime hanno il compito di “sterilizzare, in occasione della determinazione del reddito d'impresa, le componenti negative (vale a dire i costi o le spese) che il legislatore tributario abbia ritenuto di non immettere nel circuito di determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante”⁶.

Queste variazioni mandano in tassazione componenti positive di reddito non tassate in precedenza e rilevanti nel periodo in cui la variazione è effettuata, costi deducibili in altre annualità ma che sono stati iscritti nel conto economico dell'esercizio preso in considerazione e componenti negative di reddito indeducibili.

Le variazioni in diminuzione invece “hanno la funzione di eliminare dal procedimento di determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante le componenti positive di reddito che, per qualche ragione, non devono essere tassate in quell'annualità”⁷. Tra queste variazioni potrebbero essere ricondotte le componenti da tassare successivamente o esenti da tassazione.

Tra le componenti positive di reddito tassabili in esercizi successivi ricordiamo: le plusvalenze realizzate su beni patrimoniali e strumentali (art 86 TUIR), le plusvalenze esenti che rispettino i requisiti dell'art 87 del TUIR, le sopravvenienze attive (art 88 TUIR), i dividendi (art 89 TUIR) e gli interessi attivi (art 89 TUIR). Invece tra le componenti negative di reddito deducibili a fini fiscali in esercizi successivi a quello di riferimento: le spese per prestazioni di lavoro (art 95 TUIR), interessi passivi (art 96 TUIR), oneri fiscali e contributivi di utilità sociale (art 99 TUIR), minusvalenze (art 101 TUIR), sopravvenienze passive (art 101 TUIR), ammortamenti dei beni materiali (art 102 TUIR) e dei beni immateriali (art 103 TUIR), costi di pubblicità e rappresentanza (art 108 TUIR) e accantonamenti.

⁵ Dal Testo Unico delle imposte sui redditi del 22/12/1986 n.917.

⁶ Beghin Mauro, 2016. “Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza”. G. Giappichelli Editore, pg 345.

⁷ Ibidem.

Il bilancio quindi accoglierà il dato del costo di imposte che proviene dalla dichiarazione dei redditi (che si ottiene dopo aver applicato le precedenti variazioni), ma in aggiunta dovrà tenere conto della fiscalità differita⁸, come tratteremo nei capitoli successivi. Dopo aver seguito questi passaggi, al reddito imponibile viene applicata un'aliquota in base alla categoria di reddito in cui rientra; in particolare le imposte che gravano sul reddito d'esercizio delle società di capitali sono:

- L'IRES che grava sui soggetti che fanno parte di società ed enti di ogni tipo residenti all'estero e sulle società di capitali ed enti commerciali e non, residenti in Italia. È stata istituita con il D.Lgs. n. 344/2003⁹ che ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche. L'aliquota d'imposta ha subito nel tempo delle oscillazioni fino ad arrivare nel 2017, grazie alla Legge di Stabilità del 2016¹⁰, al 24% (l'applicazione di questa fattispecie ha imposto l'adeguamento delle imposte anticipate calcolate negli esercizi precedenti).
- L'IRAP, l'imposta regionale sulle attività produttive. Istituita dal D.Lgs. n. 446¹¹ nel 1997, quest'imposta ha come presupposto l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività commerciali. L'aliquota da applicare nella dichiarazione del 2017, salvo casi espressamente previsti (comma 1-bis, art 16 del D.Lgs. n. 446/97), è del 3,9%.

1.3 LA COMPETENZA FISCALE

Nel capitolo precedente abbiamo esaminato la quantificazione del reddito d'impresa che è determinato seguendo la regola generale della competenza, secondo cui le componenti positive e negative vengono imputate (considerate parte dell'imponibile) solo nel momento in cui c'è stata la loro maturazione; infatti utilizzare questo criterio significa che i proventi e i costi diventano fiscalmente rilevanti in ragione della maturazione dei rispettivi crediti e debiti. “In particolare, va tenuto presente che nell'ambito dei criteri di imputazione temporale abbiamo sia criteri volti ad individuare il momento di imputazione in presenza di interazioni con economie terze che definiscono la c.d. competenza “esterna” sia quelli che, invece, sono

⁸ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore.

⁹ Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n.344.

¹⁰ Legge n. 208/2015 pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 30 settembre 2015 ed in vigore dal primo gennaio 2016.

¹¹ Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

finalizzati a distribuire la imputazione di un elemento reddituale (costo o ricavo) tra più periodi di imposta che definiscono la c.d. competenza “interna” o “allargata”¹²

Come enunciato nell’art 109 del TUIR¹³: “i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell’esercizio di competenza non sia ancora certa l’esistenza o determinabile in modo obiettivo l’ammontare concorrono a formarlo nell’esercizio in cui si verificano tali condizioni”; quindi assumono rilevanza a fini fiscali gli elementi rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma, criterio già previsto per gli IAS. Quest’ultimo principio sancisce come sia più rilevante la sostanza economica dell’operazione piuttosto che la forma giuridica.

Nel secondo comma dell’art 109 del TUIR¹⁴, viene stabilito il momento in cui risultano conseguiti i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e quello in cui si considerano sostenute le spese per acquisire i beni e i servizi. Sempre in questo articolo vengono introdotti i concetti di:

- **Certezza:** i proventi e i costi di competenza entrano nel circuito fiscale dell’impresa se sono dotati di certezza, ovvero devono essere rappresentanti di un titolo giuridico per essere legittimati ad essere componente reddituale
- **Obiettiva determinabilità:** ha lo scopo di ovviare al problema che comporterebbe includere stime nel processo di determinazione del reddito d’impresa.

La determinazione e la rilevazione delle imposte deve quindi sottostare in particolare alle richieste dettate dal suddetto principio. Quindi è vero che esistono delle differenze tra norme applicate per redigere il bilancio e norme tributarie, ma è anche vero che i principi generali di base applicati in queste due fasi sono per lo più i medesimi, come abbiamo visto nello specifico in questo paragrafo.

¹² Miele Luca, et al., 2017. “Bilancio e reddito d’impresa”. IPSOA- Manuali (Wolters Kluwer).

¹³ Dal Testo Unico delle imposte sui redditi del 22/12/1986 n.917.

¹⁴ Ibidem.

1.4 LE DIFFERENZE, TEMPORANEE E PERMANENTI, TRA VALORI CIVILISTICI E FISCALI

Il disallineamento tra la valutazione civilistica e la valutazione fiscale (come abbiamo visto nel capitolo 1.2) è causato da differenze che possono avere natura temporanea o permanente.

- Le variazioni permanenti: sono differenze che non si annullano nelle successive annualità e per la loro natura non rientrano nella rilevazione della fiscalità. Tra le differenze permanenti rientrano: i costi che sono scritti in Conto Economico ma che non si possono detrarre ovvero multe e sanzioni, costi fiscalmente non documentabili, liberalità integralmente e potenzialmente indeducibili, imposte sui redditi e quelle per cui è prevista la rivalsa; i ricavi di competenza economica iscritti in Conto Economico tra cui rientrano i dividendi esenti, proventi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta, interessi sui titoli di Stato¹⁵. In questa categoria rientra anche il *super-ammortamento*, che è stato introdotto con la Legge di Stabilità del 2016¹⁶ con cui, attraverso una percentuale maggiore del costo fiscalmente riconosciuto, si vogliono incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi. Questa operazione rientra nelle variazioni fiscali permanente e quindi non si devono contabilizzare imposte differite/anticipate. Vale la pena ricordare che se le differenze permanenti sono “favorevoli all'impresa, per esempio nel senso che alcuni ricavi non sono né mai saranno imponibili (per esempio grazie a incentivi allo stabilimento di impianti produttivi in zone del Paese considerate disagiate), l'onerosità fiscale effettiva sarebbe inferiore all'onerosità teorica, che è definita come il prodotto tra il risultato civilistico generato nell'esercizio e l'aliquota applicabile nel medesimo esercizio. Speculare sarebbe invece l'effetto, in termini di onerosità effettiva rispetto a quella teorica, se dette differenze fossero sfavorevoli all'impresa, come sarebbe il caso di oneri di competenza dell'esercizio considerati tuttavia indeducibili dalle norme tributarie, sia nell'esercizio corrente, sia in quelli successivi”¹⁷

¹⁵ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore.

¹⁶ Legge n. 208/2015 pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 30 settembre 2015 ed in vigore dal primo gennaio 2016.

¹⁷ Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. “Principi contabili OIC”. IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer), pgg 145-146.

- Le variazioni temporanee: sono differenze destinate ad essere riassorbite negli esercizi successivi¹⁸, vi è quindi un effetto *reversal* tra il valore contabile delle attività e delle passività ed il valore ad esse riconosciuto ai fini fiscali.

Tra questi due tipi di differenze, verranno esaminate in particolare, le differenze temporanee, in quanto strettamente collegate con la disciplina della fiscalità differita. A tal proposito si può attuare un'ulteriore distinzione all'interno di esse, queste infatti possono essere:

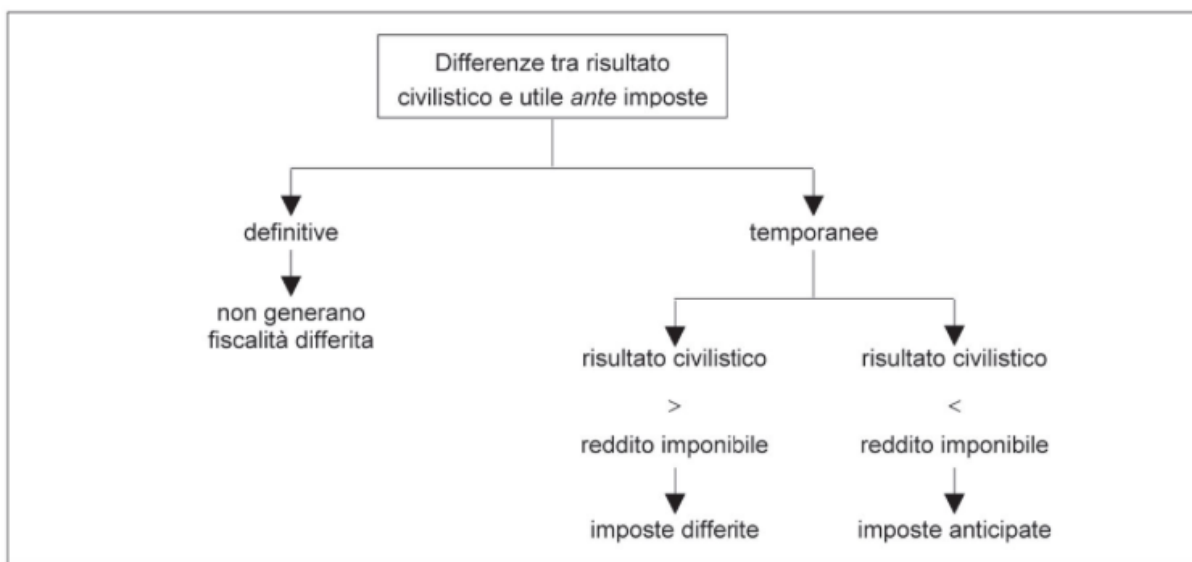


Figura 1: Miele Luca, et al., 2017. "Bilancio e reddito d'impresa". IPSOA- Manuali (Wolters Kluwer), pg 1516

- Imponibili: ossia quella categoria di differenze che si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile delle componenti attive o passiva troverà realizzazione in un determinato periodo. Rientrano in questa categoria: plusvalenze da cessione immobilizzazioni per le quali l'azienda ha optato per la tassazione frazionata e i dividendi limitatamente al 5%¹⁹.
- Deducibili: ossia differenze che si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile delle attività o delle passività sarà realizzato e comprendono: limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo per rettifiche di valore, deducibilità parzialmente differita e rilevazione per cassa²⁰.

¹⁸ Marina Torcello- F2A S.r.l, 2015. "La fiscalità differita nel bilancio d'esercizio: alcuni casi". Ipsoa (Wolters Kluwer). Disponibile su www.ipsoa.it, consultato il 10 ottobre 2017.

¹⁹ Appendice B dell'OIC 25, dicembre 2016. Pubblicato da OIC- Organismo Italiano di Contabilità. Disponibile su www.fondazioneoic.eu, consultato il 10 ottobre 2017.

²⁰ Ibidem.

È necessario mettere in luce come le differenze permanenti non si ripristineranno mai mentre quelle temporanee verranno assorbite nel breve periodo. Per meglio comprendere cosa si intenda per recupero delle imposte, si analizzerà di seguito il caso della contabilizzazione del *frazionamento delle plusvalenze da realizzo cespiti* esposto da Quagli, 2017²¹.

Esempio 1

Si supponga di vendere un cespite strumentale e si realizzi una plusvalenza di 500, la società sceglie di sottoporre la plusvalenza a tassazione in 5 anni. Nel Conto Economico del primo anno verrà iscritta tutta la plusvalenza conseguita ma nel calcolo della base imponibile dovranno essere attuate due operazioni: una diminuzione, per l'importo totale (-500) e la seconda in aumento per la quota fiscalmente rilevante (100). Infatti nei successivi quattro esercizi si avrà solo la variazione in aumento della base imponibile per 100.

ANNO	RICAVO A C.E.	RICAVO IMPONIBILE FISCALMENTE	DIFFERENZA TRA RISULTATO ECONOMICO E REDDITO IMPONIBILE
1	500	100	+400
2	-	100	-100
3	-	100	-100
4	-	100	-100
5	-	100	-100

L'ultima colonna evidenzia la differenza tra reddito economico e reddito imponibile secondo criteri fiscali, infatti il primo anno è positiva ma successivamente, l'ammortamento ordinario stanziato per competenza economica non è più deducibile e genera delle riprese fiscali.

Quindi nel primo esercizio verrà iscritta a Conto Economico un'imposta differita e come contro partita patrimoniale verrà aperto il fondo imposte differite. A partire dall'esercizio successivo l'impresa deve versare imposte utilizzando il fondo precedentemente creato, si ripropongono nel prospetto seguente il movimento dl fondo imposte differite (come aliquota fiscale si applica quella relativa a fini IRES, il 24%).

²¹ Quagli Alberto, 2017. "Bilancio di esercizio e principi contabili". G. Giappichelli Editore.

ANNO	a) DIFFERENZA TEMPORANEA	b) IMPOSTA DIFFERITA PARI AL 24% DI a)	c) SALDO DEL FONDO IMPOSTE DIFFERITE
1	+400	-96	96
2	-100	+24	72
3	-100	+24	48
4	-100	+24	24
5	-100	+24	0

In base alle differenze temporanee riscontrate, si generano le imposte anticipate e differite a seconda che siano generate da differenze temporanee imponibili o deducibili (vedi capitolo successivo). Risulta chiaro, anche in questo frangente, come il rispetto del principio di prudenza influenzi il trattamento contabile della fiscalità in quanto rientrano nella disciplina della fiscalità differita solo le componenti per cui, dopo aver svolto una preventiva valutazione, è possibile attuare il recupero delle differenze temporanee deducibili emerse nella redazione del bilancio d'esercizio.

1.5 FISCALITÀ DIFFERITA

Il presupposto per l'iscrizione della fiscalità differita non si esaurisce unicamente nella presenza di differenze temporanee tra risultato di Conto economico e reddito imponibile, ma anche nel conseguimento di perdite fiscali riportabili dall'impresa in compensazione con i redditi di esercizi futuri. Quindi il presupposto che è alla base della rilevazione della fiscalità differita consiste nel disallineamento tra competenza civilistica e fiscale di specifici componenti positivi o negativi di reddito²².

Dopo aver attuato queste specificazioni, possiamo entrare nel merito della questione e determinare cosa si intende con fiscalità differita. Infatti con questo termine si intendono sia le imposte differite che le imposte anticipate. Il differimento della fiscalità si realizza, come già evidenziato, quando non c'è coincidenza tra valori contabili e valori fiscali originati dal calcolo delle imposte. Questa differenza è di tipo temporanea, se la differenza è imponibile negli esercizi successivi si generano imposte differite, ossia imposte che pur essendo di

²² Quagli Alberto, 2017. "Bilancio e Principi Contabili". IPSOA- Guide e Soluzioni (Wolters Kluwer).

competenza dell'esercizio, sono esigibili in annualità successive e l'impresa le iscriverà nelle passività per imposte differite. Se la differenza è deducibile negli esercizi successivi allora si generano imposte anticipate, ovvero nel caso in cui le imposte che pago siano superiori a quelle di competenza dell'esercizio, queste trovano collocazione nella voce "imposte anticipate" e corrispondono alle minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi. L'iscrizione della fiscalità differita secondo le norme civilistiche è disciplinato nel seguente modo:

- Per quanto riguarda il trattamento delle imposte anticipate, il presupposto viene individuato nelle componenti positive stanziare in esercizi successivi a quello di tassazione e nelle componenti negative stanziare in bilancio in un esercizio antecedente a quello di deduzione²³. Dal punto di vista contabile abbiamo l'iscrizione di un provento nella voce 22 del Conto Economico d'esercizio che rettifica in diminuzione le imposte correnti e come contro partita si scrive un credito nella voce C.II.4-ter nell'attivo di Stato Patrimoniale

C.11.4-ter S.P.	31/12/....	Voce 22 C.E.
Crediti per imposte anticipate	A	Imposte anticipate

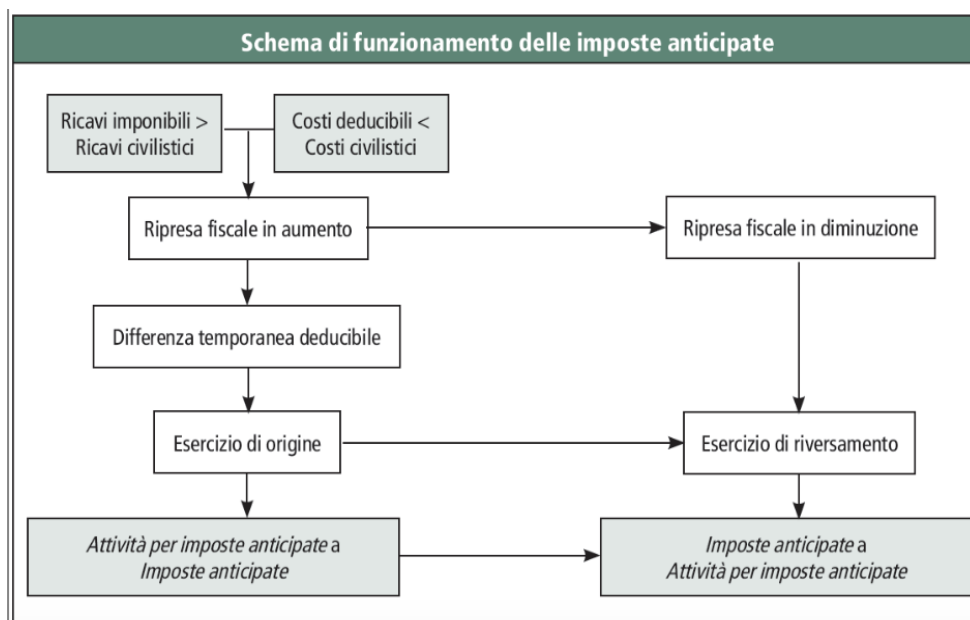


Figura 1 Rilevazione delle imposte anticipate. Fonte: ODCEC di Novara a cura di Bavagnoli, 2015. Disponibile su www.commercialistinovara.it, consultata il 12 ottobre 2017.

²³ Ibidem.

- Per quanto riguarda il trattamento delle imposte differite, il presupposto viene individuato nelle componenti positive stanziare in bilancio in un esercizio antecedente a quello di tassazione e nelle componenti negative stanziare in bilancio in un esercizio successivo a quello di deduzione. Per queste imposte è previsto l'iscrizione nella voce di Conto Economico che rettifica in aumento del carico fiscale dell'esercizio, e come contro partita l'iscrizione nel passivo di Stato Patrimoniale.

Voce 22 C.E.	31/12/....	B.II S.P.
Imposte differite	A	Fondo imposte differite

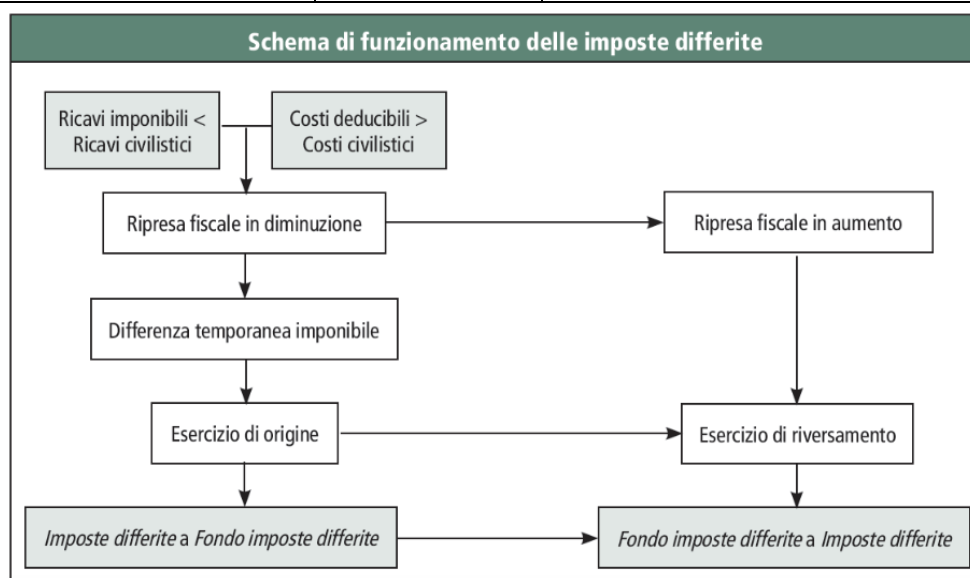


Figura 2 Rilevazione delle imposte differite. Fonte: ODCEC di Novara a cura di Bavagnoli, 2015. Disponibile su www.commercialistinovara.it, consultata il 12 ottobre 2017.

Riprendendo i dati dell'Esempio 1 del capitolo 1.4, otteniamo le seguenti scritture contabili: nel primo esercizio

IMPOSTE DIFFERITE (C.E, come costo)	96	
FONDO IMPOSTE DIFFERITE		96

Nel secondo esercizio, “il fondo sarà utilizzato per non stanziare un costo per imposte non di competenza a fronte del maggior debito verso l'erario a seguito della differenza stavolta negativa tra reddito economico e reddito imponibile”²⁴.

FONDO IMPOSTE DIFFERITE	24	
-------------------------	----	--

²⁴ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore, pg 342.

IMPOSTE DIFFERITE (CE, come ricavo)		24
-------------------------------------	--	----

L'iscrizione contabile della fiscalità differita secondo gli IAS, viene iscritta in Conto Economico quando riguarda oneri e proventi imputati al conto economico; viene iscritta in Stato Patrimoniale quando si riferisce ad attività e passività aventi natura esclusivamente patrimoniale.

CAPITOLO 2 IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SECONDO LA DISCIPLINA NAZIONALE.

2.1 L'ITER STORICO: DAL 1999 AL 2016

La fiscalità differita, attiva e passiva, è divenuta oggetto di studio in Italia a partire dall'attuazione delle direttive della CEE emanate nel 1978²⁵ e nel 1983²⁶. Nel corso degli anni i principi contabili hanno subito delle modifiche che possono essere riassunte nei seguenti punti:

- “Il trattamento contabile delle Imposte sul reddito” del 1999, tale principio è stato emanato dalla Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e stabiliva che gli effetti derivanti dalle differenze temporanee dovessero essere iscritte sia nello stato patrimoniale che nel conto economico. Le imposte differite dovevano essere calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee applicando l'aliquota in vigore al momento della tassazione; l'onere fiscale era rappresentato da: “accantonamenti per le imposte liquidate per l'esercizio; l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene siano state pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso, e le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tenere conto sia delle variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte”²⁷. Le imposte differite e anticipate dovevano essere conteggiate ogni anno applicando le aliquote in vigore in quel periodo; inoltre, rispettando il principio di prudenza, le attività che derivavano dalle imposte anticipate potevano essere contabilizzate solo se c'era la ragionevole certezza che si sarebbero realizzate nell'annualità a cui si riferiscono le differenze

²⁵ Direttiva 78/660/CEE del Consiglio del 25 luglio 1978

²⁶ Direttiva 83/349/CEE del Consiglio del 13 giugno 1983.

²⁷ Principio contabile 25,1999 a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

temporanee e ogni anno l'impresa doveva verificar se sussisteva ancora tale presupposto.

- Principio contabile n. 25 del 2005, emanato dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità), organismo nato nel 2001 dall'esigenza di costituire uno standard setter nazionale. A questo principio è stata integrata la disciplina derivante dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003²⁸ con cui la fiscalità differita viene espressamente menzionata nella norma civilistica, infatti prima di allora il trattamento contabile della fiscalità differita non era disciplinato. Attraverso queste modifiche sono state introdotte nell'attivo di Stato Patrimoniale due voci: "*crediti tributari*" (*voce 4-bis*), "*imposte anticipate*" (*voce 4-ter*) queste hanno come contropartita nel passivo patrimoniale le voci: "*fondi per imposte differite*" (*B2*). Nel Conto Economico invece è stata integrata la voce 22 del Conto Economico ("*imposte sul reddito dell'esercizio*") con "*correnti, differite e anticipate*" a cui deve essere correlata un'adeguata descrizione in nota integrativa. Inoltre lo stesso decreto ha modificato il punto 14 dell'art 2427 del Codice Civile prevedendo che nel momento della stesura della nota integrativa debba essere effettuato un prospetto con "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 esercizio precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione."²⁹
- Principio contabile n.25 del 2014, che ha rielaborato il principio precedente. In particolare provvede a eliminare i riferimenti al disinquinamento fiscale; disciplinare in modo organico la rilevazione della fiscalità differita che deriva sia da operazioni che hanno effetto sul conto economico, sia su operazioni che non hanno effetto sul conto economico; ha aggiornato, seguendo le modifiche legislative, la disciplina delle perdite fiscali riportabili a nuovo; ha precisato che l'aliquota fiscale da applicare alle imposte anticipate e differite è quella in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riversano, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di

²⁸ Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n.366"

²⁹ Ibidem.

riferimento del bilancio. Ha chiarito inoltre che, con riferimento alle operazioni che non hanno effetto sul conto economico, non si deve procedere alla loro rilevazione in caso di: rilevazione iniziale dell'avviamento, rilevazione iniziale di attività o passività che non hanno natura straordinaria e che non influenzano direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile. Ha introdotto dei chiarimenti in merito allo stanziamento delle fiscalità differita in caso di operazioni straordinarie³⁰, infine ha introdotto la disciplina del consolidato fiscale all'interno del trattamento contabile della fiscalità differita (vedi Appendice E)

- Principio contabile n. 25 del 2016, come vedremo in dettaglio nel paragrafo successivo, con questo principio sono stati aggiornati ed individuati dei conti ad hoc per la redazione dei bilanci abbreviati e per quelli delle micro-imprese. Inoltre è stato previsto che la voce 20 sia suddivisa in quattro categorie: imposte correnti, relative ad esercizi precedenti, differite e anticipate e proventi da consolidato fiscale³¹.

2.2 IL NUOVO OIC 25 E L' ANALISI CON IL PRECEDENTE PRINCIPIO CONTABILE

La disciplina collegata al trattamento contabile della fiscalità differita è recentemente ritornata oggetto di dibattito in seguito all'aggiornamento, da parte dell'Organismo italiano di contabilità, del principio contabile 25 approvato il 22 dicembre 2016 che ha lo scopo di definire i criteri per rilevare, classificare e valutare le imposte sul reddito, nonché le informazioni da fornire in nota integrativa. Questo principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e ha lo scopo di ordinare le disposizioni che hanno a che fare con questa disciplina e garantire una maggiore coordinazione con quelle regolate dagli altri principi contabili nazionali³². Infatti in seguito alle modifiche al Codice Civile in tema di bilancio, introdotte dal D.Lgs. 139/2015³³, (una delle più importanti è l'eliminazione dell'area straordinaria in conto economico) è demandato allo stesso OIC il compito di aggiornare i principi contabili nazionali. La versione del 2016 non rinnova la materia in modo significativo rispetto a quella del 2014, l'elemento di maggiore novità è l'introduzione di specifici paragrafi relativi al metodo di rilevazione delle imposte nel bilancio abbreviato e a quello delle micro-imprese³⁴. Stiamo parlando in

³⁰ OIC 25, 2014. Organismo italiano di contabilità.

³¹ Furlani Federica, 2017. "il nuovo oic 25: le imposte sul reddito". Euroconference news. Disponibile su www.ecnews.it, consultato il 15 ottobre 2017.

³² OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

³³ Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139.

³⁴ Ada Ciacca, 2016. "Principi OIC definitivi applicabili a partire dall'esercizio 2016", IPSOA. Disponibile su: www.ipsoa.it, consultato il 15 ottobre 2017.

particolare delle voci 30-32 in cui si stabilisce, riprendendo l'art 2435-bis del codice civile, che nello stato patrimoniale del bilancio in forma abbreviata e per quello delle micro-imprese, le voci CII 5-bis (crediti tributari) e CII 5-ter (imposte anticipate) sono esposte sotto la voce CII "crediti". Mentre la voce B2 (fondo per imposte anche differite) è esposta sotto la voce B "fondo per rischi e oneri" e la voce D12 (debiti tributari) sotto la voce D "debiti". Invece per quanto riguarda le voci che rientrano in conto economico, queste seguono lo schema previsto per il bilancio in forma ordinaria. In particolare il suddetto principio è stato modificato per "recepire la cancellazione della sezione straordinaria del conto economico e il nuovo approccio alle regole di disclosure basato sul profilo dimensionale della società"³⁵. I contenuti non sono particolarmente innovativi, ma attuano delle precisioni importanti come per esempio il divieto di rilevazione della fiscalità differita per i casi di iniziale iscrizione dell'avviamento. Oltre ad aver apportato delle modifiche, il suddetto documento riprende per molti aspetti il trattamento contabile della fiscalità differita che era stato stabilito dal precedente principio contabile (ovvero l'OIC 2014).

Tenendo presente la distinzione tra differenze temporanee e permanenti affrontata nel primo capitolo, il documento suddivide le imposte sul reddito e successivamente evidenzia la rilevazione della fiscalità differita, in un primo momento sulle operazioni che hanno effetto sul conto economico e successivamente su quelle che non hanno effetto.

2.2.1 LA SUDDIVISIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Una delle novità introdotte nel seguente principio è quella della classificazione delle imposte in quattro categorie:

- Imposte correnti: questa voce accoglie le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio e le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati legati a fatti dell'esercizio.
- Imposte relative a esercizi precedenti: in considerazione dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico, le imposte sul reddito relative ad esercizi precedenti vanno ora classificate nella voce 20 del conto economico. Esse possono derivare 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 voce comprende altresì la differenza positiva (o

³⁵ Miele Luca, et al., 2017. "Bilancio e reddito d'impresa". IPSOA- Manuali (Wolters Kluwer), pg 1591.

negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti;

- Imposte differite e anticipate: che accoglie con segno positivo l'accantonamento al fondo per imposte differite e l'utilizzo delle attività per imposte anticipate; e con segno negativo, le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite; esse concorrono con tale segno ad identificare nella voce 20, 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 fino a sette esercizi precedenti. Più in generale, tutte le variazioni delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite sono iscritte nel conto economico nella voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".
- Proventi da consolidato fiscale: 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.³⁶

Il nuovo principio contabile prevede che tutte le imposte sopra citate, rientrino nella voce 20 di Conto Economico (ex voce 22) a partire dai bilanci del 2016.

2.2.2 RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA

Come abbiamo visto nei precedenti capitoli le imposte anticipate e differite sono rilevate nell'esercizio in cui avvengono le differenze temporanee, queste differenze possono sorgere a seguito di due tipi di operazioni che l'OIC 25 divide in: operazioni che hanno effetti sul conto economico e quelle che non hanno effetti sul conto economico (come abbiamo visto, questa differenza è stata introdotta con l'OIC del 2014).

- OPERAZIONI CHE HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO:

tra le rilevazioni che hanno effetto sul conto economico troviamo ricavi e costi che rientrano nel reddito imponibile in un esercizio diverso da quello in cui concorrono a formare il risultato civilistico, per determinarle bisogna seguire le seguenti fasi:

per le imposte differite bisogna prima di tutto rilevare le differenze temporanee alla fine dell'esercizio, determinare le perdite fiscali riportabili a nuovo, condurre un'analisi dei tempi di rientro di queste differenze temporanee, calcolare l'ammontare della fiscalità differita alla data di bilancio e infine effettuare un'analisi e una valutazione delle attività per imposte

³⁶ OIC 25, 2016. Organismo italiano della contabilità.

anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio. Il calcolo delle imposte anticipate e di quelle differite, viene calcolato, secondo quanto stabilito dalla voce 43 degli OIC 25 “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”. Rientrano nelle fattispecie che generano imposte differite: i costi di ricavi a imponibilità posticipata: plusvalenze da cessione immobilizzazioni per le quali l’azienda ha optato per un tipo di tassazione frazionata, dividendi (limitatamente al 5%), contributi non per acquisto beni ammortizzabili per i quali l’azienda opta per una tassazione frazionata; costi a deducibilità anticipata: compensi ad amministratori pagati in esercizi precedenti. Un caso particolare di imposte differite è la partecipazione valutata con il metodo del patrimonio netto: in questo caso le partecipazioni in società controllate, collegate e le joint venture generano imposte differite, queste non devono essere stanziare nel caso in cui la controllante o l’investitore in joint venture siano in grado di controllare la politica di distribuzione degli utili (ovvero di non distribuire gli utili) e se è probabile, nel futuro prevedibile, che questa differenza temporanea si annullerà³⁷.

Per quanto riguarda il trattamento delle imposte anticipate, le fasi sono le stesse ma l’unica eccezione è che possono essere rilevate, sempre nel rispetto del principio di 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 attraverso la pianificazione fiscale 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 quando negli esercizi in cui si prevede l’annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili che si prevede si annulleranno.³⁸Tra le imposte anticipate rientrano anche il riporto a nuovo delle perdite fiscali infatti, rispettando il principio di competenza economica, si tratta di una differenza temporanea di imposta deducibile che verrà utilizzata per ridurre il carico fiscale degli esercizi futuri. Come stabilisce l’OIC 25, il beneficio connesso ad una perdita fiscale non ha natura di credito verso l’Erario, ma rappresenta un beneficio futuro di incerta realizzazione, il cui presupposto è l’esistenza di redditi futuri. È rilevato in stato patrimoniale (voce CII 4-ter) solo se è rispettata l’esigenza di ragionevole certezza del futuro recupero.

- OPERAZIONI CHE NON HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO:

³⁷ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore.

³⁸ OIC 25, 2016, Organismo italiano di contabilità, voce 43.

l'OIC 25 evidenzia inoltre la fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico. Queste attività per imposte anticipate e differite sono rilevate in bilancio solo in caso di: “rilevazione iniziale dell'avviamento e rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che no influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria”³⁹. La modalità di calcolo e rilevazione della fiscalità differita è lo stesso che viene utilizzato per le operazioni che hanno effetto nel conto economico; l'unico distinguo che l'OIC 25 mette in luce è tra le imposte differite relative ad operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto e quelle che non lo hanno interessato. Nel primo caso le imposte non sono rilevate al conto economico ma vengono contabilizzate nella voce B2 “*Fondi per imposte, anche differite*”, riducendo la corrispettiva 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 nella voce 22 del Conto economico, coerentemente con il meccanismo di annullamento delle differenze temporanee negli esercizi successivi. Nel secondo caso, invece, le imposte differite non transitano né dal Conto economico né dal Patrimonio netto, queste imposte sono calcolate sul plusvalore attribuito alle attività in sede di allocazione delle differenze di fusione; questo plusvalore attribuito è pari alla differenza tra valore corrente dell'attività e il suo valore contabile ante operazione. Questa passività è iscritta nella voce B2 “*Fondi per imposte anche differite*”. Tra le operazioni che non sono rilevate in conto economico rientrano: rivalutazioni di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi, riserve in sospensione di imposta e operazioni straordinarie.

- Rivalutazione di attività iscritte nell'attivo patrimoniale: alcune leggi speciali possono consentire la rivalutazione del valore contabile di un'attività rilevata in stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita del maggior valore dell'attivo, di un'apposita riserva di Patrimonio netto. I maggiori valori contabili possono non essere riconosciuti a fini fiscali, la rivalutazione comporta una differenza di natura temporanea tra il valore contabile e il valore a fini fiscali; ma possono anche essere riconosciuti ai fini fiscali mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva, in questo caso però non sorge nessuna differenze temporanea perché il valore contabile coincide con quello fiscale.
- Riserve in sospensione di imposta: in questo caso la contabilizzazione delle imposte differite è necessaria a causa delle differenze temporanee che si creano⁴⁰. Alcune leggi

³⁹ OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità, voce 54

⁴⁰ Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. “Principi contabili OIC”. IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer).

di rivalutazione possono prevedere che il maggior valore contabile di un'attività abbia come contropartita una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione, se non in caso di distribuzione della riserva ai soci. Alcune imposte differite possono non essere contabilizzate se ci sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci, questa valutazione deve essere fatta caso per caso tenendo conto dell'andamento storico di distribuzione dei dividendi⁴¹.

- Operazioni straordinarie: comportano il trasferimento di patrimonio, di aziende, rami di azienda o società. Queste operazioni devono essere contabilizzate solo se avvengono in un regime di neutralità fiscale “e ciò comporta il non riconoscimento ai fini fiscali dei valori contabili delle attività e dell'avviamento”⁴². La società ha la facoltà, in caso di operazioni straordinarie, di riallineare i valori fiscali a quelli contabili tramite il pagamento, o nell'esercizio in corso o in quelli successivi, di imposte sostitutive; nel momento in cui si decide di pagarle nelle annualità successive, si generano imposte differite derivanti da differenze temporanee. Nell'esercizio in cui avviene il riallineamento, le imposte differite passive che erano state contabilizzate in stato Patrimoniale, vengono riversate interamente in Conto economico come provento. Al contempo la società iscrive un costo alla stessa voce di Conto economico per imposta sostitutiva con contropartita in stato patrimoniale la voce D12 “*Debiti tributari*”. Se invece 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 elimina il fondo imposte differite a Conto Economico, iscrive un costo per imposta sostitutiva alla voce 20 come contropartita alla voce D12 del passivo patrimoniale⁴³. Il disallineamento iniziale tra i nuovi valori contabili delle attività nette e i corrispondenti valori fiscalmente riconosciuti avrebbe generato differenze temporanee a conto economico, sotto forma di non riconoscimento delle quote di ammortamento dei nuovi valori contabili a fini tributari⁴⁴. Infine per quanto riguarda la rilevazione dell'avviamento, come stabilito dalle voci 77-81 dell'OIC 25, non si contabilizzano imposte differite in corrispondenza della prima iscrizione a bilancio dell'avviamento derivante da operazioni straordinarie, mentre sono richieste nel caso in cui si creino differenze temporanee tra il valore contabile dell'avviamento

⁴¹ OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

⁴² Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. “Principi contabili OIC”. IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer), pg 149.

⁴³ OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

⁴⁴ Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. “Principi contabili OIC”. IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer).

e il valore fiscalmente riconosciuto in annualità successive a quelle della prima iscrizione⁴⁵.

2.3 LA CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO

Dopo aver passato in rassegna il contenuto delle voci degli schemi di bilancio, ora troveremo la collocazione in bilancio delle suddette voci. “I criteri di rilevazione e valutazione delle imposte sono contenuti nel principio contabile nazionale OIC 25 Imposte sul reddito, mentre il Codice civile si limita a fornire indicazioni limitatamente alla classificazione delle voci di bilancio e all’informativa in nota integrativa.”⁴⁶

L’OIC 25 stabilisce che la condizione necessaria affinché venga rilevata la fiscalità differita, è che la differenza tra reddito imponibile e reddito calcolato secondo i principi contabili, sia di natura temporanea, ossia destinata a compensarsi negli esercizi successivi. Passiamo dunque in rassegna le voci dell’OIC 25 che disciplinano la collocazione in bilancio delle imposte differite e in particolare l’art 2424 del Codice Civile che disciplina lo schema di redazione dello stato patrimoniale.

Infatti le voci che rientrano nell’attivo di Stato Patrimoniale sono: la voce C.II.5-bis “*crediti tributari*” che riepiloga gli importi certi e determina per i quali la società ha diritto al realizzo tramite rimborso o compensazione (come ad esempio i crediti per eccedenze di imposte”); la voce C.II.5-ter “*imposte anticipate*” che comprende le attività da imposte anticipate che sono originate dalle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo delle perdite fiscali⁴⁷.

Le voci che rientrano nel passivo di Stato Patrimoniale sono: la voce B2 “*Fondi per imposte, anche differite*” che comprende sia le passività per imposte probabili (aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata), sia le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporali imponibili; la voce del passivo D12 “*debiti tributari*” che comprende debiti per imposte certe e determinate, come per esempio i debiti per imposte correnti dell’esercizio in corso e di quelli di annualità precedenti e accoglie le ritenute derivanti da imposte sostitutive e non versate. In quest’ultima voce rientrano solamente i debiti al netto di acconti, ritenute d’acconto e crediti d’imposta, se compensabili; nel caso in cui il rimborso non sia richiesto, queste componenti rientreranno nella voce dell’attivo patrimoniale C.II.5-bis “*crediti tributari*”⁴⁸.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ Miele Luca, et al., 2017. “Bilancio e reddito d’impresa”. IPSOA- Manuali (Wolters Kluwer), pg 3.

⁴⁷ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore.

⁴⁸ Ibidem.

In particolare quando si devono rilevare le imposte correnti, si iscrivono in Stato patrimoniale o nella voce “fondi per imposte anche differite (B2) se si tratta di maggiori imposte derivanti da iscrizioni a ruolo, oppure nella voce “debiti tributari (D12) se si tratta di debiti tributari certi e di ammontare determinato.

Nel Conto Economico troviamo come contropartita la voce 20 “imposte sul reddito d’esercizio correnti, differite e anticipate” questa voce, come rilevato nel capitolo 2.2.1 è suddivisa in quattro categorie⁴⁹.

2.4 CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

Secondo quanto stabilito dall’art 2427 del Codice civile, nella nota integrativa, per quanto riguarda la fiscalità differita, deve essere previsto “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.”⁵⁰

2.5 ESEMPI

Per meglio spiegare il trattamento contabile della fiscalità differita, in questo capitolo introdurremo degli esempi volti ad evidenziare la procedura di rilevazione delle componenti e la successiva attribuzione nelle voci di bilancio. Inizialmente esaminiamo l’esempio della determinazione e della rilevazione in bilancio di **imposte differite**⁵¹:

Nel momento in cui si realizza una plusvalenza, questa concorre a formare il reddito imponibile o per l’intero ammontare nell’esercizio in cui sono realizzate, o in quote costanti nell’esercizio stesso e in quelli successivi (ma non oltre il quarto). Si ipotizzi che nell’esercizio 200X la società iscriva nel conto economico una plusvalenza di 100 e opti per

⁴⁹ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio e Principi Contabili”. IPSOA- Guide e Soluzioni (Wolters Kluwer).

⁵⁰ Art 2427 co.1, n14. Contenuto alla voce 92 del Codice Civile.

⁵¹ Esempio preso da oic 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

una rateizzazione della stessa a fini fiscali, si ipotizzi inoltre che l'aliquota IRES sia il 27,5% e quella IRAP il 3,9%. Nella dichiarazione dei redditi di questo esercizio si realizza una variazione in diminuzione per 80, e in Stato Patrimoniale si effettua un accantonamento al fondo imposte differite per 25,12 ovvero il 31,4% di 80 (il 31,4% è dato dalla somma dell'aliquote IRES e IRAP).

Imposte correnti (voce 20 CE) a Debiti tributari (D12 SP)	6,28
Imposte differite (voce 20 CE) a Fondo imposte differite (B2 SP)	25,12

In questo modo l'ammontare delle imposte differite e di quelle correnti sono pari all'ammontare che si sarebbe contabilizzato nel caso non si fosse optato per la rateizzazione della plusvalenza. Nei quattro esercizi successivi sarà effettuata una variazione in aumento per 20, il pagamento di imposte differite per 6,28 con la conseguente diminuzione del fondo imposte differite di tale importo. Per cui l'ammontare delle imposte a conto economico sarà pari a zero.

Fondo imposte differite (B2 SP) a Imposte differite (voce 20 CE)	6,28
--	------

Ora, esamineremo il trattamento contabile delle **imposte anticipate**⁵²:

Negli esercizi 2011, 2012 e 2013 la società iscrive costi rispettivamente per 100, 300 e 900; questi costi sono integralmente deducibili a fini fiscali in tre esercizi (in quote costanti), la deduzione è ammessa a partire dall'esercizio in cui la spesa è stata sostenuta (vedi Figura 4). Ipotizzando che non vi siano differenze permanenti:

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

Figura 3 da OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

Ipotizzando che nel corso dei tre anni i redditi imponibili siano sufficienti per il recupero delle differenze temporanee deducibili. Nella Figura 5 è rappresentato il calcolo del reddito imponibile. Si ipotizza un'aliquota IRES del 27,5% e un risultato civilistico nei tre anni pari a 15000.

⁵² Esempio preso da OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

	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

Figura 4 OIC 25,2016. Organismo italiano di contabilità.

Si calcolano così le imposte anticipate, queste 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 (in questo caso si ipotizza il 27,5%), sulla base della normativa fiscale in vigore alla data di riferimento del bilancio.

Successivamente vengono rilevate in bilancio come rappresentato nella figura seguente.

	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 20)	4.143	4.171	4.253	4.015	4.043
Imposte anticipate (voce 20)	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%

Figura 5 OIC 25, 2016. Organismo italiano di contabilità.

3 IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SECONDO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI.

3.1 L'EVOLUZIONE STORICA DELLO IAS 12

L'esigenza di uniformare i criteri per redigere il bilancio, ha fatto sì che nascessero degli standards a livello internazionale che garantissero la comparabilità tra gli stessi, infatti il bilancio IAS è redatto a scopi generali (*"general purposes"*). In particolare "a livello internazionale, la regolamentazione della fiscalità differita è interamente demandata ai Principi Contabili Internazionali (International Accounting Standard Board), è contenuta nel Documento IAS n. 12 del 1978"⁵³. Tale principio è stato approvato inizialmente dall'Unione Europea con Regolamento n. 172/2003 ed è ancora in vigore. Il documento IAS 12 che disciplina l'iscrizione in bilancio delle *Income Taxes* e *"implements a so-called 'comprehensive balance sheet method' of accounting for income taxes which recognises both the current tax consequences of transactions and events and the future tax consequences of the future recovery or settlement of the carrying amount of an entity's assets and liabilities."*⁵⁴ Questo documento è stato soggetto a numero modifiche, infatti a partire dall' Aprile del 1978 con la pubblicazione dell' *Exposure Draft E13* che trattava la Contabilizzazione delle imposte sul reddito, successivamente nel 1989 c'è stato un riposizionamento dello IAS 12, con l'*Exposure Draft E33* (senza cambiamenti di materia), ha poi subito nel corso degli anni delle modifiche, nel 1994 (*Exposure Draft E49*) e successivamente nel 1996, nel 2000 e nel 2009, fino ad arrivare all'introduzione, nel Settembre del 2010, della materia delle *Deferred tax: Recovery of Underlying Assets (proposed amendments to IAS 12)*; nel Dicembre dello stesso anno è stato pubblicato una modifica che riguardava il *Recovery of Underlying Assets*. Ancora nel 2016 questa disciplina è stata modificando con l'introduzione della *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses*, infatti i documenti precedenti comprendevano proposte per modificare lo IAS 12 per chiarire quando un'attività di fiscalità differita dovesse essere rilevata per perdite non realizzate, in risposta a queste proposte lo IASB ha deciso che *"the accounting for deferred tax assets for unrealised losses on debt instruments should be clarified by a separate narrow-scope project to amend IAS 12"*⁵⁵. Con le modifiche apportate nel 2016, si vuole chiarire l'impatto riguardante il riconoscimento di un'attività fiscale differita relativa ad uno strumento di debito valutato al *fair value*. Infatti a partire dal Bilancio 2016, si introduce il *fair value* come criterio di base per la misurazione e rilevazione degli

⁵³ Nosengo, V., et al., 2017. "Le imposte anticipate e differite: una *overview* sulla disciplina nazionale e internazionale". G. Giappichelli Editore- Torino. Disponibile su www.iris.unito.it, consultata il 17 ottobre 2017.

⁵⁴ IAS 12- Income Taxes, 2016. Disponibile su www.iasplus.it , consultata il 17 ottobre 2017.

⁵⁵ Ibidem.

strumenti finanziari derivati. Le modifiche del 2016 possono essere riassunte nei seguenti punti:

- *“Unrealised losses on debt instruments measured at fair value and measured at cost for tax purposes give rise to a deductible temporary difference regardless of whether the debt instrument's holder expects to recover the carrying amount of the debt instrument by sale or by use”*⁵⁶
- *“The carrying amount of an asset does not limit the estimation of probable future taxable profits.”*⁵⁷
- *“Estimates for future taxable profits exclude tax deductions resulting from the reversal of deductible temporary differences.”*⁵⁸
- *“An entity assesses a deferred tax asset in combination with other deferred tax assets. Where tax law restricts the utilisation of tax losses, an entity would assess a deferred tax asset in combination with other deferred tax assets of the same type”*⁵⁹

Le modifiche sono relativa alla rilevazione e misurazione delle *Deferred Tax Assets* (DTA), prevedono che le: “DTA possono essere riconosciute per le differenze temporanee relative tra il fair vale e l'imponibile degli strumenti finanziari a tasso fisso che non sono stati svalutati (si applica alla categoria *Available For Sale*), e le differenze temporanee devono essere confrontate ai redditi futuri. Le modifiche allo IAS 12 sono state emesse dallo IASB il 19 gennaio 2017 ed il relativo processo di *endorsement* dovrebbe concludersi nel secondo trimestre del 2017.”⁶⁰ Infine l'ultima modifica è stata apportata a Giugno 2017, che riguarda incertezza delle regole del trattamento fiscale delle imposte.

Questa disciplina viene applicata a partire dal 2002 e in Italia a partire dal 2006, con il D.Lgs. 38/2005⁶¹, ai soggetti che sono obbligati a redigere il proprio bilancio di esercizio e consolidato seguendo i principi contabili internazionali sono: le società quotate, le banche e gli enti finanziari soggetti a vigilanza, le società emittenti strumenti finanziari diffusi, le società assicurative quotate e non con riferimento al solo bilancio consolidato, le società

⁵⁶ ibidem

⁵⁷ ibidem

⁵⁸ ibidem

⁵⁹ ibidem

⁶⁰ Bianchi, S., Ballarin, F., 2017. “Novità IFRS per i Bilanci 2016”, Amministrazione e Finanza n. 3/2017, pg 51.

⁶¹ Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n.38- “Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n.1606/2002 in materia di principi contabili internazionali”.

assicurative quotate; inoltre vi sono società che hanno la facoltà ma non l'obbligo di applicare tali principi e cioè: le società incluse nel consolidato di società obbligate a redigere il bilancio consolidato secondo gli IAS e le società sottoposte all'obbligo di redazione o incluse in un bilancio consolidato.

3.2 LA FISCALITÀ DIFFERITA NEL BILANCIO IAS-BASED

L'obiettivo di questo principio contabile, è quello di definire il trattamento contabile delle imposte, sia quelle correnti che quelle differite e di iscriverle nell'esercizio di competenza economica secondo gli IAS. Il documento IAS 12 si apre, come anche nell'OIC 25, con l'elenco di una serie di definizioni che saranno poi utilizzate nel corso del documento. Ai fini della nostra trattazione, mettiamo in luce la definizione di *Deferred tax liabilities (DTL)*: "The amounts of income taxes payable in future periods in respect of taxable temporary differences" e di *Deferred tax assets (DTA)*: "The amounts of income taxes recoverable in future periods in respect of: deductible temporary differences; the carryforward of unused tax losses and the carryforward of unused tax credits"⁶²

Come abbiamo visto il meccanismo di terminazione della fiscalità differita è quello evidenziato nel primo capitolo, ovvero è generata dalla differenza tra valori contabili e valori fiscalmente riconosciuti (*tax base*) delle componenti attive o passive, a fine del calcolo della fiscalità differita si considerano solo le differenze temporanee e, se queste sono imponibili generano imposte differite (DTL), se sono deducibili generano imposte anticipate (DTA). Il documento si sofferma sulla determinazione del valore ai fini fiscali di un'attività e di una passività, ovvero il valore attribuito a quella attività o passività a fini fiscali; in particolare il valore ai fini fiscali di un'attività è il valore che sarà fiscalmente deducibile a fronte di qualsiasi reddito imponibile che l'entità otterrà quando realizzerà il valore contabile dell'attività (se tali proventi non saranno imponibili, il valore ai fini fiscali dell'attività è uguale al suo valore contabile)⁶³, invece il valore ai fini fiscali di una passività, è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi importo che sarà fiscalmente deducibile negli esercizi futuri con riferimento a quella passività⁶⁴. Queste attività e passività fiscali devono essere iscritte al valore nominale, come sancito nel paragrafo 53 degli IAS 12.

Quindi per calcolare le imposte anticipate/differite, come evidenziato dalla Figura 6, bisogna moltiplicare la differenza temporanea deducibile/imponibile per il *tax rate* che è l'aliquota

⁶² IAS 12- Income Taxes, 2016. Disponibile su www.iasplus.it, consultata il 17 ottobre 2017.

⁶³ voce 7 IAS 12- Income Taxes, 2016.

⁶⁴ voce 8 IAS 12- Income Taxes, 2016.

che si applica è quella che si prevede in vigore nel periodo in cui l'attività/passività differita sarà realizzata/estinta (*liability method*).

Temporary difference	=	Carrying amount	-	Tax base
Deferred tax asset or liability	=	Temporary difference	x	Tax rate

Figura 6 formule da www.iasplus.it, consultata il 20 ottobre 2017.

“Questa logica di ragionamento circa il motivo dell’insorgenza delle imposte differite, pur essendo ripresa dall’OIC 25, pone l’accento sull’aspetto patrimoniale (diverso valore attività/passività tra regole fiscali e criterio economico), mentre in Italia vi è più consuetudine a fare riferimento all’aspetto economico (differenza temporanea tra reddito imponibile e risultato di esercizio). La differenza temporanea tra reddito imponibile e risultato di bilancio costituisce una timing difference (differenze temporale, alla lettera) ed è composta nel più ampio insieme delle differenze temporanee, generando comunque imposte differite (come d’altronde siamo già abituati a fare nel contesto italiano)”⁶⁵.

Il metodo che viene utilizzato per calcolare le imposte differite è quello delle passività dello Stato patrimoniale o *Balance Sheet Liability Method* che si applica alle differenze temporali (temporary differences) tra il valore fiscale attribuito ad un’attività o una passività ed il valore contabile rilevato in Stato patrimoniale, in quest’ottica negli IAS 12 le differenze temporanee (temporary differences) includono sia le differenze temporali (timing differences)⁶⁶ destinate ad annullarsi in futuro e originate da una differenza tra valori contabili e fiscali, sia le differenze di natura patrimoniale, originate dal divario tra valori di bilancio e fiscali di elementi patrimoniali⁶⁷. Il metodo quantifica la fiscalità differita anche sulle riserve in sospensione d’imposta, scindendone il valore e girandone una parte a fondo imposte differite, per cui va a sottocapitalizzare le aziende⁶⁸. È quindi evidente come l’attenzione degli IAS 12 venga posta sul patrimonio, ponendo l’accento sul rapporto tra valori di bilancio e fiscali delle componenti, si evidenzia, a differenza della disciplina nazionale in cui la prospettiva è collegata allo sfasamento temporale tra risultato ante imposte e reddito imponibile, come il

⁶⁵ Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore, pg 406.

⁶⁶ infatti sono gli stessi IAS 12 che precisano che: “all timing differences are temporary differences”.

⁶⁷ Agliata, F. et al., 2016. “Il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS: Regole e applicazioni”. G. Giappichelli Editore- Torino.

⁶⁸ Balducci D., 2007. “Il bilancio d’esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS”. Edizioni FAG MILANO.

trattamento della fiscalità differita sia collegato alla possibilità che possano originarsi temporanee fonti di finanziamento (imposte differite) o temporanei impieghi di risorse (imposte anticipate). Per quanto concerne la rappresentazione in bilancio, gli effetti devono essere rilevati in conto economico quando la fiscalità differita riguarda oneri e proventi imputati al conto economico e nello stato patrimoniale quando la fiscalità differita si riferisce ad attività e passività aventi natura esclusivamente patrimoniale. A tal proposito bisogna far riferimento alle prescrizioni contenute nello IAS 1 in cui si precisa che: “le passività per imposte differite vadano iscritte nel passivo tra le passività non correnti; le attività per imposte anticipate, stante la loro particolare natura di credito, vadano contabilizzate tra le attività non correnti; le eventuali imposte differite vanno imputate a conto economico (come provento o come onere) ad eccezione del caso in cui le stesse traggono origine da operazioni effettuate direttamente sul patrimonio dell’entità o da un’aggregazione aziendale”⁶⁹. Lo stesso IAS 1 nella voce 54 fa rientrare le imposte differite nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria.

In nessun caso è emessa l’attualizzazione delle componenti che andranno a formare la fiscalità differita e tale rilevazione deve essere fatta in maniera dettagliata.

Infine “lo IAS 12 ammette la compensazione tra attività e passività fiscali solo in presenza di precise condizioni: sussistenza di un diritto legalmente esercitabile di compensare gli importo rilevanti; intenzione dell’impresa o di regolare le partite al netto o di realizzare l’attività ed estinguere contemporaneamente le passività”⁷⁰. Nei prossimi capitoli evidenzieremo in particolare il trattamento contabile delle DTL e delle DTA.

3.2.1 DEFERRED TAX LIABILITIES

Con le DTL le minori imposte pagate originano un debito per imposte differite da pagare in futuro, si risparmiano temporaneamente imposte oggi ma si differiscono a domani. Le differenze imponibili possono avere genesi reddituale o patrimoniale, nel primo caso si configurano quando: un costo di competenza economica di un periodo futuro concorre alla determinazione del reddito imponibile nel periodo considerato; un ricavo di competenza economica del periodo considerato concorre alla determinazione del reddito imponibile in

⁶⁹ Fradeani, A., Principi, M., Giuggioloni, S., 2013. “Scegliere i principi contabili internazionali”. Giuffrè Editore, pg 203.

⁷⁰ Balducci D., 2007. “Il bilancio d’esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS”. Edizioni FAG MILANO, pg 548.

periodi futuri; le differenze imponibile con genesi patrimoniale invece riguardano voci dello stato patrimoniale e si configurano quando il valore contabile di un'attività/ passività è superiore/inferiore al corrispondente valore fiscale⁷¹. La rilevazione dell'impose differite si attua su tutte le differenze temporanee tassabili

Il paragrafo 18 degli IAS 12 individua casi in cui si manifestano differenze temporanee:

- quando il costo di un'aggregazione aziendale è attribuito alle attività identificabili acquisite e alle passività identificabili assunte ai rispettivi *fair value*, ma senza apportare un'equivalente rettifica per fini fiscali
- le attività sono rivalutate e ai fini fiscali non viene apportata alcuna rettifica equivalente
- l'avviamento deriva da un'aggregazione aziendale (*business combination*)
- il valore di un'attività o di una passività rilevato inizialmente ai fini fiscali differisce dal suo valore contabile iniziale, ad esempio quando vi sono contributi non tassati ottenuti dall'impresa per l'acquisto di un bene
- il valore contabile di investimenti in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture, differisce dal valore ai fini fiscali dell'investimento o della partecipazione. In questo caso può essere contabilizzato solo se rispetta due condizioni: che l'investitore controlli il tempo del riversamento della passività fiscale differita e se è probabile che non ci sarà alcun riversamento della passività fiscale differita in futuro⁷².

Per quanto riguarda le differenze imponibili, che generano imposte differite, ci sono però delle eccezioni, contenute nella voce *15 a* dello IAS 12, alla loro iscrizione, ovvero: la rilevazione iniziale dell'avviamento, infatti se l'avviamento non è fiscalmente deducibile, si configura una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile e quello fiscale (che è pari a zero) in caso contrario queste determinerebbe un incremento del valore contabile dell'avviamento⁷³; o la rilevazione iniziale di un'attività o passività in un'operazione che non rappresenta una aggregazione aziendale e al momento dell'operazione non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile (perdita fiscale).

3.2.2. DEFERRED TAX ASSETS

⁷¹ Agliata, F. et al., 2016. "Il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS: Regole e applicazioni". G. Giappichelli Editore- Torino.

⁷² ibidem

⁷³ ibidem

Tra le imposte anticipate rientrano le imposte recuperabili negli esercizi futuri che non si riferiscono solo a differenze temporanee deducibili, ma anche al riporto a nuovo di perdite fiscali non utilizzate, e il riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati. Con le DTA infatti le maggiori imposte pagate originano un credito per imposte anticipate da recuperare in futuro, si pagano imposte oggi anticipatamente e si risparmiano domani. Nel processo di calcolo delle imposte differite non è richiesta la presenza di particolari condizioni ma, per le imposte anticipate, si richiede che sia probabile che l'impresa conseguirà in futuro redditi imponibili che consentano l'assorbimento di imposte anticipate, bisogna verificare che sia probabile che l'attività generi benefici economici futuri. Lo IAS non esplicita quando è soddisfatto il requisito di **probabilità**, in termini generali è giudicato tale quando "è più verosimile che si verifichi rispetto all'ipotesi contraria (*more likely than not*), ossia quando la probabilità che l'evento si verifichi è più elevata (50%+1), senza considerare l'entità di scarto"⁷⁴. Quindi un'attività fiscale differita si rileva per tutte le differenze temporanee deducibili derivanti da investimenti finanziari se è probabile che la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro e se sarà disponibile un reddito imponibile sufficiente a fronte del quale usare la differenza temporanea.

Nella valutazione della probabilità di avere un reddito imponibile in futuro è sufficiente che l'impresa abbia differenze temporanee imponibili di importo almeno pari alle perdite fiscali e i crediti d'imposta e che si riverseranno prima della scadenza di quest'ultimi; le perdite fiscali non utilizzate devono derivare da cause ben identificabili ed è improbabile che si ripetano e che esistano opportunità di pianificazione fiscale per cui si avrà reddito imponibile nell'esercizio nel quale possono essere usate le perdite fiscali e i crediti d'imposta residui.

CONCLUSIONI

Dopo aver messo in luce gli aspetti contabili della fiscalità differita, sia secondo la disciplina nazionale che per i principi contabili internazionali, è doveroso attuare un confronto tra i due principi per poter meglio catturare le differenze tra i due e poter infine trarre le conclusioni di questa trattazione.

⁷⁴ Agliata, F. et al., 2016. "Il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS: Regole e applicazioni". G. Giappichelli Editore- Torino, pg 508.

IAS 12	OIC 25
<p>Le attività per imposte anticipate vengono rilevate quando è probabile che siano disponibili redditi imponibili sufficienti per l'utilizzo dell'attività fiscale differite (l'unica eccezione è relativa alla contabilizzazione iniziale di una componente che non rappresenta una aggregazione aziendale e non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile.</p>	<p>Le attività per imposte anticipate sono rilevate se esiste la ragionevole certezza del loro recupero. In questo caso la disciplina nazionale è più restrittiva rispetto agli IAS.</p>
<p>L'iscrizione delle imposte differite deve essere sempre rilevata quando si generano differenze temporanee imponibili, salvo il caso di: iscrizione iniziale dell'avviamento in un'aggregazione di imprese o iscrizione iniziale di attività o passività non inclusa in un'aggregazione di imprese. Ci sono però delle deroghe, si veda il caso delle partecipazioni in controllate e in joint venture.</p>	<p>L'iscrizione delle imposte differite deve essere effettuata quando si generano differenze temporanee imponibili, salvo il caso in cui esistano scarse probabilità che tale debito insorga (utili non distribuiti di società controllate e collegate valutate con il metodo del patrimonio netto)</p>
<p>Le imposte differite sono sempre rilevate salvo i casi di: avviamento il cui ammortamento è fiscalmente indeducibile e nel caso di contabilizzazione iniziale di un'attività o di una passività che non sia un'aggregazione di imprese e nel momento in cui sorge non influisce né sul risultato d'esercizio né sul reddito imponibile.</p>	<p>Le passività per imposte differite sono sempre rilevate salvo il caso in cui ci sia scarsa probabilità che esse siano sostenute.</p>
<p>Le attività per imposte anticipate relative a perdite fiscali possono essere rilevate</p>	<p>Le attività per imposte anticipate relative a perdite fiscali possono essere rilevate</p>

qualora sia probabile che verrà conseguito un imponibile adeguato al riversamento.	qualora esista una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali sufficienti al riversamento.
Le aliquote fiscali da applicare sono quelle vigenti alla data di bilancio. Se sono previste più aliquote si considera l' aliquota media attesa dell'esercizio in cui avverrà il riversamento.	Le aliquote fiscali da applicare, devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote d'imposta in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno. Se ci sono più aliquote si calcola una media tra esse, ma se questa operazione risulta troppo complessa si utilizza l' aliquota dell'ultimo esercizio.
Per rilevare le componenti attive e passive, non attualizzate, viene utilizzato il <i>fair value</i>	Per rilevare le componenti attive e passive, non attualizzate, viene usato il criterio del costo.
La compensazione della fiscalità differita è un obbligo se e solo se: l'impresa ha un diritto di compensare attività fiscali correnti a fronte di passività fiscali correnti; le attività e la passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale sullo stesso soggetto passivo o su soggetti passivi diversi che intendono regolare le passività e le attività fiscali correnti su base netta ⁷⁵ .	La compensazione della fiscalità differita è d'obbligo solo se consentita giuridicamente e solo se la società intenda regolare i debiti ed i crediti tributari su base netta mediante un unico pagamento.

Come è stato esposto nei capitoli precedenti risulta chiaro che l'iscrizione in bilancio della fiscalità differita è la diretta conseguenza dell'applicazione del principio di competenza economica. Principio, quest'ultimo, che è suscettibile anche di diverse interpretazioni in virtù dell'introduzione del recente D.Lgs n. 139/2015 in recepimento alla direttiva 2013/34/UE che ha previsto il rendiconto finanziario come parte integrante della nota integrativa ai bilanci. Lo

⁷⁵ IAS 12- Income Taxes, 2016, voce 71

scopo di questo documento è quello di “fornire informazioni per valutare la situazione finanziaria della società (compresa la liquidità e solvibilità) nell’esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi”⁷⁶. Un’ autorevole dottrina aziendalistica sostiene infatti che il bilancio “finanziario” risulti essere più aderente alla realtà aziendale rispetto a quello “per competenza”. In futuro ci si dovrà aspettare, a mio parere, un’integrazione del suddetto principio, in modo da fornire maggiore affidabilità ai bilanci grazie ad una rappresentazione atta a quantificare il “peso” finanziario della gestione economica.⁷⁷

BIBLIOGRAFIA

Ada Ciacca, 2016. “Principi OIC definitivi applicabili a partire dall’esercizio 2016”, IPSOA. Disponibile su: www.ipsoa.it, consultato il 15 ottobre 2017.

Agliata, F. et al., 2016. “Il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS: Regole e applicazioni”. G. Giappichelli Editore- Torino.

Autori OIC, Fornaciari Lucia, 2017. “Principi contabili OIC”. IPSOA-Guide Operative (Wolters Kluwer).

Balducci D., 2007. “Il bilancio d’esercizio. Principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS”. Edizioni FAG MILANO.

Beghin Mauro, 2016. “Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza”. G. Giappichelli Editore.

Bianchi, S., Ballarin, F., 2017. “Novità IFRS per i Bilanci 2016”, Amministrazione e Finanza n. 3/2017, pg 51.

Cerbioni, F., Cinquini, L., Sòstero, U., 2016. “Contabilità e bilancio”. Mc Graw Hill.

Fradeani, A., Principi, M., Giuggioloni, S., 2013. “Scegliere i principi contabili internazionali”. Giuffrè Editore.

Furlani Federica, 2017. “il nuovo oic 25: le imposte sul reddito”. Euroconference news. Disponibile su www.ecnews.it, consultato il 15 ottobre 2017.

Marina Torcello- F2A S.r.l, 2015. “La fiscalità differita nel bilancio d’esercizio: alcuni casi”. Ipsoa (Wolters Kluwer). Disponibile su www.ipsoa.it, consultato il 10 ottobre 2017.

Miele Luca, et al., 2017. “Bilancio e reddito d’impresa”. IPSOA- Manuali (Wolters Kluwer).

Nosengo, V., et al., 2017. “Le imposte anticipate e differite: una *overview* sulla disciplina nazionale e internazionale”. G. Giappichelli Editore- Torino. Disponibile su www.iris.unito.it, consultata il 17 ottobre 2017.

OIC 10, 2016. Organismo italiano di contabilità.

⁷⁶ OIC 10, 2016. Organismo italiano di contabilità, voce 2.

⁷⁷ Numero totale di parole (escluse le note e i riferimenti bibliografici): 10485.

OIC 25, 2014. Organismo italiano di contabilità. Disponibile su www.fondazioneoic.eu consultato il 10 ottobre 2017.

OIC 25, dicembre 2016. Pubblicato da OIC- Organismo Italiano di Contabilità. Disponibile su www.fondazioneoic.eu, consultato il 10 ottobre 2017.

Principio contabile 25,1999 a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Quagli Alberto, 2017. “Bilancio di esercizio e principi contabili”. G. Giappichelli Editore.

Quagli Alberto, 2017. “Bilancio e Principi Contabili”. IPSOA- Guide e Soluzioni (Wolters Kluwer).

FONTI LEGISLATIVE

Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 “Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n.366”.

Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n.344.

Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n.38- “Esercizio delle opzioni previste dall’articolo 5 del regolamento (CE) n.1606/2002 in materia di principi contabili internazionali”.

Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139.

Direttiva 78/660/CEE del Consiglio del 25 luglio 1978

Direttiva 83/349/CEE del Consiglio del 13 giugno 1983.

Legge n. 208/2015 pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 30 settembre 2015 ed in vigore dal primo gennaio 2016.

Testo Unico delle imposte sui redditi del 22/12/1986 n.917

SITOGRAFIA

IAS 12- Income Taxes, 2016. Disponibile su www.iasplus.it , consultata il 17 ottobre 2017.

ODCEC di Novara a cura di Bavagnoli, 2015; disponibile su www.commercialistinovara.it, consultata il 12 ottobre 2017.