

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BARI  
TECNICA PROFESSIONALE – MODULO I

# OIC 25 – Imposte sul reddito

SAVERIO PETRUZZELLI

## Finalità del principio - Ambito di applicazione

### Finalità

Il principio OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito e di quelle ad esse assimilabili (IRAP), nonché le informazioni da presentare in nota integrativa.

### Ambito di applicazione

Il principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del Codice Civile.

### Principio Contabile OIC 25

**!** Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini uno specifico aspetto della disciplina contabile delle imposte, la società fa riferimento a quel principio per la disciplina della fattispecie particolare.

## Definizioni (1/2)

Le **imposte correnti** rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio.

I **crediti e debiti tributari** includono le attività e le passività per imposte certe e di ammontare determinato.

I **debiti tributari** sono iscritti al valore nominale, al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta legalmente compensabili e comprensivo di eventuali sovrattasse, pene pecuniarie ed interessi maturati alla data del bilancio.

I **crediti tributari** sono iscritti all'attivo al netto degli eventuali debiti tributari compensabili e sono soggetti ai medesimi criteri di valutazione previsti per i crediti.

Nel caso in cui ne sia stato richiesto il rimborso i crediti non sono compensabili con i debiti ma sono esposti tra i crediti tributari.

## Definizioni (2/2)

Le **passività per imposte differite** rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.

I **fondi per imposte** sono indicati alla voce 'fondi per rischi e oneri' e includono:

- gli accantonamenti per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata
- le imposte differite.

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.

I **fondi imposte** includono le passività per imposte probabili il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati (esempio accertamenti non definitivi, contenziosi in corso).

## Differenze temporanee e permanenti

### Differenze temporanee

Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data, la differenza tra il valore di un'attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il valore riconosciuto ai fini fiscali, destinata ad annullarsi in esercizi successivi.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

- operazioni che hanno effetto sul conto economico (operazioni che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello in cui concorrono a formare il reddito d'esercizio)
- operazioni che non hanno effetto sul conto economico (operazioni straordinarie, rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta).

### Differenze permanenti

Una differenza permanente rappresenta, ad una certa data, la differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

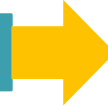
Le differenze permanenti possono sorgere per effetto di:

- componenti negativi/positivi di reddito parzialmente indeducibili/imponibili
- componenti negativi/positivi di reddito totalmente indeducibili/imponibili
- componenti negativi/positivi di reddito esenti ai fini fiscali.

### Esempi di differenze permanenti

- Le spese telefoniche sono deducibili soltanto per l'80% dell'importo complessivo, pertanto il 20% delle spese telefoniche rappresenta una differenza permanente da portare in aumento della base imponibile.
- Le multe sono totalmente indeducibili, pertanto rappresentano una differenza permanente che viene portata in aumento alla base imponibile per l'intero importo.
- Il costo delle auto assegnate è deducibile per il 70% dell'importo complessivo, pertanto il 30% del costo rappresenta una differenza permanente da portare in aumento della base imponibile.

Differenze temporanee



Imposte differite attive o passive

Differenze temporanee deducibili



Imposte differite attive

Differenze temporanee imponibili



Imposte differite passive

### **Differenze temporanee deducibili**

Una differenza temporanea è deducibile quando un'attività civilistica è inferiore alla corrispondente attività fiscale o quando una passività civilistica è maggiore della corrispondente passività fiscale ossia il patrimonio netto civilistico è inferiore ad un ipotetico patrimonio netto fiscale.

*ESEMPIO: ACC.TO FONDO RISCHI*

*ESEMPIO: ACC.TO FONDO SVALUTAZIONE  
CREDITI PER LA QUOTA NON DEDUCIBILE  
NELL'ESERCIZIO*

### **Differenze temporanee imponibili**

Una differenza temporanea è tassabile quando un'attività civilistica è maggiore della corrispondente attività fiscale oppure quando una passività civilistica è inferiore alla corrispondente passività fiscale ossia il patrimonio netto civilistico è superiore ad un ipotetico patrimonio netto fiscale.

*ESEMPIO: TRATTAMENTO PLUSVALENZA*



### Accantonamenti a fondi rischi

Non sono ammesse deduzioni fiscali per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dall'art. 107 del D.P.R. 917/1986 (**lavori ciclici di manutenzione, sostituzione/ripristino di beni gratuitamente devolvibili, operazioni e concorsi a premio**).

In tutti i casi diversi da quelli sopra elencati, il componente negativo dovrà essere ripreso fiscalmente a tassazione attraverso una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Trattandosi di una differenza temporanea, si dovrà calcolare la fiscalità differita.

### Trattamento plusvalenza

Qualora le plusvalenze siano relative a beni che sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, è possibile, a scelta del contribuente, farle concorrere alla formazione del reddito interamente nell'esercizio in cui sono state realizzate o, in alternativa, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Se si opta per la dilazione in cinque periodi della tassazione, è necessario effettuare una variazione in diminuzione del reddito per i 4/5 della plusvalenza, che concorreranno alla formazione del reddito dei quattro esercizi successivi per una quota pari ad 1/5 in ogni periodo.

### Contenuto dello stato patrimoniale

#### Attivo:

- (C) Attivo circolante
  - Il Crediti con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro e oltre l'esercizio successivo
    - 5-bis) Crediti tributari
    - 5-ter) Imposte anticipate.

### Contenuto dello stato patrimoniale

#### Passivo:

- (B) Fondi per rischi e oneri
  - 2) Per imposte, anche differite.
- (D) Debiti con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro e oltre l'esercizio successivo
  - 12) Debiti tributari.

### Contenuto del conto economico

- Imposte sul reddito
  - 20) Imposte sui redditi dell'esercizio correnti, differite e anticipate.
    - Include anche le imposte di esercizi precedenti

# Compensazione di attività e passività tributarie

Ai fini della classificazione in bilancio, la società effettua la compensazione dei crediti e debiti tributari solo se:

- ➔ ha un diritto legale a compensare gli importi rilevati in base alla legislazione fiscale
- ➔ 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.

**NOTA:** La compensazione anche se legalmente ammessa non è possibile se è stata presentata la richiesta di rimborso per i crediti tributari.

# Imposte sul reddito - OIC 25

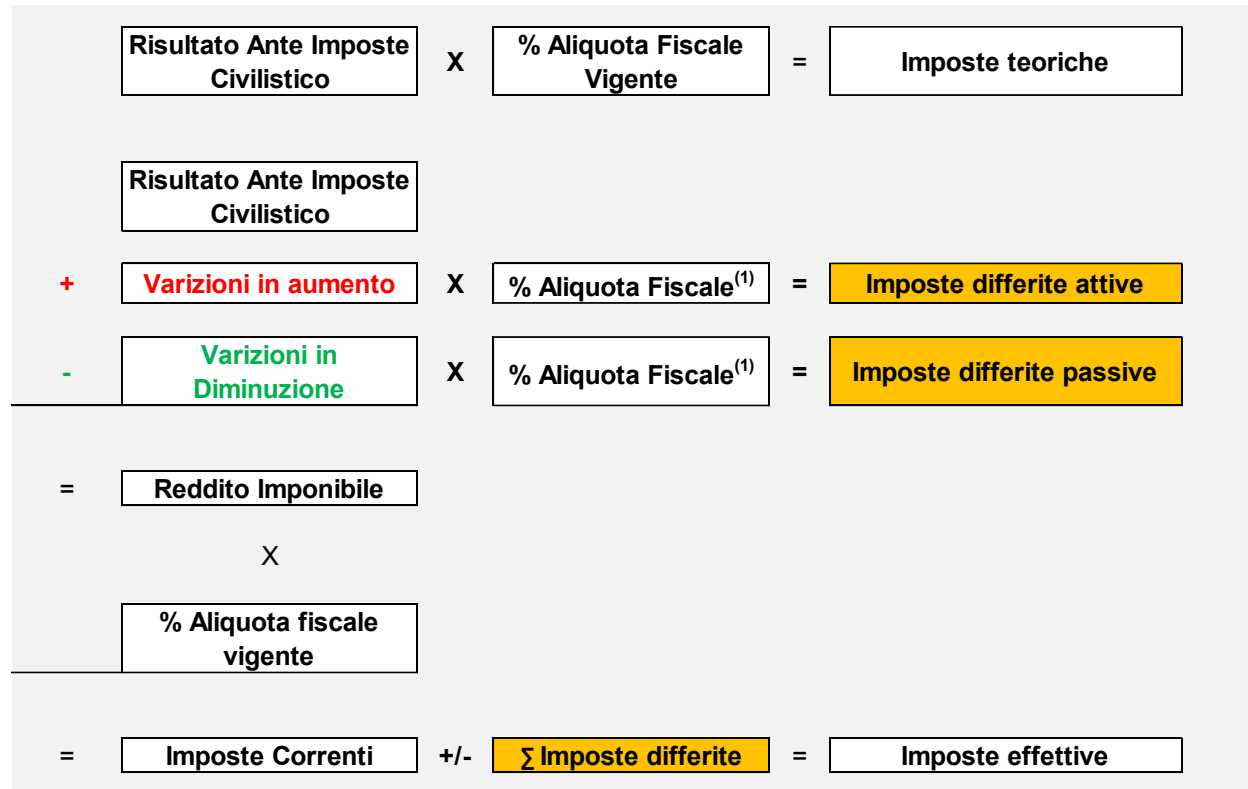
## Rilevazione della fiscalità corrente

dicembre 2014						
LU	MA	ME	GI	VE	SA	DO
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31	1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11

$$\begin{array}{r} \boxed{\text{Risultato Ante Imposte}} \\ \boxed{\text{Civilistico}} \\ + \\ \boxed{\text{Varizioni in aumento}} \\ - \\ \boxed{\text{Varizioni in}} \\ \boxed{\text{Diminuzione}} \\ \hline = \\ \boxed{\text{Reddito Imponibile}} \\ \\ \text{X} \\ \\ \boxed{\% Aliquota fiscale} \\ \boxed{\text{vigente}} \\ \hline = \\ \boxed{\text{Imposte Correnti}} \end{array}$$

# Imposte sul reddito - OIC 25

## Rilevazione della fiscalità differita



(1): Considerare le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.

La Fiscalità differita ha lo scopo di allineare il risultato fiscale al risultato civilistico. Ciò avviene rilevando imposte nel periodo di competenza dei relativi ricavi/costi, seppure essi non risultino fiscalmente imponibili/deducibili nell'esercizio.

	<table border="1"> <tr><td><b>Risultato Ante Imposte Civile</b></td></tr> <tr><td>100</td></tr> </table>	<b>Risultato Ante Imposte Civile</b>	100	X	<table border="1"> <tr><td><b>% Aliquota Fiscale Vigente</b></td></tr> <tr><td>50%</td></tr> </table>	<b>% Aliquota Fiscale Vigente</b>	50%	=	<table border="1"> <tr><td><b>Imposte teoriche</b></td></tr> <tr><td>50</td></tr> </table>	<b>Imposte teoriche</b>	50
<b>Risultato Ante Imposte Civile</b>											
100											
<b>% Aliquota Fiscale Vigente</b>											
50%											
<b>Imposte teoriche</b>											
50											
	<table border="1"> <tr><td><b>Risultato Ante Imposte Civile</b></td></tr> <tr><td>100</td></tr> </table>	<b>Risultato Ante Imposte Civile</b>	100								
<b>Risultato Ante Imposte Civile</b>											
100											
+	<table border="1"> <tr><td><b>Varizioni in aumento</b></td></tr> <tr><td>+50</td></tr> </table>	<b>Varizioni in aumento</b>	+50	X	<table border="1"> <tr><td><b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b></td></tr> <tr><td>50%</td></tr> </table>	<b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b>	50%	=	<table border="1"> <tr><td><b>Imposte differite attive</b></td></tr> <tr><td>-25</td></tr> </table>	<b>Imposte differite attive</b>	-25
<b>Varizioni in aumento</b>											
+50											
<b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b>											
50%											
<b>Imposte differite attive</b>											
-25											
-	<table border="1"> <tr><td><b>Varizioni in Diminuzione</b></td></tr> <tr><td>-30</td></tr> </table>	<b>Varizioni in Diminuzione</b>	-30	X	<table border="1"> <tr><td><b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b></td></tr> <tr><td>50%</td></tr> </table>	<b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b>	50%	=	<table border="1"> <tr><td><b>Imposte differite passive</b></td></tr> <tr><td>+15</td></tr> </table>	<b>Imposte differite passive</b>	+15
<b>Varizioni in Diminuzione</b>											
-30											
<b>% Aliquota Fiscale<sup>(1)</sup></b>											
50%											
<b>Imposte differite passive</b>											
+15											
=	<table border="1"> <tr><td><b>Reddito Imponibile</b></td></tr> <tr><td>120</td></tr> </table>	<b>Reddito Imponibile</b>	120								
<b>Reddito Imponibile</b>											
120											
		X									
	<table border="1"> <tr><td><b>% Aliquota fiscale vigente</b></td></tr> <tr><td>50%</td></tr> </table>	<b>% Aliquota fiscale vigente</b>	50%								
<b>% Aliquota fiscale vigente</b>											
50%											
=	<table border="1"> <tr><td><b>Imposte Correnti</b></td></tr> <tr><td>60</td></tr> </table>	<b>Imposte Correnti</b>	60	+/-	<table border="1"> <tr><td><b>Σ Imposte differite</b></td></tr> <tr><td>-10</td></tr> </table>	<b>Σ Imposte differite</b>	-10	=	<table border="1"> <tr><td><b>Imposte effettive</b></td></tr> <tr><td>50</td></tr> </table>	<b>Imposte effettive</b>	50
<b>Imposte Correnti</b>											
60											
<b>Σ Imposte differite</b>											
-10											
<b>Imposte effettive</b>											
50											





# Rilevazione della fiscalità differita - Sintesi

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.

**Differenza temporanee tassabile**



**imposte differite passive**

**Differenza temporanee deducibile**



**Imposte differite attive**

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

**Differenza Permanente**



**No imposte differite**

- L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello a cui si riferiscono i relativi movimenti finanziari.
- Il trattamento delle imposte sul reddito è il medesimo di quello dei costi sostenuti per la produzione del reddito d'impresa.
- La contabilizzazione delle imposte avviene nel medesimo esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi e i ricavi a cui le imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime.

- Conseguentemente, per il principio della competenza nel bilancio:
  - deve essere recepito il beneficio d'imposta che, pur essendo di competenza degli esercizi futuri è esigibile nell'esercizio in corso (imposte anticipate)
  - devono essere recepite le imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio in corso, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite passive).

**N.B.:** Risulta in contrasto con le finalità e i postulati del bilancio la contabilizzazione delle imposte secondo il criterio della esigibilità (o liquidità), che comporta l'iscrizione solo di quelle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

## Fasi della determinazione di imposte differite

### Differenze temporanee

Individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio.

### Perdite fiscali

Determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo.

### Analisi tempi di rientro

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.

### Calcolo

Calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio.

### Analisi e Valutazione

Analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.

- Non sempre le differenze temporanee sono facilmente identificabili

#### *Esempi:*

- cespiti completamente ammortizzati civilisticamente ma non fiscalmente
  - plusvalenze differite a tassazione
  - costi di manutenzione 'spesati' civilisticamente e 'in ammortamento' ai fini fiscali.
- Ricorrere all'analisi del Modello Unico.
  - Sussiste il divieto di attualizzazione relativamente alle imposte differite attive e passive.

#### Crediti commerciali

Occorre tener presente che se l'ammontare complessivo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti effettuate nei precedenti esercizi è pari o superiore al 5% del valore nominale o del prezzo di acquisto dei crediti, non sono più deducibili le svalutazioni relative a tali crediti e l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio.

La società Alfa, al 31/12/2014, ha crediti commerciali pari a 1.000 €/000. In seguito ad un'approfondita valutazione, il management decide di adeguare il fondo svalutazione crediti (pari a 50 €/000) effettuando un accantonamento d'esercizio pari a 100 €/000. Il fondo svalutazione crediti risulterà dunque pari a 150 €/000.

Poiché il fondo svalutazione aveva già raggiunto la soglia fiscalmente ammissibile del 5% del valore nominale dei crediti, ogni altro accantonamento effettuato non è deducibile nell'esercizio.

La differenza temporanea deducibile è dunque pari a 100 €/000. Su tale differenza saranno rilevate imposte differite attive.

#### Bonus erogati ai dipendenti

Occorre considerare che i compensi in misura fissa degli amministratori sono deducibili nella misura in cui:

- siano stati imputati a conto economico nell'esercizio o in esercizi precedenti
- siano stati effettivamente pagati.

La società Alfa, al 31/12/2013, presentava un debito per compensi da corrispondere agli amministratori per 300 €/000.

Nel corso dell'esercizio sono stati pagati agli amministratori 200 €/000 relativi all'esercizio precedente ed è stato effettuato un accantonamento per l'esercizio 2014 pari a 300 €/000.

Al fine di determinare la propria base imponibile, la società al 31 dicembre 2014 dovrà considerare che:

- i bonus liquidati nell'esercizio, pari a 200 €/000, generano l'annullamento parziale della differenza temporanea deducibile rilevata nell'esercizio precedente
- l'accantonamento dell'esercizio pari a 300 €/000 fa emergere una differenza temporanea deducibile dello stesso importo.

La somma algebrica delle differenza temporanee è dunque pari a 100 €/000.

## Ammortamenti

Ai fini fiscali, gli ammortamenti sono calcolati applicando le aliquote massime previste nell'apposita tabella ministeriale in relazione agli specifici settori di attività.

La società Choco S.p.A. si occupa della lavorazione del cacao, produzione di cioccolata e confetture in genere.

Al 31/12/2014 ha impianti e macchinari per un valore pari a 600 €/000 (costo storico).

Tali beni, sulla base delle considerazioni effettuate dal management in merito alla vita utile, vengono ammortizzati in 4 esercizi.

Pertanto l'ammortamento dell'esercizio è pari a 150 €/000.

Sulla base della tabella ministeriale, in relazione allo specifico settore di attività, l'aliquota da applicare agli impianti e macchinari è pari al 12,5%. Pertanto l'ammortamento fiscalmente deducibile è pari a 75 €/000.

La differenza temporanea deducibile è dunque pari a 75 €/000, data dalla differenza tra l'ammortamento civilistico (150 €/000) e l'ammortamento fiscale (75 €/000).



## Perdite Fiscali

La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

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.

Se la società ritiene che esista il requisito della ragionevole certezza, può rilevare imposte differite attive in relazione alle perdite fiscali conseguite.



### RN4 Perdite Scomputabili

IRES		Liberalità	
RN1	Reddito	1	2
RN2	Perdita		
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento		
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata	in misura piena
	(di cui di anni precedenti)	1	2
RN5	Perdite	Perdite non compensate	Perdite usate
		1	2
RN6		Reddito minimo	Reddito
		1	2
		Start up	ACE
		3	4
RN7	a) di cui		Reddito imponibile
		1	2
RN8	b) di cui		
		1	2
			27,5%

Riporto delle perdite pregresse da scomputare in abbattimento del reddito dell'esercizio:

- nella colonna 1 va specificata la quota di perdite pregresse computabili in diminuzione del reddito in misura non superiore all'80% dello stesso
- nella colonna 2 è evidenziato l'ammontare delle perdite utilizzabili in misura piena in diminuzione del reddito imponibile
- nella colonna 3 va indicato l'ammontare delle perdite dei periodi di imposta precedenti;

## **Analisi tempi di rientro delle differenze temporanee**

L'analisi dei tempi di rientro delle differenze temporanee è finalizzata a:

- Determinare gli intervalli temporali in cui le differenze si annulleranno
- Valutare se gli intervalli temporali di annullamento siano ragionevoli
- Valutare se nell'intervallo temporale in cui si annulleranno le differenze la società prevede di realizzare redditi imponibili sufficienti ad assorbire le differenze stesse.

### Calcolo delle imposte differite

Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.

Differenza temporanea 1

Differenza temporanea 2

Differenza temporanea 3

**$\Sigma$  Differenze temporanee X Aliquota fiscale % = Imposte differite**

Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.

## **Caso Italia: Differenze IRES - IRAP**



Nella determinazione delle imposte differite occorre considerare la differente base imponibile tra IRES e IRAP.

- Le principali differenze riguardano le seguenti componenti di reddito:
  - costi del personale
  - svalutazione crediti
  - oneri e proventi finanziari
  - oneri e proventi straordinari.

### Analisi e valutazione

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

La **ragionevole certezza** è comprovata quando:

-  esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (**pianificazione fiscale**) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
-  negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

## 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:

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

### **Nota Bene:**

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.

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.

#### Se la rivalutazione influisce su RI

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.

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.

#### Se la rivalutazione non influisce su RI

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.



#### Legge di Rivalutazione

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.

#### Tassazione della riserva

La riserva viene tassata solo in caso di distribuzione ai soci.

#### Probabilità di distribuzione

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

Occorre valutare:

- l'andamento storico di distribuzione dei dividendi
- la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante.

#### Differenza temporanea

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.

**Riserva in  
sospensione  
di imposta**

Le operazioni straordinarie sono quelle operazioni che comportano il trasferimento di patrimoni, di aziende, rami di azienda o società.

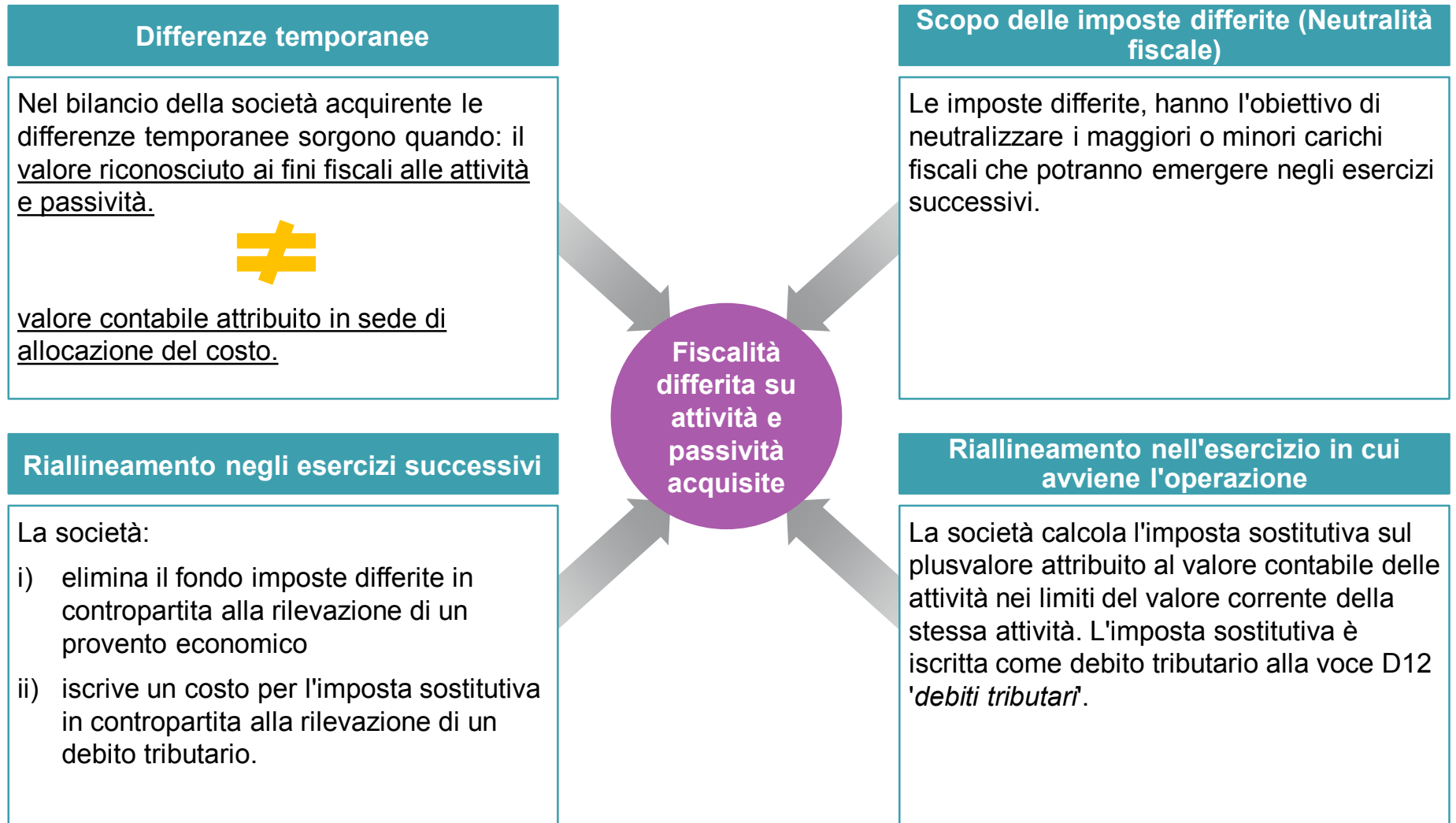
## REGIME FISCALE PREVISTO: NEUTRALITA' FISCALE



Continuità dei valori  
fiscalmente riconosciuti  
prima dell'operazione.

La normativa prevede 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**).



## Affrancamento di attività e passività diverse dall'avviamento (esempio)

→ Operazione di fusione per incorporazione al 31 dicembre 20XX che comporta la rivalutazione di un fabbricato iscritto nella società incorporata (valore netto contabile €100 - valore corrente €150) in contropartita dell'annullamento della partecipazione da cui emerge un disavanzo da fusione da allocare di €35. Aliquota ordinaria 30%, imposta sostitutiva 20%.

### → Ipotesi 1: riallineamento successivo

Dr. Fabbricati €50

Cr. Fondo imposte differite	€15
Cr. Disavanzo fusione	€35

Nell'esercizio successivo si procede al riallineamento del plusvalore del fabbricato riversando a conto economico le imposte differite per €15 e rilevando il costo dell'imposta sostitutiva ( $€50 \cdot 0,2 = €10$ ), con un beneficio complessivo di €5.

### → Ipotesi 2: riallineamento contestuale

Dr. Fabbricati €41,5

Cr. Debiti tributari (imposta sostitutiva)	€6,5
Cr. Disavanzo fusione	€35

Si noti che rispetto all'ipotesi 1, il patrimonio netto risulta inferiore di €5, corrispondenti al 'mancato beneficio' derivante dal riallineamento successivo.

L'avviamento rappresenta la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria.

#### Differenze temporanee che derivano da rilevazione iniziale

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.

#### Differenze temporanee che non derivano da rilevazione iniziale

Le imposte differite derivanti da differenze temporanee imponibili connesse all'avviamento, ove non derivino dalla rilevazione iniziale dell'avviamento, sono contabilizzate.

*Esempio: diverso regime di ammortamento civilistico/fiscale.*

## Affrancamento dell'avviamento par. 80 OIC 25

- L'affrancamento dell'avviamento determina il riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale.
- 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'*.
- Negli esercizi successivi la società dovrà rilevare, qualora emergano, imposte anticipate e/o differite (ad esempio, imposte anticipate per il differente regime tra ammortamento civilistico e fiscale).

### Crediti tributari

La valutazione dei crediti tributari (voce CII5-bis 'crediti tributari') è effettuata secondo la disciplina generale prevista per i crediti nel principio contabile OIC 15 'Crediti'. Gli interessi sui crediti vantati verso l'Erario sono calcolati in base alle modalità previste dalla normativa vigente e riconosciuti per competenza, proporzionalmente al credito in essere.

### Fondo per imposte

La valutazione del fondo imposte è effettuata secondo la disciplina generale prevista dal principio contabile OIC 31 'Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto'. In particolare, nella valutazione delle passività per imposte probabili è necessario tener conto del presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, sulla base di esperienze passate e di situazioni similari.

### Attività e passività per imposte differite

La valutazione delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite è effettuata ad ogni data di riferimento del bilancio applicando le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno.

La società riduce il valore contabile dell'attività se non vi è più la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

### Le informazioni da indicare nella nota integrativa sono:

- ➔ variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo (art. 2427, comma 1, CC).

### Occorre inserire in NI 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.

### Ove rilevante, la nota integrativa indica anche:

- ➔ gli effetti delle operazioni di riallineamento effettuate nell'esercizio
- ➔ il rapporto tra l'onere fiscale corrente e il risultato civilistico.



# Grazie

**Saverio Petruzzelli**

T. 348 3080441

E. [saverio@saveriopetruzzelli.it](mailto:saverio@saveriopetruzzelli.it)