

CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI
CONSIGLIO NAZIONALE RAGIONIERI COMMERCIALISTI ED ECONOMISTI D'IMPRESA

Documento n. 25

IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

SOMMARIO:

SOMMARIO: SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO.

LE IMPOSTE SUL REDDITO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE.

RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI.

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

A. Definizione, caratteristiche e rilevazione.

B. Classificazione.

C. Valutazione.

C.I. Crediti verso erario.

C.II. Crediti d'imposta sui dividendi.

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

D. Definizione, caratteristiche e rilevazione.

E. Classificazione.

F. Valutazione.

F.I. Fondo per imposte.

LE PASSIVITÀ PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE.

G. Definizione e caratteristiche.

H. H. Rilevazione.

H.I. Calcolo della tassazione differita.

H.II. Perdite fiscali.

H.III. Imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate.

H.IV. Ammortamenti anticipati.

I. Esposizione in bilancio.

I.I. Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto.

NOTA INTEGRATIVA.

L. NOTA INTEGRATIVA.

IL BILANCIO CONSOLIDATO.

M. IL BILANCIO CONSOLIDATO.

CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO I.A.S.C.

ALLEGATO I - RICOGNIZIONE TRA ONERE FISCALE DA BILANCIO E ONERE FISCALE TEORICO (IRPEG).

SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO

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

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

Poiché il presente documento tratta alcuni aspetti considerati fortemente innovativi rispetto alla prassi attuale, la Commissione ritiene che la sua concreta applicazione debba aver luogo per i bilanci chiusi dopo il 31 marzo 1999. L'anticipata adozione è comunque incoraggiata. La prima adozione del presente documento comporta, in genere, anche l'iscrizione di imposte differite o anticipate afferenti ad esercizi precedenti. In questo caso, in assenza di un documento che tratti organicamente dei cambiamenti di principi contabili 2, la Commissione precisa che anche tali effetti pregressi debbano essere imputati al conto economico.

LE IMPOSTE SUL REDDITO LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

NORME CIVILISTICHE

Principi generali

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

E' opportuno sottolineare come la legge n. 69 del 26 marzo 1990, con cui il parlamento delegava il governo ad emanare le norme necessarie per dare attuazione alla IV e VII Direttiva CEE, contempla tra i principi e criteri direttivi a cui conformarsi "...assicurare, nella misura compatibile con le leggi vigenti in materia tributaria, l'autonomia dalle disposizioni tributarie di quelle dettate in attuazione della direttiva, comunque, prevedendo che nel conto profitti e perdite (leggasi conto economico) sia indicato in quale misura la valutazione di singole voci sia stata influenzata dalla normativa tributaria..." (art.1, comma 1 punto d, L. n. 69/1990).

Classificazione

L'articolo 2424 Codice Civile prevede che nel passivo di stato patrimoniale siano indicati (i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma):

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

.....

2) Per imposte

.....

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

.....

11) Debiti tributari

.....

L'articolo 2425 Codice Civile prevede che nel conto economico siano indicate (i codici alfabetici e numerici sono quelli utilizzati dalla norma):

.....

E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI

21) Oneri

.....

- imposte relative a esercizi precedenti

.....

e inoltre

22) Imposte sul reddito dell'esercizio

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

Valutazione

Dal Codice Civile non emerge alcuna menzione specifica relativa alla valutazione dei debiti in generale, e quindi dei debiti tributari in particolare; la dottrina prevalente si limita ad affermare che le poste in oggetto non richiedono una vera e propria valutazione essendo iscritte, nella generalità dei casi, al valore nominale

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

L'articolo 2426, 2° comma, precisa che è consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Nota integrativa

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

Il punto 4 del citato articolo impone altresì che vengano indicate le variazioni intervenute nella consistenza delle voci del passivo, con conseguente obbligo di informativa, su tali voci, nella

nota integrativa; per il fondo per imposte l'informativa dovrà individuare in particolare le utilizzazioni e gli accantonamenti.

Lo stesso articolo 2427 richiede, al punto 14, l'indicazione dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e l'evidenziazione dei relativi importi rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico; richiesta analoga è fatta dall'articolo 38, 1° comma, punto o-bis, del D. Lgs. 127/91, per il bilancio consolidato.

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

- le variazioni rispetto all'esercizio precedente, ammesse in casi eccezionali, dei criteri adottati nella valutazione dei debiti e fondi per rischi ed oneri, nelle connesse rettifiche di valore e i relativi effetti sul bilancio (art. 2423-bis);
- le voci dei debiti e dei fondi per rischi ed oneri previste dallo schema di stato patrimoniale che siano state raggruppate per favorire la chiarezza del bilancio (art. 2423-ter);
- la non comparabilità e l'adattamento della comparazione, o la non possibilità di questo, delle voci dei debiti e fondi per rischi ed oneri con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-ter).

Evoluzione della normativa civilistica

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

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

e

25) Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme fiscali.

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

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

Nel frattempo il legislatore fiscale ha progressivamente adeguato le norme del T.U. 917/86 a quelle del Codice Civile, eliminando talune delle divergenze esistenti in termini di criteri di valutazione delle poste di bilancio.

Il legislatore ha voluto concedere la possibilità di effettuare direttamente negli schemi del bilancio d'esercizio solo quelle rettifiche di valore e quegli accantonamenti per i quali la normativa tributaria prevede obbligatoriamente l'iscrizione nel conto economico o nello stato

patrimoniale, pena la perdita del beneficio fiscale, con la condizione di fornire in nota integrativa adeguate informazioni complementari per calcolare gli effetti di tali interferenze fiscali. Ne consegue che le appostazioni di natura fiscale che non richiedono obbligatoriamente l'iscrizione nel conto economico o nello stato patrimoniale devono essere effettuate solo nella dichiarazione dei redditi, in quanto, in assenza di vincoli fiscali all'iscrizione in bilancio delle interferenze fiscali, il bilancio d'esercizio deve obbligatoriamente essere redatto solo secondo le norme del Codice Civile.

La facoltà di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, prevista dal 2° comma dell'art. 2426 del Codice Civile, non deve essere interpretata come una possibilità di non effettuare operazioni espressamente previste da norme civilistiche, ma non da quelle tributarie, come nel caso di ripristino di svalutazioni di immobilizzazioni per perdite durevoli di valore, al venir meno delle cause che avevano dato luogo alla svalutazione.

Va infine sottolineato come l'interpretazione letterale del punto 14) dell'art. 2427, potrebbe portare all'evidenziazione in nota integrativa dei soli effetti sul conto economico delle interferenze fiscali, mentre occorre necessariamente fornire anche gli effetti cumulati nel tempo delle stesse, ai fini di un'informazione completa per il lettore del bilancio.

LEGISLAZIONE FISCALE

L'art. 52, c.1, T.U. 917/86 prevede che "il reddito d'impresa ... è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico"

L'art. 75 detta le norme generali sui costi e ricavi, in particolare definisce il concetto fiscale di competenza che differisce in parte da quello civilistico, in quanto si prevede che i costi e ricavi per i quali l'esistenza non è certa o il relativo ammontare non è determinabile oggettivamente sono imputati nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Il medesimo articolo, prevede che i costi e gli oneri sono deducibili solo se inerenti all'attività da cui derivano i ricavi, certi e determinabili in modo oggettivo; inoltre la loro deducibilità è subordinata all'imputazione al conto economico.

I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non sono imputati al conto economico.

L'art. 64, relativo agli oneri fiscali e contributivi prevede al 1° comma che "le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

Dopo aver considerato la dottrina ragionieristica e la prassi internazionale, ivi inclusi gli Standards dell'International Accounting Standards Committee, e tenuto conto del documento relativo a "Bilancio d'esercizio- Finalità e postulati", vengono enunciati i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a rilevare, valutare e rappresentare i debiti tributari, i fondi per imposte, le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate nel bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi, in un sistema contabile tradizionale a valori storici, nonché atti per l'interpretazione e l'integrazione delle norme di legge in materia.

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono illustrati nel Documento relativo a "Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati", costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e vanno tenuti pertanto presenti nella valutazione dei debiti tributari, dei fondi per imposte e delle imposte differite e anticipate.

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

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

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

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

A. DEFINIZIONE , CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

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

B. CLASSIFICAZIONE

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

I debiti tributari vanno iscritti alla voce D.11 del passivo di stato patrimoniale.

I debiti per le singole imposte devono essere iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano legalmente compensabili, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in quest'ultimo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce C.II.5.

Scadenza

Normalmente i debiti tributari hanno scadenza entro l'esercizio successivo; nel caso esistessero debiti con scadenza oltre l'esercizio successivo, gli stessi devono essere rappresentati distintamente in bilancio.

Natura

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

C. VALUTAZIONE

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

C.I. Crediti verso erario

I crediti verso l'erario devono essere iscritti all'attivo di stato patrimoniale tra gli Altri crediti (voce C-II-5), se non compensabili come indicato al precedente punto B; qualora fossero di ammontare significativo devono essere evidenziati separatamente in nota integrativa.

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

I crediti verso l'erario sono soggetti ai medesimi criteri di valutazione previsti per i crediti.

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

C.II Crediti d'imposta sui dividendi

I crediti d'imposta sui dividendi vanno contabilizzati a conto economico in aumento dei dividendi (voce C.15 di conto economico), avendo come contropartita di stato patrimoniale la voce crediti verso erario (all'interno della voce C.II.5).

In bilancio i dividendi devono essere iscritti in base al principio di competenza, vale a dire nel momento in cui sorge il relativo diritto di credito, momento che corrisponde alla delibera di distribuzione da parte della partecipata; i dividendi da società controllate possono essere iscritti anche in base al principio della "maturazione", ossia nell'esercizio in cui gli utili sono prodotti da parte della società controllata.

Fiscalmente invece i dividendi sono riconosciuti in base al principio di cassa, ossia al momento del loro percepimento, e anche il diritto al relativo credito d'imposta sorge contestualmente all'incasso dei dividendi.

Qualora l'incasso dei dividendi abbia luogo in un esercizio successivo a quello della loro iscrizione in bilancio, per il principio della competenza, nell'esercizio di iscrizione occorre rilevare anche gli effetti fiscali relativi ai dividendi; vanno quindi calcolate le imposte differite, limitatamente all'IRPEG, tenendo conto del relativo credito d'imposta, che deve essere portato ad incremento del dividendo, sebbene il diritto verso l'erario per il credito d'imposta non sia ancora sorto dal punto di vista giuridico. La contropartita di stato patrimoniale non sarà rappresentata dai crediti verso l'erario, ma da una attività per imposte anticipate; nell'esercizio di incasso del dividendo si rileverà nell'attivo di stato patrimoniale il credito verso l'erario, che sarà utilizzato a scomputo delle imposte sul reddito dovute.

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

D. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

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

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

E. CLASSIFICAZIONE

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

L'evidenziazione dei fondi per imposte deve avvenire nella voce B.2 - Fondi per rischi ed oneri del passivo di stato patrimoniale, con separata indicazione dei fondi per imposte differite rispetto agli altri fondi per imposte.

Classificazione minima

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

B FONDI PER RISCHI ED ONERI

.....

2) a. Per imposte

b. Per imposte differite

.....

F. VALUTAZIONE

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

F.I Fondo per imposte

Il fondo per imposte comprende le passività per imposte probabili, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati, quali accertamenti non definitivi, contenziosi in corso e altre fattispecie similari; mentre i debiti tributari certi (che includono anche gli accertamenti definitivi e i contenziosi chiusi) devono essere iscritti alla voce D.11 del passivo.

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

La contropartita a conto economico degli accantonamenti al fondo per imposte imputabili ad esercizi precedenti è normalmente rappresentata dalla voce E.21- Oneri straordinari/Imposte relative a esercizi precedenti; mentre gli accantonamenti di competenza dell'esercizio vanno iscritti alla voce 22 - Imposte sul reddito d'esercizio.

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

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

Fondo imposte differite

Il trattamento delle imposte differite è illustrato al capitolo successivo.

LE PASSIVITA' PER IMPOSTE DIFFERITE E LE ATTIVITA' PER IMPOSTE ANTICIPATE

G. DEFINIZIONI E CARATTERISTICHE

Come già detto nel capitolo "Richiamo dei principi contabili", le imposte sul reddito hanno la natura di oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, conseguentemente, per il principio della competenza, nel bilancio devono essere recepite le imposte che, pur essendo di

competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte anticipate) e quelle che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite).

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

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

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

Le differenze temporanee si distinguono in:

- differenze temporanee tassabili;
- differenze temporanee deducibili.

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

- i componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico (come le plusvalenze su beni patrimoniali e strumentali, le rivalutazioni di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto e i dividendi rilevati per competenza);
- i componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui verranno imputati al conto economico civilistico;
- gli ammortamenti anticipati, se imputati direttamente a riserva di patrimonio netto.

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

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

limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore, come: la svalutazione dei crediti (art. 71, 1° comma), i rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 60, 2° comma T.U. 917/86), l'ammortamento dei beni materiali (art. 67, 2° comma), l'ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art. 68, 1° e 3° comma), l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art. 69, 3° comma), i rischi su cambi (art. 72), i lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art. 73, 1° comma), i costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 73, 2° comma), gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 73, 3° comma) e gli altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (art. 73, 4° comma);

- una deducibilità parzialmente differita, come ad esempio nel caso delle spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili, (art. 67, 7° comma, T.U. 917/86) e delle spese di rappresentanza (art. 74, 2° comma) o facoltativamente differita, come gli adeguamenti, per sopravvenute modificazioni normative e retributive, del fondo di indennità di fine rapporto e dei fondi di previdenza del personale dipendente (art. 70, 2° comma), le spese di ricerca e sviluppo (art. 74, 1° comma) e le spese di pubblicità e propaganda (art. 74, 2° comma); o

- una rilevazione per cassa, come le imposte deducibili (art. 64, 1° comma T.U. 917/86) e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 64, 4° comma);
- i componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al conto economico civilistico.

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

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

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

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

Norme civilistiche

Il D.Lgs. 127/91 non contempla espressamente l'allocazione di importi connessi ai debiti per imposte differite e ai crediti per imposte anticipate di cui si è detto nel precedente capitolo.

Peraltro occorre evidenziare:

- che lo schema economico di cui all'art. 2425 Codice Civile considera le imposte sul reddito costi della gestione e non erogazione di reddito;
- che il principio di competenza dei costi e dei ricavi (enunciato dall'art. 2423 bis, 1° comma, numero 3 Codice Civile) impone di computare le imposte sul reddito secondo competenza e non nell'esercizio in cui le imposte vengono pagate o nell'esercizio al quale si riferisce la dichiarazione dei redditi;
- che il principio dell'effettiva realizzazione degli utili iscrivibili a bilancio (enunciato nell'art. 2423 bis, 1° comma, numero 2 Codice Civile) impone che il risultato d'esercizio tenga conto dell'onere fiscale relativo a quel periodo;
- che il principio di prudenza (enunciato nell'art. 2423 bis, 1° comma, numero 1 del Codice Civile) impone il corretto stanziamento di tutti gli oneri (compresi quelli fiscali).

H. RILEVAZIONE

Si devono rilevare nello stato patrimoniale e nel conto economico gli effetti derivanti dalle differenze temporanee determinatesi come sopra descritto.

Le imposte differite devono essere calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee tra il valore di una attività o di una passività, incluse le voci del patrimonio netto, secondo criteri civilistici e il valore attribuito a quell'attività o a quella passività a fini fiscali, applicando l'aliquota in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno.

Ai fini IRAP le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle IRPEG, a causa della specificità delle norme IRAP in materia di imponibilità e di deducibilità;

conseguentemente occorre effettuare calcoli separati delle imposte differite ai fini IRPEG e ai fini IRAP.

L'onere fiscale dell'esercizio deve essere rappresentato quindi da:

-gli accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;

-l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene siano state pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso, e

-le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tener conto sia delle variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.

Non è consentito utilizzare altri metodi di contabilizzazione.

H.I Calcolo della tassazione differita

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

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

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

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

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

L'iscrizione nello stato patrimoniale dell'attività per imposte anticipate deve essere effettuata solo se esistono i presupposti per il suo riconoscimento, conseguentemente un'imposta anticipata non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, deve essere iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

H.II Perdite fiscali

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

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

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

Se sussistono le condizioni indicate nel paragrafo precedente, il risparmio fiscale connesso a perdite riportabili sarà quindi iscritto nello stato patrimoniale tra i crediti per imposte anticipate, avendo come contropartita a conto economico un accredito della voce 22- Imposte sul reddito dell'esercizio.

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

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

H.III Imposte su utili non distribuiti di controllate e collegate

Nel bilancio d'esercizio deve essere stanziato un fondo per le imposte che la società dovrà pagare sulla distribuzione di utili indivisi delle controllate e delle collegate valutate con il metodo del patrimonio netto; lo stanziamento dovrà essere effettuato nello stesso esercizio in cui si rileva la plusvalenza sulla partecipazione.

Tale stanziamento non va effettuato qualora la distribuzione di tali utili non dia origine a tassazione, per effetto del credito d'imposta, o se è ragionevolmente dimostrabile che gli utili saranno reinvestiti indefinitamente e la partecipazione sarà mantenuta in via permanente.

H.IV Ammortamenti anticipati 35-bis

Gli ammortamenti anticipati effettuati esclusivamente in applicazione della normativa fiscale in aggiunta agli ammortamenti economico-tecnici, devono essere contabilizzati secondo una delle seguenti modalità:

-imputandoli direttamente ad una riserva di patrimonio netto, in sede di distribuzione dell'utile, senza transitare da conto economico (trattamento raccomandato); tale trattamento, consentendo di ottenere benefici fiscali senza alterare la corretta rappresentazione del risultato d'esercizio, è raccomandato dalla Commissione;

-imputandoli a conto economico in aggiunta a quelli ordinari, con contropartita la riduzione delle immobilizzazioni materiali (trattamento consentito); tale trattamento è peraltro, allo stato attuale, consentito in quanto deriva da una prassi ancora in uso;

la Commissione peraltro auspica che le imprese si indirizzino in futuro verso il trattamento raccomandato.

Nel primo caso gli ammortamenti anticipati, non imputati a conto economico, sono deducibili ai fini fiscali se indicati come variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e accantonati in una riserva di patrimonio netto a seguito della delibera assembleare di approvazione del bilancio d'esercizio. Dato che le imposte sul reddito dell'esercizio devono essere calcolate secondo il principio della competenza, a conto economico devono essere iscritte le imposte differite sugli ammortamenti anticipati dedotti unicamente in sede di dichiarazione dei redditi, con contropartita l'apposito fondo del passivo di stato patrimoniale .

Negli esercizi successivi a quello in cui le quote di ammortamento complessivamente dedotte dal reddito d'impresa hanno raggiunto il costo fiscalmente riconosciuto occorre continuare a

iscrivere a conto economico gli ammortamenti ordinari fino a che il loro ammontare non raggiunga il valore ammortizzabile del cespite, dato che l'ammontare complessivo degli ammortamenti iscritti a conto economico nei diversi esercizi deve essere pari al valore del cespite. Ovviamente tali ulteriori ammortamenti ordinari non sono fiscalmente deducibili; conseguentemente il fondo imposte differite verrà addebitato a fronte delle imposte sugli ammortamenti ordinari non deducibili.

Nel secondo caso non vanno stanziati in bilancio le imposte differite anche se l'iscrizione a conto economico degli ammortamenti anticipati comporta un differimento della tassazione. Nella nota integrativa si dovranno comunque indicare i valori delle immobilizzazioni materiali, degli ammortamenti, del patrimonio netto e del risultato di esercizio che si sarebbero iscritti in bilancio se non si fossero contabilizzati gli ammortamenti anticipati; si dovrà altresì indicare l'effetto imposte sul risultato e sul patrimonio netto così rettificati.

Tali informazioni dovranno essere fornite fino a quando l'effetto sul patrimonio netto sarà significativo.

Per le aziende che, avendo in passato utilizzato il metodo consentito, intendessero adottare il metodo raccomandato sono nel seguito fornite le relative modalità di trattamento contabile nell'esercizio di adozione del nuovo metodo.

Gli ammortamenti anticipati accumulati all'inizio dell'esercizio andranno riclassificati in un conto di patrimonio netto denominato "Riserva da ammortamenti anticipati", contestualmente si dovranno accantonare le relative imposte differite, addebitando una riserva di utili indivisi o, in assenza delle stesse, la voce oneri straordinari del conto economico; l'intera operazione dovrà essere deliberata dall'Assemblea.

I. ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Le imposte differite devono essere indicate nel conto economico in un'apposita sottovoce della voce 22 - Imposte sul reddito dell'esercizio, in quanto dette imposte, come quelle correnti sono considerate, costi dell'esercizio. Le imposte anticipate sono iscritte nella stessa voce con segno negativo in quanto concorrono con tale segno ad identificare l'importo delle imposte sul reddito iscritto alla voce 22. Deve inoltre essere fornita un'adeguata informativa in nota integrativa.

Qualora il fondo imposte differite accantonato in esercizi precedenti si riveli esuberante l'eccedenza deve essere imputata a rettifica dell'importo della voce 22b - Imposte differite, salvo il caso in cui il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto.

I crediti per imposte anticipate e i debiti per imposte differite devono essere compensati se la compensazione è consentita giuridicamente. Qualora dalla compensazione emerga un credito occorre valutare la recuperabilità dello stesso, come previsto nel precedente paragrafo H.I.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite devono essere indicate separatamente dalle altre attività e passività, se di ammontare significativo.

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

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

Ad esempio qualora sia necessario stanziare un fondo per oneri relativamente a costi di competenza dell'esercizio, ma che avranno deducibilità fiscale in esercizi futuri, non è consentito accantonare il fondo al netto dell'effetto fiscale positivo che si avrà nell'esercizio in cui si manifesterranno i costi. Lo stanziamento deve invece essere effettuato per l'intero

ammontare dei costi di competenza, rilevando le imposte anticipate correlate, se sussistono i presupposti per il loro riconoscimento.

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

Le attività per imposte anticipate devono essere indicate in un'apposita voce tra i crediti dell'attivo circolante (C.II.5), pur non trattandosi di un credito vero e proprio, non sussistendo infatti il diritto ad esigere un dato ammontare dall'Erario.

I.I Imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto

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

- rivalutazione di beni iscritti nell'attivo di stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi;
- riserve e fondi in sospensione di imposta;
- conferimenti di aziende in regime di sospensione di imposta;
- scissioni in cui la beneficiaria iscrive i beni al valore normale.

NOTA INTEGRATIVA

L. NOTA INTEGRATIVA

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

- a) le variazioni significative intervenute nella consistenza delle voci debiti e crediti tributari, rispetto all'esercizio precedente;
- b) le variazioni intervenute nella consistenza dei fondi, il loro utilizzo e gli accantonamenti effettuati;
- c) debiti tributari di rilevante ammontare e con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio sia a conoscenza;
- d) le rettifiche di valore e gli accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie e la loro incidenza sul risultato dell'esercizio;
- e) la riconciliazione, con le relative spiegazioni, fra l'onere fiscale da bilancio e l'onere fiscale teorico qualora tali differenze siano significative (vedi allegato I);
- f) relativamente ai fondi per imposte:
 - i criteri adottati per lo stanziamento,
 - in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali, qualora non si sia ritenuto opportuno effettuare accantonamenti al fondo per imposte, le motivazioni a supporto del mancato stanziamento;
- g) per quanto concerne le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate:
 - una descrizione delle principali differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate;
 - l'indicazione di eventuali variazioni rispetto all'esercizio precedente nell'aliquota fiscale applicata alle differenze temporanee;

- le motivazioni del mancato stanziamento delle imposte sugli utili non distribuiti di controllate e collegate;
- le imposte differite e anticipate che sono state accreditate o addebitate al patrimonio netto;
- le differenze temporanee, eventualmente raggruppate per natura omogenea, ivi comprese quelle derivanti dalle riserve e dai fondi in sospensione d'imposta, per le quali non si è provveduto allo stanziamento delle relative imposte anticipate o differite e i motivi del mancato stanziamento;

h) relativamente alle perdite fiscali riportabili:

- l'ammontare del risparmio fiscale contabilizzato nel bilancio, relativo a perdite dell'esercizio o a perdite riportabili sostenute in esercizi precedenti, fornendo le motivazioni a supporto dell'iscrizione dello stesso;
- l'ammontare del beneficio fiscale connesso a perdite fiscali riportabili non ancora contabilizzato in bilancio.

BILANCIO CONSOLIDATO

M. IL BILANCIO CONSOLIDATO

Il bilancio consolidato non ha rilevanza fiscale e deve quindi essere depurato dalle interferenze derivanti dalla normativa tributaria che possono essere presenti nei bilanci d'esercizio delle imprese consolidate, inoltre devono essere stanziati le imposte differite derivanti dall'eliminazione delle sopracitate interferenze, nonché dalle rettifiche apportate per uniformare i criteri di valutazione e dalle altre rettifiche di consolidamento.

Il Documento n. 17 - Il bilancio consolidato affronta alcuni argomenti specifici relativi alle imposte e alle imposte differite nel bilancio consolidato, quali:

- l'eliminazione delle partite di natura fiscale (capitolo 9.6);
- il riconoscimento degli effetti fiscali nella determinazione dei valori correnti delle attività e delle passività per la ricostruzione del prezzo di cessione (punto (e) del capitolo 10.2 - Determinazione dei valori che compongono la differenza alla data di acquisto della partecipazione);
- gli effetti fiscali su utili e perdite infragruppo da eliminare (capitolo 11.2, punto c);
- le imposte sugli utili indivisi delle partecipate nel caso di preparazione del bilancio consolidato e di applicazione del metodo del patrimonio netto (capitolo 11.5).

Per quanto concerne gli argomenti sopraelencati si rimanda quindi al Documento citato.

Relativamente alla contabilizzazione delle imposte differite il capitolo 9.7 del documento n. 17 è sostituito dal seguente:

"9.7 CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE DIFFERITE

La normativa sia in tema di bilancio d'esercizio che di bilancio consolidato non detta particolari norme in materia di contabilizzazione delle imposte sul reddito, sia correnti che differite. Tuttavia, anche l'onere per imposte deve essere trattato secondo i principi generali della competenza e della prudenza. Per l'applicazione di detti principi generali, si rende necessario il ricorso ad appropriate regole tecniche rappresentate dal principio contabile n. 24 - Trattamento delle imposte sul reddito.

L'effetto delle imposte differite deve essere rilevato tutte le volte che sussistono differenze temporanee, singolarmente per ciascuna impresa consolidata, anche per effetto delle rettifiche

di consolidamento, tra i valori dell'attivo e del passivo e i valori ai fini fiscali rinvenienti dai bilanci d'esercizio delle società consolidate.

Ancorchè la disciplina originaria dettata dal D.Lgs. 127/91 non faccia esplicito riferimento alla necessità di contabilizzare imposte differite o anticipate, è necessario, per una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio consolidato, rilevare l'effetto fiscale rinveniente dalla eliminazione di poste di natura esclusivamente fiscale e della eventuale rettifica per uniformare i criteri di valutazione delle voci di bilancio (art. 34, 2° comma), nonchè dalle altre rettifiche di consolidamento (ad esempio, dall'eliminazione degli utili/perdite infragruppo)."

Eliminazione delle interferenze fiscali

Nei bilanci d'esercizio delle imprese che vengono consolidate le interferenze fiscali possono essere mantenute o eliminate, infatti gli artt. 2426, comma 2, e 2427, comma 14, del Codice Civile consentono di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, fornendo in nota integrativa le motivazioni e gli importi di tali rettifiche di valore e accantonamenti presenti nel conto economico.

Conseguentemente qualora nei bilanci d'esercizio delle imprese consolidate le interferenze fiscali siano mantenute, si dovrà procedere alla loro eliminazione e allo stanziamento delle eventuali imposte differite correlate, secondo le modalità descritte al paragrafo H, prima di procedere alle operazioni di consolidamento.

Compensazioni

La determinazione delle differenze temporanee e il calcolo delle relative imposte differite avviene sulla base delle singole dichiarazioni dei redditi di ogni impresa consolidata.

Si può procedere alla compensazione fra imposte differite e imposte anticipate delle diverse imprese consolidate, solo se esiste un diritto legale alla compensazione dei saldi.

CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO I.A.S.C.

Si ritiene che il contenuto di questo documento sia sostanzialmente in linea con quanto enunciato dallo I.A.S.C. con riferimento in particolare al documento IAS n. 12. Le più importanti differenze rispetto ai principi internazionali sono le seguenti:

a) Relativamente alla contabilizzazione delle passività per imposte differite si afferma che le stesse non devono essere rilevate qualora vi siano scarse probabilità che tale debito insorga (cap. G), mentre lo IAS 12 prevede che normalmente per tutte le differenze temporanee imponibili debba essere rilevata contabilmente una passività per imposte differite (par. 15).

b) Nella valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate (par. H.I) e nell'iscrizione del beneficio connesso a perdite riportabili (par. H.II) si utilizza l'espressione *ragionevole certezza* invece che il termine *probabilità* utilizzato nello IAS 12 (par. 24 e 34).

c) Per il calcolo delle imposte differite la norma di legge che determina l'aliquota da applicare deve essere emanata alla data di redazione del bilancio (par. H.I), mentre lo IAS 12 (par. 47) prevede anche le aliquote di fatto vigenti alla data di bilancio, ancorché le relative norme di legge non siano state ancora emanate.

Allegato 1

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

Risultato prima delle imposte	1000
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 37%)</i>	370
Differenze temporanee tassabili in esercizi successivi:	
<i>Esempio: Anticipato pagamento di emolumenti agli amministratori</i>	20
Totale	(20)
Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi:	
<i>Esempio: Accantonamenti per rischi su cause legali in corso</i>	80
Totale	80
Rigiro delle differenze temporanee da esercizi precedenti	
<i>Esempio: Svalutazione non dedotta in esercizi precedenti, di immobilizzazioni vendute nell'esercizio</i>	170
Totale	(170)
Differenze che non si riverseranno negli esercizi successivi	
<i>Esempio: Svalutazione non deducibile delle spese di rappresentanza</i>	21
Totale	21
Imponibile fiscale	911
<i>Imposte correnti sul reddito dell'esercizio</i>	337
Determinazione dell'imponibile IRAP	
Differenza tra valore e costi della produzione	600
Costi non rilevanti ai fini IRAP	258
Totale	858
<i>Onere fiscale teorico (aliquota 4,25%)</i>	36,4
Differenza temporanea deducibile in esercizi successivi:	
<i>Esempio: svalutazione del magazzino</i>	22
Imponibile IRAP	880
IRAP corrente per l'esercizio	37,4