

***A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI***

Milano, 15 marzo 2001

Circolare n. 6/2001

IMPOSTE DIFFERITE: SECONDO ANNO D'APPLICAZIONE

Premessa

L'esercizio chiuso al 31 dicembre 1999 ha rappresentato, nella generalità dei casi, il primo anno d'applicazione della disciplina relativa al trattamento in bilancio della cosiddetta fiscalità differita, contenuta nel principio contabile n.25 emesso dai Consigli Nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri, la cui (prima) applicazione doveva aver luogo per i bilanci chiusi al 31 dicembre 1999.

Il presente lavoro ha quindi come obiettivo, all'approssimarsi della chiusura dei bilanci al 31 dicembre 2000, quello di riesaminare i punti fondamentali della disciplina in oggetto, così come di seguito individuati:

- 1) *Definizioni*
- 2) *Condizioni per la rilevazione in bilancio delle imposte differite*
- 3) *Esposizione in bilancio delle imposte differite*
- 4) *Aliquote Irpeg/Trap per il calcolo delle imposte differite*
- 5) *Informazione da fornire in nota integrativa*
- 6) *Procedura di riversamento delle imposte differite*
- 7) *Riclassificazione in bilancio degli ammortamenti anticipati*

1. Definizioni

La fiscalità differita è originata dalle differenze temporanee esistenti tra i criteri di imputazione di un componente positivo o negativo di reddito ai sensi della normativa fiscale rispetto alle regole civilistiche.

Le differenze temporanee, tra l'utile civilistico prima delle imposte ed il reddito imponibile, sono classificate come differenze temporanee tassabili e differenze temporanee deducibili nei successivi esercizi.

1.1. Differenze temporanee tassabili

Tali differenze sono costituite da ricavi a imponibilità differita o da costi dedotti anticipatamente rispetto all'esercizio di iscrizione in bilancio, e generano passività per imposte differite.

Sono esempi di differenze temporanee che determinano passività per imposte differite:

- a) componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui saranno imputati al conto economico come:*
- plusvalenze su beni patrimoniali (art.54, comma 4 del t.u.i.r.);
 - rivalutazioni di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto (art.54, comma 2-bis del t.u.i.r.);
 - dividendi rilevati per competenza (art.56, comma 2 del t.u.i.r.);
 - proventi conseguiti a titolo di contributo o liberalità (art.55, comma 3, lett. b) del t.u.i.r.).
- b) componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui saranno imputati al conto economico;*
- c) ammortamenti anticipati, se imputati direttamente a riserva di patrimonio netto (art.67, comma 3 del t.u.i.r.).*

1.2. Differenze temporanee deducibili

Le differenze temporanee deducibili sono costituite da costi a deducibilità differita o da ricavi tassati anticipatamente rispetto al momento della loro iscrizione in bilancio, e generano attività per imposte anticipate.

Sono esempi di differenze temporanee che determinano attività per imposte anticipate:

- a) *i limiti di deducibilità per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore come:*
- svalutazioni dei crediti (art.71 del t.u.i.r.);
 - accantonamenti per rischi contrattuali relativi a lavori in corso su ordinazione (art.60, comma 3 del t.u.i.r.);
 - ammortamento dei beni materiali (art.67, comma 2 del t.u.i.r.);
 - ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art.68, commi 1 e 3 del t.u.i.r.);
 - ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art.69 del t.u.i.r.);
 - accantonamento per rischi su cambi (art.72 del t.u.i.r.);
 - lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art.73, comma 1 del t.u.i.r.);
 - costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art.73, comma 2 del t.u.i.r.);
 - oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art.73, comma 3 del t.u.i.r.);
 - altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (art.73, comma 4 del t.u.i.r.).
- b) *una deducibilità parzialmente differita dei componenti di reddito come:*
- quota delle spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedente il 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili e deducibile in 5 esercizi (art.67, comma 7 del t.u.i.r.);

- spese di rappresentanza per la quota deducibile in 5 esercizi (art.74, comma 2 del t.u.i.r.).
- c) *una deducibilità facoltativamente differita per i componenti di reddito come:*
 - gli adeguamenti, per sopravvenute modificazioni normative, del fondo indennità di fine rapporto e dei fondi di previdenza del personale dipendente (art.70, comma 2 del t.u.i.r.);
 - spese per ricerca e sviluppo (art.74, comma 1 del t.u.i.r.) e spese per pubblicità e propaganda (art.74, comma 2 del t.u.i.r.).
- d) *una rilevazione per cassa dei componenti di reddito che sono imputati civilisticamente sulla base del principio della competenza economica come:*
 - compensi ad amministratori (art.62, comma 3 del t.u.i.r.);
 - le imposte deducibili (art.64, comma 1 del t.u.i.r.);
 - INVIM decennale (art.64, comma 2 del t.u.i.r.);
 - contributi ad associazione sindacali e di categoria (art.64, comma 4 del t.u.i.r.).
- e) *componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui saranno imputati a conto economico;*
- f) *riporto a nuovo delle perdite fiscali (art.102 del t.u.i.r.).*

2. Condizioni per la rilevazione in bilancio delle imposte differite

L'iscrizione in bilancio della fiscalità differita deve rispettare le precise condizioni individuate dal principio contabile n.25; in particolare:

- a) le imposte anticipate devono essere contabilizzate, nel rispetto del principio della prudenza, cioè solo se sussiste una ragionevole certezza del loro futuro recupero comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali pluriennali attendibili;

- b) le imposte differite non devono essere contabilizzate qualora vi siano scarse probabilità che in futuro tali debiti fiscali insorgano (controllo del cosiddetto *probability test*); il principio contabile razionale cita, in proposito, il caso delle riserve o fondi in sospensione d'imposta per i quali non si prevede in futuro una modalità di utilizzo tale da determinarne la tassabilità.

La Consob, nella Comunicazione DAC/ 99059010 del 30 luglio 1999 indirizzata alle società quotate nei mercati regolamentati, ha indicato, nei piani finanziari e tributari, attendibilmente fondati, sviluppati dall'azienda, degli utili punti di riferimento per la valutazione e iscrizione delle imposte differite passive ed anticipate nel bilancio.

3. Esposizione in bilancio delle imposte differite

L'esposizione nello stato patrimoniale e nel conto economico delle imposte differite deve avvenire con le seguenti modalità:

- la voce 22 *Imposte sul reddito dell'esercizio* va suddivisa in due sottovoci: la 22a - *Imposte correnti* e la 22b - *Imposte differite*. La suddivisione può essere fatta, in alternativa, nella nota integrativa;
- le imposte differite passive devono essere contabilizzate nel conto economico nella sottovoce 22b - *Imposte differite*, a fronte dell'accantonamento nella voce B.2 *Fondo rischi ed oneri per imposte differite* del passivo dello stato patrimoniale;
- le imposte anticipate devono essere contabilizzate nel conto economico sempre nella sottovoce 22b - *Imposte differite*, ma con segno negativo, in contropartita alla voce C.II.5 dell'attivo circolante.

I crediti per imposte anticipate e i debiti per imposte differite devono essere compensati se la compensazione è consentita giuridicamente.

Bankitalia, relativamente alla fiscalità differita delle banche e degli intermediari finanziari, ha ammesso (provvedimento del 3 agosto 1999) la compensazione tra attività per imposte anticipate e debiti per imposte differite quando queste:

- a) sono relative alla medesima imposta;
- b) sono riferite al medesimo soggetto;
- c) scadono nel medesimo periodo temporale.

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

Aliquote Irpeg/Irap per il calcolo delle imposte differite

Il principio contabile n.25 stabilisce che, le imposte differite attive e passive, devono essere calcolate sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, tenendo conto delle eventuali variazioni d'aliquota apportate con leggi già emanate alla data di redazione del bilancio.

Ai fini Irpeg e Irap, attesa la diversa determinazione della base imponibile, occorre inoltre effettuare calcoli separati per la determinazione della relative differenze temporanee.

Nell'ipotesi in cui siano previsti differenti aliquote fiscali da applicare a differenti livelli di reddito, come nel caso della Dit, le imposte differite vanno calcolate utilizzando le aliquote medie attese negli esercizi in cui le differenze temporanee si presuppone saranno riversate, oppure, nel caso tali previsioni siano particolarmente difficoltose, utilizzando l'aliquota effettiva dell'ultimo esercizio.

4. Informazione da fornire in nota integrativa

Il principio contabile nazionale prevede che debbano essere fornite nella nota integrativa le seguenti informazioni:

- una descrizione delle principali differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate;
- le aliquote fiscali applicate per il calcolo delle imposte differite e le eventuali variazioni intervenute rispetto all'anno precedente;
- le motivazioni del mancato stanziamento delle imposte sugli utili non distribuiti di controllate e collegate;
- le imposte differite e anticipate che sono accreditate o addebitate al patrimonio netto;
- le differenze temporanee, raggruppate per natura omogenea, comprese quelle derivanti da riserve e dai fondi in sospensione d'imposta, che non sono state iscritte nel bilancio e le motivazioni del mancato stanziamento;
- 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;
- è, inoltre, consigliabile indicare in maniera specifica gli importi delle imposte differite relative all'Irpeg e all'Irap.

5. Procedura di riversamento delle imposte differite

La fiscalità differita di competenza dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2000, dovrà essere determinata considerando sia gli eventi che hanno generato l'iscrizione delle imposte differite nell'esercizio precedente, sia gli eventi che hanno determinato differenze temporanee nell'esercizio corrente.

Al fine di comprendere il trattamento delle imposte differite al momento della loro iscrizione nel secondo anno d'applicazione della relativa disciplina si forniscono i seguenti esempi, con riferimento a due ipotetiche operazioni di gestione che generano differenze temporanee.

6.1. Differenze temporanee deducibili

La società rileva nel conto economico dell'esercizio 1999, nel rispetto del principio della competenza, i compensi all'Amministratore; tali compensi saranno, tuttavia, corrisposti solo nel corso dell'esercizio successivo.

Si determina, in questo caso, una variazione in aumento del risultato civilistico dell'anno 1999, in base alla quale l'imposta va corrisposta anticipatamente rispetto alla competenza economica; ciò comporta l'insorgere di crediti a fronte di imposte da corrispondersi in futuro.

Al fine di neutralizzare l'effetto della differenza temporanea, la società calcola le imposte anticipate:

ANNO 1999	
Utile ante imposte	80
+ compensi Amministratore non corrisposti	20
Reddito imponibile	100
Imposte dell'esercizio (37 %)	(37)
Imposte anticipate (20 x 37 %)	7,4
Utile dopo le imposte (80 - 37 + 7,4)	50,4

Nell'esercizio 2000 la società porterà in deduzione dal reddito imponibile il compenso pagato all'Amministratore, con conseguente variazione in diminuzione del risultato civilistico nella dichiarazione dei redditi.

Al fine di annullare l'effetto della differenza temporanea, si utilizzerà il credito per imposte anticipate iscritto in bilancio nell'esercizio precedente, come evidenziato di seguito:

ANNO 2000	
Utile ante imposte	80
meno compensi Amministratore corrisposti	(20)
Reddito imponibile	60
Imposte dell'esercizio (37 %)	(22,2)
<i>Reversal</i> imposte anticipate	(7,4)
Utile dopo le imposte (80 - 22,2 - 7,4)	50,4

6.2. Differenze temporanee tassabili

La società rileva nel conto economico dell'esercizio 1999, nel rispetto del principio della competenza, una plusvalenza pari a Lit.20 derivante dalla cessione di un cespite aziendale. La tassazione di tale plusvalenza è rateizzata in 5 anni, ai sensi dell'art.54, comma 4 del t.u.i.r.

La quota della plusvalenza rinviata al futuro, determina una differenza temporanea tassabile nei successivi esercizi.

Al fine di neutralizzare l'effetto della differenza temporanea, la società calcola le imposte differite anche sulla quota di plusvalenza la cui tassazione è stata rinviata ai futuri esercizi:

ANNO 1999	
Utile ante imposte	80
meno 4/5 plusvalenza	(16)
Reddito imponibile	64
Imposte dell'esercizio (41,25 %)	(26,4)
Imposte differite (16 x 41,25 %)	(6,6)
Utile dopo le imposte (80 - 26,4 - 6,6)	47

Nell'esercizio 2000 (e nei successivi) la società imputerà la quota di competenza in aggiunta al reddito civilistico di periodo.

Al fine di annullare l'effetto della differenza temporanea, si utilizzerà il fondo imposte differite costituito nell'esercizio precedente, come evidenziato nella pagina seguente:

ANNO 2000	
Utile ante imposte	80
+ 1/5 plusvalenza	4
Reddito imponibile	84
Imposte dell'esercizio (41,25 %)	(34,65)
<i>Reversal</i> imposte differite	1,65
Utile dopo le imposte (80 - 34,65 + 1,65)	47

Il riversamento delle imposte differite si esaurirà nell'esercizio 2004, in uno con il differimento della tassazione della plusvalenza cui le stesse si riferiscono.

6. Riclassificazione in bilancio degli ammortamenti anticipati

A conclusione della breve disamina sugli aspetti di maggior rilievo riguardanti la contabilizzazione delle imposte differite, ricordiamo che l'art.6, comma 7 della l. 23 dicembre 2000, n.388 (Finanziaria 2001), consente, ai soggetti che in precedenti esercizi hanno contabilizzato gli ammortamenti anticipati a diretta riduzione del costo dei beni, di riclassificare tali ammortamenti imputandoli nella speciale «Riserva da ammortamenti anticipati», prevista dall'art.67, comma 3 del t.u.i.r.; la riserva dovrà essere iscritta al netto dell'importo destinato al fondo imposte differite.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che:

- la riserva così costituita assume rilevanza anche ai fini Dit, ma solo per la quota relativa agli ammortamenti anticipati contabilizzati successivamente all'esercizio in corso al 30 settembre 1996 (circolare del 3 gennaio 2001, n.1/E). Il ministero ha, quindi, rivisto una precedente interpretazione (circolare del 17 maggio 2000, n.98/E - quesito 1.4.2), con la quale aveva negato la natura di accantonamento di utili alle riserve formate con l'indicata riclassificazione, precludendo, in buona sostanza, la possibilità di utilizzare le stesse ai fini Dit;
- la disposizione opera solo con riferimento all'ipotesi di riclassificazione degli ammortamenti anticipati pregressi, e può trovare applicazione anche per i bilanci che saranno approvati nei prossimi anni, ma ovviamente, sempre con riferimento agli ammortamenti anticipati contabilizzati a diretta riduzione del costo dei beni prima dell'entrata in vigore della norma (circolare del 26 gennaio 2001, n.5/E).