

## IAS 12: IMPOSTE sul REDDITO

*Analisi e applicazione del principio di competenza economica Ias 12 in merito all'iscrizione in bilancio delle imposte sul reddito.*

di Emanuele Rossi \*

**A**nche i **sogetti Ias**, al pari di quelli **non Ias**, sono **tenuti ad iscrivere in bilancio i componenti positivi e negativi di reddito**, rispettando il principio della competenza economica. In un precedente intervento (1) ci si è occupati della corretta iscrizione dei ricavi e dei costi afferenti i medesimi secondo quanto previsto dal principio contabile Ias 18. Nel presente lavoro, sempre in ottica Ias/Ifrs, verrà trattata l'applicazione e del principio di competenza economica, in merito all'iscrizione in bilancio delle imposte sul reddito. L'analisi verterà sul principio contabile Ias 12 «**Imposte sul reddito**», e sulle due interpretazioni fornite, a riguardo, dallo *Standing interpretations committee* (di seguito Sic): Sic 21, «**Imposte sul reddito – recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili**», e Sic 25, «**Imposte sul reddito – cambiamenti di condizione fiscale di un'impresa o dei suoi azionisti**». In particolare, ci si occuperà della **problematica** inerente la **fiscalità differita** e di come l'**applicazione** di tale convenzione contabile si sia ridotta a seguito delle modifiche di cui all'art. 1, co. da 58 a 61, L. 24 dicembre 2007, n. 244 [CFF 6195] (Finanziaria 2008).

### IMPOSTE CORRENTI e IMPOSTE di COMPETENZA

Come noto, a fine esercizio, un'impresa è tenuta ad iscrivere in bilancio le imposte sul reddito da corrispondere allo Stato di appartenenza. (2) L'imposta è

corrisposta sulla base della capacità contributiva evidenziata nel periodo e viene conteggiata applicando le aliquote d'imposta Ires e Irap (3) all'imponibile fiscale cui si perviene, rettificando l'utile di periodo di tutte le variazioni in aumento ed in diminuzione richieste dal D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Tali **rettifiche** sono dovute al fatto che, in ambito fiscale, il principio di competenza economica non sempre viene applicato con le stesse regole valevoli ai fini della determinazione del reddito. (4) Componenti positive e negative di reddito, possono, da un punto di vista fiscale, non essere rilevanti, o esserlo in periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta la relativa iscrizione in bilancio; il che determina una **discrasia** tra **utile civilistico** ed **imponibile fiscale**, con la **conseguente deduzione e/o tassazione** di taluni costi e ricavi, in periodi d'imposta diversi rispetto a quello in cui gli stessi hanno concorso alla formazione del risultato d'esercizio. È facile intuire, quindi, come le imposte correnti, ovvero sia le imposte determinate moltiplicando l'imponibile fiscale per le aliquote d'imposta di cui sopra, non sempre corrispondano all'onere tributario di competenza. A tale fine, è **necessario rettificare l'importo delle imposte correnti stanziato a conto economico**, in modo da tenere conto degli effetti tributari che, seppure si manifesteranno solo in futuro, traggono origine da accadimenti aziendali verificatisi nell'esercizio. La **rettifica** delle imposte correnti avviene **mediante iscrizione in bilancio della fiscalità differita**.

\* *dottore commercialista e revisore contabile in Albano Laziale (RM) – componente della Commissione diritto societario dell'Odcec di Roma.*

(1) Si vedano A. Chirico, E. Rossi, «Ias 18: principio di competenza economica e realizzazione dei ricavi», in questa Rivista n. 24/2008, pagg. 56 e segg.

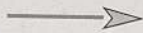
(2) Intendendo per Stato di appartenenza lo Stato dove la società detiene la sua residenza, ai sensi del co. 3, art. 73, Tuir [CFF 5173].

(3) A far data dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (nella maggior parte dei casi, esercizio 2008), per effetto dei co. 33 e 50, art. 1, Finanziaria 2008, le nuove aliquote d'imposta Ires e Irap sono rispettivamente del 27,5% e 3,9%.

(4) Regole dettate dai principi contabili internazionali, per i soggetti Ias, e dalle norme contenute nel Codice civile, opportunamente integrate da quanto previsto dai principi contabili nazionali, per i soggetti non Ias.

**Imposte correnti e imposte di competenze**

Imposte correnti



Rettifiche imposte differite



Imposte di competenza

**DIFFERENZE di CARATTERE PERMANENTE e TEMPORANEO**

Non tutte le **variazioni** effettuate in dichiarazione comportano l'iscrizione in bilancio della fiscalità differita, ma solo quelle di **carattere temporaneo**, destinate a riassorbirsi nel tempo.

Al contrario, le **variazioni di carattere permanente**, per le quali non è previsto alcun riassorbimento, **non comportano la rilevazione della fiscalità differita**, in quanto il componente di reddito eliso in sede dichiarativa non parteciperà mai alla formazione del reddito imponibile, né nel periodo n, né in quelli a seguire. Sempre in riferimento alle variazioni di carattere permanente, queste possono essere di tipo positivo o negativo: sono **positive** le variazioni che consentono una **riduzione del carico impositivo** rispetto a quello nominale esposto in bilancio (per fare alcuni esempi, costituiscono variazioni permanenti positive le variazioni in diminuzione connesse a proventi esenti, come le plusvalenze da cessione di partecipazioni Pex ex art. 87, Tuir [CFF 5187], oppure, come la quota parte dei dividendi riscossi, esclusi da tassazione ai sensi dell'art. 89, Tuir [CFF 5189]). Dall'altra, costituiscono variazioni permanenti di **tipo negativo**, le variazioni in aumento che comportano un **aggravio del carico impositivo**, rispetto a quello nominale esposto in bilancio. Ciò accade, quando la normativa fiscale prevede il **disconoscimento** di talune **componenti negative** di reddito **transitate a conto economico** (ad esempio, minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni Pex ex art. 87, Tuir, oppure oneri non inerenti l'attività d'impresa, di cui al co. 5, art. 109, Tuir [CFF 5209]).

Tornando alle **variazioni di carattere temporaneo**, dato che queste sono destinate a riassorbirsi nel tempo, la **mancata iscrizione** in bilancio della relativa fiscalità differita, comporta, sul piano civilistico, una **violazione del principio di competenza economica**. Ciò in quanto le imposte correnti relative all'anno in cui avviene il riassorbimento sono conteggiate tenendo

conto di variazioni approntate in dichiarazione, relative ad accadimenti aziendali manifestatisi nei bilanci di precedenti esercizi.

**IMPOSTE DIFFERITE ATTIVE ed IMPOSTE DIFFERITE PASSIVE**

Mediante l'iscrizione della fiscalità differita, come accennato, viene rettificato l'importo delle imposte correnti stanziato in bilancio, al fine di tenere conto degli effetti tributari futuri, legati al differimento di tassazione/deduzione di talune componenti di reddito. Il **differimento** può **derivare da esigenze di tax planning**, quali la rateizzazione di plusvalenze patrimoniali finalizzato all'alleggerimento del carico impositivo, oppure può essere dettato da precisi **obblighi di carattere fiscale**, come nel caso di tassazione per cassa di componenti di reddito iscritte in bilancio secondo il criterio di competenza. A seconda dei casi, si è soliti **distinguere** tra:

- **differenze di carattere temporaneo deducibili**, per le quali occorre iscrivere in bilancio **imposte differite attive**, e
- **differenze di carattere temporaneo tassabili**, per le quali occorre iscrivere in bilancio **imposte differite passive**.

Riguardo alle prime, si è in presenza di una **differenza di carattere temporaneo deducibile** quando la normativa fiscale consente (**tax planning**) oppure obbliga l'operatore ad eseguire in sede dichiarativa una variazione in aumento, al fine di rimandare al futuro la deduzione di un determinato componente negativo di reddito. Il fatto che la deduzione non sia del tutto preclusa, ma solo rimandata, comporta l'**obbligo di iscrizione delle imposte differite attive**, le quali rappresentano il beneficio connesso alle minori imposte che verranno pagate in futuro, nel momento in cui il componente negativo di reddito, divenuto deducibile, comporterà l'esecuzione in dichiarazione di una variazione in diminuzione, pari all'importo precedentemente non dedotto.

**Esempio n. 1**

Si ipotizzi il caso in cui, nell'esercizio n, nel conto economico della società Alfa S.p.a., sia presente un compenso amministrativo non corrisposto pari ad € 50.000. Come noto, ai sensi del co. 3, art. 95, Tuir [CFF 5195], i **compensi** spettanti agli **amministratori** delle **società soggette all'Ires** sono **deducibili** per **cassa** e non secondo il criterio di competenza. Segue che:

- continua -

- segue - **Esempio n. 1**

**Conto economico Alfa S.p.a., esercizio n.**

Costi		Ricavi	
Acquisti	€ 8.000.000,00	Vendite	€ 10.000.000,00
Compenso amministrativo	€ 50.000,00		
<b>Totale</b>	<b>€ 8.050.000,00</b>	<b>Totale</b>	<b>€ 10.000.000,00</b>
<b>Utile a pareggio</b>	<b>€ 1.950.000,00</b>		

Ai fini fiscali:

Utile di partenza:	€ 1.950.000,00
Compenso amministrativo	€ 50.000,00 +
<b>Imponibile fiscale</b>	<b>€ 2.000.000,00</b>

**Iscrizione imposte correnti (considerata solo Ires al 27,5%):**

Imposte correnti Ires (conto economico)	a Debiti tributari (stato patrimoniale)	€ 550.000,00
---	---	--------------

**Iscrizione imposte differite attive:**

Attività imposte anticipate (stato patrimoniale)	a Imposte anticipate (conto economico)	€ 13.750,00
--	--	-------------

Mediante l'iscrizione di imposte differite attive per € 13.750,00, non si fa altro che **neutralizzare** le **maggiori imposte correnti iscritte nell'anno n**, a seguito della temporanea indeducibilità del compenso amministrativo, evidenziando così in bilancio, per differenza, le imposte di competenza:

€ 536.250 (imposte di competenza esercizio n) = € 550.000 (imposte correnti) - € 13.750 (imposte differite attive).

Nell'**esercizio** in cui il **compenso amministrativo** verrà **pagato** (supponiamo, sia l'esercizio n + 1), divenendo quindi deducibile, ne verrà data **evidenza in bilancio**, mediante rigiro delle imposte differite attive a suo tempo stanziato. Così facendo, viene **neutralizzato l'effetto positivo**, relativo alle minori imposte correnti iscritte nell'esercizio n + 1, in quanto di tale beneficio è già stata data evidenza nel bilancio dell'esercizio n.

Nell'esercizio in cui avviene il pagamento del compenso amministrativo:

Utile di partenza:	-
Compenso amministrativo	€ 50.000,00 -
<b>Imponibile fiscale</b>	<b>-</b>

**Rigiro imposte anticipate:**

Imposte anticipate (conto economico)	a Attività imposte anticipate (stato patrimoniale)	€ 13.750,00
--------------------------------------	--	-------------

Discorso analogo vale per le **differenze di carattere temporaneo tassabili**. In questo caso, però, invece di un differimento di deduzione, avviene un **differimento di tassazione**. Corre l'**obbligo** quindi di **evidenziare**

il **temporaneo differimento**, mediante iscrizione in bilancio delle imposte differite passive; in tal modo, l'onere tributario corrente viene rettificato, evidenziando quello di competenza dell'esercizio.

**Esempio n. 2**

Si ipotizzi il caso in cui l'organo amministrativo della società Alfa S.p.a., ai sensi del co. 4, art. 86, Tuir (cfr. 5186), decida di rateizzare la plusvalenza realizzata mediante vendita di un bene strumentale posseduto da più di tre anni.

Plusvalenza di € 10.000,00, rateizzata in cinque esercizi.

**Conto economico Alfa S.p.a., esercizio n.**

Costi		Ricavi	
Acquisti	€ 8.000.000,00	Vendite	€ 10.000.000,00
		Plusvalenze	€ 10.000,00

- continua -

– segue – **Esempio n. 2**

Totale	€ 8.000.000,00	Totale	€ 10.000.000,00
<b>Utile a pareggio</b>	<b>€ 2.010.000,00</b>		
Ai fini fiscali:			
Utile di partenza:	€ 2.010.000,00		
4/5 plusvalenza	€ 8.000,00 –		
Imponibile fiscale	€ 2.002.000,00		
<b>Iscrizione imposte correnti (considerata solo Ires al 27,5%):</b>			
Imposte correnti Ires (conto economico)	a Debiti tributari (stato patrimoniale)		€ 550.550,00
<b>Iscrizione imposte differite passive:</b>			
Imposte differite (conto economico)	a Fondo imposte differite (stato patrimoniale)		€ 2.200,00
<p>In tal modo, le imposte correnti relative all'esercizio n vengono integrate al fine di tenere conto di quelle relative ai quinti per i quali è avvenuto il differimento della tassazione. Le <b>imposte relative alla tassazione differita</b> sono infatti di <b>competenza dell'esercizio n</b>. Nel momento poi in cui <b>ciascun quinto</b> verrà <b>tassato</b>, lo <b>storno delle imposte differite</b> consentirà di <b>annullare le maggiori imposte correnti</b> stanziare negli <b>esercizi n + 1, 2, 3, 4</b>, perché relative a variazioni che trovano ragion d'essere in un accadimento aziendale di competenza dell'esercizio n.</p>			
<b>Nell'esercizio in cui avviene la tassazione di ciascun quinto:</b>			
Utile di partenza:			
Quinto plusvalenza	€ 2.000,00 –		
Imponibile fiscale			
<b>Rigiro imposte anticipate:</b>			
Fondo imposte differite (stato patrimoniale)	a Imposte differite (conto economico)		€ 550,00

**FISCALITÀ DIFFERITA  
nella PRASSI INTERNAZIONALE**

Quanto detto sin qui trova applicazione sia in riferimento ai **soggetti Ias**, che ai **soggetti non Ias**. Nel proseguo verrà approfondito il contenuto del già citato principio contabile Ias 12 alla luce delle novità introdotte dalla Finanziaria 2008.

In precedenza è stato detto come ad una **differenza temporanea tassabile corrisponda** un differimento di tassazione, dovuto al fatto che al maggior valore contabile dell'attività, rispetto al suo valore fiscale evidenziato in dichiarazione, nel momento del riassorbimento, seguirà un **maggior valore imponibile rispetto a quello esposto in bilancio**, i cui **effetti** in termini di **maggiori imposte correnti**, devono essere sterilizzati mediante **rigiro della fiscalità differita passiva** precedentemente appostata in bilancio.

Allo stesso modo, è stato evidenziato come ad una **differenza temporanea deducibile** corrisponda un differimento di deduzione, dovuto al fatto che, al minore valore contabile dell'attività, rispetto al relativo

valore fiscale evidenziato in dichiarazione, all'atto del riassorbimento, seguirà un **maggior valore deducibile rispetto alle risultanze contabili**, i cui **effetti** in termini di **minori imposte correnti**, devono essere neutralizzati in base al **rigiro delle imposte differite attive** precedentemente iscritte in bilancio.

**Presupposto** per l'iscrizione della fiscalità differita, è, comunque, l'emersione di una **differenza tra utile di bilancio ed imponibile fiscale**, destinata a riassorbirsi nel tempo: ovverosia una differenza di carattere temporaneo. A tal proposito, per effetto del riformulato art. 83, Tuir [CFF 5183], (5) per il quale: «Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (Ce) 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili», nei confronti dei **soggetti Ias** le ipotesi di **emersione di differenziali** di carattere temporaneo tra utile di bilancio ed imponibile fiscale sono **destinate a ridursi**.

(5) Così modificato dai co. 33 e 58, art. 1, L. 244/2007.

## IAS 12: IMPOSTE sul REDDITO

Ciò in quanto, per tali soggetti, la volontà legislativa è quella di abbandonare il principio di neutralità fiscale di cui al D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, in favore di una rilevanza fiscale del bilancio di esercizio, nei limiti disposti appunto dal nuovo art. 83, Tuir. La **rilevanza ai fini fiscali della posta contabile stanziata in bilancio fa sì che venga meno il presupposto per l'iscrizione della fiscalità differita**, in quanto, non emergendo il differenziale di carattere temporaneo, non si dà luogo ad alcun riassorbimento.

Per capire appieno i nuovi limiti di rilevanza fiscale testé citati, occorre rifarsi al contenuto del decreto attuativo, di cui al co. 60, art. 1, Finanziaria 2008 [CFF 6195]. Ai sensi dell'art. 2 della bozza del decreto ad oggi in circolazione, la rilevanza fiscale è circoscritta alla rappresentazione contabile di accadimenti aziendali rientranti nella disciplina di cui ai co. 1 e 2, art. 109, Tuir. Si tratta in sostanza della **contabilizzazione di atti di compravendita e dello scambio di servizi**, avvenuto tra entità terze.

Per fare un esempio, per il soggetto Ias, che effettua una vendita merci nei confronti di una entità terza, il ricavo diverrà tassabile, non secondo il disposto di cui alla lett. a), co. 2, art. 109, oltretutto nel momento in cui è avvenuta la consegna o la spedizione della merce, bensì quando la **recognition** è verificata ai sensi del principio contabile Ias 18.

A seguito della modifica normativa, quindi, il **soggetto Ias non dovrà più iscrivere la fiscalità differita attiva** sulla tassazione anticipata di un ricavo, rinviato al futuro ai sensi dello Ias 18. Ciò in quanto il differimento eseguito in sede di bilancio avrà rilevanza anche ai fini fiscali.

Sempre ai sensi dell'art. 2 della bozza di decreto attuativo continueranno invece a verificarsi **differenziali di carattere temporaneo**, per i quali corre l'obbligo di iscrivere la fiscalità differita nei seguenti casi:

- **iscrizione di componenti negativi di reddito** in misura superiore a quella fiscalmente consentita (ad es., ammortamenti eccedenti i limiti di cui agli artt. 102 e 103, Tuir [CFF 5202 e 5203]); (6)
- **differenze emergenti da tassazione rateizzata di determinati componenti positivi di reddito** (ad es., rateizzazione plusvalenze patrimoniali ex art. 86, Tuir);
- **differenziali emergenti dalla rilevanza fiscale per**

**cassa di talune componenti di reddito iscritte secondo il principio di competenza** (ad es., deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori, ai sensi dell'art. 95, Tuir);

- **differenze emergenti da imputazione diretta a patrimonio netto, di componenti di reddito fiscalmente rilevanti nel periodo.**

Chiarito l'ambito applicativo, occorre fare qualche ulteriore precisazione in merito ai requisiti che devono essere verificati, in ambito Ias, ai fini dell'iscrizione in bilancio delle imposte differite attive e passive.

Ai sensi del par. 15, Ias 12, una **passività fiscale differita** deve essere **rilevata** per tutte le **differenze temporanee imponibili**, salvo che tale passività derivi da:

- **rilevazione iniziale dell'avviamento;**
- **rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non sia un'aggregazione d'imprese e che, al momento dell'operazione, non influisca né sull'utile contabile, né sul reddito imponibile.** (7)

Innanzitutto occorre osservare come la **prassi internazionale sia più rigorosa rispetto a quella domestica**. In ambito Ias, viene specificato che la **fiscalità differita passiva vada iscritta sempre, salvo** il verificarsi di **specifici casi**. A riguardo, il principio contabile nazionale Oic 25, a pag. 18, prevede genericamente che: *«la passività per imposte differite passive non sono contabilizzate qualora esistano scarse probabilità che tale debito insorga»*. (8) Riguardo poi ai due casi, per i quali non corre l'obbligo di iscrivere la fiscalità differita passiva, viene precisato che, per quanto riguarda la rilevazione iniziale dell'avviamento, la fiscalità differita passiva non va rilevata, in quanto la stessa ha natura residuale, quale eccedenza del costo dell'aggregazione rispetto all'interessenza dell'acquirente nel **fair value** delle attività, passività e passività potenziali identificabili dell'acquisto. (9) Data la natura di valore residuale, la rilevazione della passività fiscale differita sullo stesso avviamento ne incrementerebbe il valore contabile e ciò non avrebbe senso. (10)

Riguardo alla **seconda eccezione**, lo Ias 12 precisa che, nei casi in cui, in sede di rilevazione iniziale di un'attività o di una passività, **non venga influenzato né il rispettivo valore contabile, né quello fiscale,**

(6) Compresi i maggiori ammortamenti stanziati su plusvalori emergenti da operazioni di aggregazione aziendale fino a quando non avviene il riconoscimento degli stessi mediante pagamento dell'imposta sostitutiva ex co. 2-ter, art. 176, Tuir [CFF 5276], o ex art. 15, D.L. 8 aprile 2008, n. 185.

(7) Tuttavia, prosegue il par. 15, dello Ias 12, per le differenze temporanee imponibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata una passività fiscale differita secondo quanto previsto dal par. 39.

(8) L'Oic fa l'esempio di riserve in sospensione d'imposta, per le quali si ipotizza non avvenga nessun utilizzo in futuro: in tali casi, secondo la prassi nazionale, non corre l'obbligo di iscrivere le imposte differite passive.

(9) Ai sensi del principio contabile Ias 3 «Business combinations», infatti, l'aggregazione aziendale va contabilizzata, verificati determinati requisiti, secondo il metodo dell'acquisto, tale per cui, una volta individuato il costo dell'aggregazione, tale costo va spalmato sul fair value delle attività, passività e passività potenziali identificabili dell'acquisto e, per il residuo, sull'avviamento.

(10) Ias 12, par. 21.

l'iscrizione delle **imposte differite passive** renderebbe **meno trasparente il bilancio**: ciò in quanto non vi è il bisogno di rettificare l'importo delle imposte correnti, né in sede di iscrizione, né in sede di riasorbimento, non essendosi verificato, in pratica, alcun disallineamento. (11)

Per il resto, il funzionamento della fiscalità differita passiva è quello precedentemente descritto. In particolare, in caso di **poste accreditate/addebitate** direttamente a **patrimonio netto**, anche la relativa **fiscalità differita** deve essere **accreditata/addebitata** direttamente a **patrimonio netto**. (12)

### Esempio n. 3

Immobile strumentale per il quale si è optato per il *revaluation model* di cui allo Ias 16. Rivalutazione di € 100.000, (13) transitata direttamente a patrimonio netto. Ammortamento sul maggior valore per € 10.000. (14)

#### Rivalutazione:

Immobili strumentali (stato patrimoniale)	a Patrimonio netto	€ 100.000,00
--	--------------------	--------------

#### Iscrizione imposte differite passive su rivalutazioni:

Patrimonio netto	a Fondo imposte differite (stato patrimoniale)	€ 27.500,00
------------------	---	-------------

#### Rigiro imposte differite su ammortamento indeducibile:

Fondo imposte differite (stato patrimoniale)	a Patrimonio netto	€ 2.750,00
---	--------------------	------------

Relativamente all'obbligo di iscrizione in bilancio della fiscalità differita attiva, il par. 24, dello Ias 12, prevede che un'attività fiscale differita debba essere **rilevata** per tutte le **differenze temporanee deducibili**, se è probabile che sarà realizzato un reddito imponibile a fronte del quale potrà essere utilizzata la differenza temporanea deducibile, **salvo** che l'attività fiscale differita derivi dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:

- non rappresenti un'aggregazione aziendale, e
- al momento dell'operazione, non influenzi né l'utile contabile, né il reddito imponibile.

A riguardo, giova richiamare le considerazioni fatte in precedenza in merito ai requisiti necessari ai fini dell'iscrizione in bilancio della fiscalità differita passiva, in quanto i casi in cui è preclusa l'iscrizione della fiscalità differita attiva sono pressoché i medesimi. Qualche considerazione in più va fatta, invece, in merito ad un particolare caso di emersione di differenza temporanea deducibile: quello delle **perdite fiscali riportabili** nel tempo. A riguardo, il par. 34, Ias 12, prevede che: «un'attività fiscale differita per perdite fiscali o crediti d'imposta non utilizzati va riportata a nuovo nella misura in cui è probabile che sia disponibile un reddito imponibile futuro a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati». Il successivo par.

36 delinea in maniera più approfondita quali sono le **condizioni** per l'iscrizione in bilancio delle **imposte anticipate**, in presenza di perdite fiscali. Detti requisiti sono in linea con quanto previsto in materia dalla prassi nazionale, (15) ovvero:

- deve esistere una ragionevole **certezza** che in futuro verranno **conseguiti** degli **imponibili fiscali**, che potranno assorbire le perdite riportabili entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili, secondo la normativa fiscale;
- le **perdite fiscali** derivino da **circostanze ben identificate** ed è ragionevolmente certo che tali **circostanze non si ripeteranno**.

Una volta verificati tali requisiti, dovranno essere **stanziati in bilancio** le **imposte anticipate**, con le modalità viste in precedenza, sulla **base del tax rate** previsto, per il periodo nel quale si presume tali perdite verranno utilizzate. Nell'anno dell'utilizzo, avvenuto il riassorbimento della differenza temporanea deducibile (la perdita), andrà eseguito altresì il **reversal** delle **imposte differite attive** a suo tempo stanziati in bilancio.

### VALUTAZIONE delle IMPOSTE CORRENTI e DIFFERITE

Quanto alla valutazione della voce «*Imposte*» in bilan-

(11) Ias 12, par. 22.

(12) Ias 12, par. 61.

(13) Non riconosciuta ai fini fiscali, in quanto non si è optato per il regime dell'imposta sostitutiva, richiamato in precedenza.

(14) Considerata solo Ires al 27,5%.

(15) Oic 25, pag. 20.

## IAS 12: IMPOSTE sul REDDITO

cio, occorre **distinguere** le **passività fiscali** (attività) **correnti**, da quelle **differite**.

Per le prime, il paragrafo 46 prevede una **valutazione mediante utilizzo dell'aliquota fiscale vigente** o sostanzialmente **emanata alla data di riferimento del bilancio**. (16)

Per le **secondo**, ai sensi del paragrafo 47, andrà **utilizzata l'aliquota che si presume** – sulla base dei provvedimenti emanati alla data di riferimento del bilancio – sarà quella in **vigore nel momento** in cui

avverrà il **riassorbimento delle differenze temporanee tassabili/deducibili**.

Periodicamente, l'operatore è tenuto a **controllare** se vi sono stati dei **cambiamenti**, tali da dover effettuare una revisione delle attività/passività per imposte differite; in nessun caso andrà eseguita un'aggiornamento delle stesse, in quanto ciò comporterebbe attività e passività fiscali differite, non confrontabili tra imprese diverse.

(16) L'aliquota emanata, prosegue il paragrafo 48, va utilizzata quando l'annuncio del cambio di aliquota da parte del Governo ha gli effetti di una vera e propria emanazione. In tali casi, il valore delle attività e delle passività fiscali è calcolato utilizzando l'aliquota fiscale annunciata.

## SistemaFRIZZERA

PRINCIPI CONTABILI  
NAZIONALI e INTERNAZIONALI

a cura di Bruno Frizzera



Il volume offre un quadro completo del **bilancio d'esercizio e consolidato** con un'analisi trasversale di quanto disposto dagli **IAS/IFRS** e dai nuovi documenti emessi dall'**OIC** (Organismo Italiano di Contabilità).

Il manuale analizza nel dettaglio ogni singola voce del **bilancio civilistico** approfondendo quanto disposto dalla migliore **prassi contabile**.

La quarta edizione si arricchisce delle indicazioni contenute nella Guida operativa 3 "Aspetti applicativi dei principi IAS/IFRS" e delle ultimissime novità sui principi contabili internazionali e nazionali. Trovano spazio anche i bilanci in caso di **operazioni straordinarie** (Oic 4 "Fusione e scissione" e Oic 5 "Bilanci di liquidazione") e i riflessi fiscali dell'applicazione degli IAS/IFRS a seguito della Finanziaria 2008. Nel pratico **CD-Rom** allegato il testo ufficiale aggiornato di tutti i principi contabili internazionali (IAS) e nazionali (OIC).

Pagg. 680 – € 45,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo [www.librerie.ilssole24ore.com](http://www.librerie.ilssole24ore.com)

Gruppo

Il Sole  
**24 ORE**

La cultura dei fatti.