

IL CONTROLLO LEGALE DEI CONTI

Giuffrè Editore

Rubrica IASC – Principi contabili internazionali IAS

a cura di Ambrogio Picolli, dottore commercialista in Milano e docente di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano

con la collaborazione di

Riccardo Bauer, dottore commercialista in Milano e docente di Revisione aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano, Vittoria Bernardi, Paolo G. Colombo, dottore commercialista, Francesco Gerla, dottore commercialista, Barbara Montibeller, Attilio Picolli, dottore commercialista, Claudio Sottoriva, dottore commercialista, Borsista di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano e Olivia M. Zonca, dottore commercialista

Premessa

IAS 12, Imposte sul reddito (Income taxes)¹

1. Considerazioni generali

L'ambito di applicazione del principio contabile internazionale in oggetto si inserisce, per quanto riguarda l'evoluzione nel nostro Paese degli studi relativi, nella problematica del c.d. "inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio" (1) per la cui soluzione il legislatore nell'attuazione della IV e VII Direttiva CEE aveva originariamente (D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127) previsto le voci n. 24 e 25 del c/economico ("appendice fiscale") poi soppresse dalla L. 8 agosto 1994, n. 503.

L'aspetto delle imposte differite in particolare era stato specificamente trattato, a livello normativo, dal D.L. 7 gennaio 1995, n. 1 che richiedeva l'indicazione nella Nota integrativa delle "imposte latenti". Tale D.L. non fu convertito in legge e, pertanto, esso non divenne efficace. Tuttavia, nonostante la mancanza di una norma specifica, l'applicazione rigorosa del principio della competenza economica comporta la rilevazione di oneri/proventi fiscali differiti in tutti i casi in cui vi siano differenze temporanee fra i valori che determinano il Risultato prima delle imposte (valore che si colloca prima della voce 22, *Imposte sul reddito dell'esercizio*, nella struttura obbligatoria del C/ economico) ed il reddito imponibile, poichè le imposte sul reddito - al pari di tutti gli altri costi - devono essere riferibili ai proventi ed oneri che lo determinano.

La problematica delle imposte differite (o latenti, come le aveva chiamate il legislatore nel provvedimento citato non convertito) è stata prevalentemente trattata con riferimento alla applicazione della appendice fiscale (2).

¹ Vedi la traduzione ufficiale in A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), *Principi contabili internazionali IAS 2000*, 3° edizione, Milano Il Sole 24 Ore, novembre 2000.

2. Il progetto "Imposte sul Reddito"

Come noto, il progetto "Comparability" (completato nel 1994) era volto ad assicurare che fatti gestionali simili fossero contabilizzati con un identico criterio contabile per consentire la comparabilità dei bilanci d'esercizio. Ciò ha comportato il riesame di 29 casi (3) per i quali erano previsti originariamente diversi trattamenti contabili ed ha interessato 10 IAS per molti dei quali è stato individuato quello (unico) ritenuto accettabile ("Required"), mentre per gli altri - e questo si è verificato nei casi in cui è stato ritenuto necessario od opportuno mantenere due trattamenti contabili - uno è stato segnalato come trattamento contabile di riferimento ("Benchmark") e l'altro come trattamento contabile alternativo consentito ("Allowed") (4).

Dal progetto "Comparability" rimase escluso l'originario IAS 12, Contabilizzazione delle Imposte sul reddito (5) nonostante esso prevedesse due trattamenti contabili alternativi (il metodo del differimento e quello della passività) entrambi consentiti. L'esclusione dal gruppo di IAS da rivedere era stato giustificato dal fatto che IAS 12 avrebbe dovuto essere oggetto di una profonda rivisitazione che tenesse conto dei nuovi orientamenti adottati dallo IASC alla luce dei principi generali contenuti nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio nel frattempo approvato (6) e dei nuovi principi contabili internazionali approvati, nonché della prassi sviluppatasi al riguardo nei diversi contesti normativi nazionali.

Lo IASC iniziò la revisione di IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, nel 1988, pubblicando nel 1989 la prima bozza ("Exposure draft") E33, Contabilizzazione delle imposte sul reddito. Nell'ottobre 1994 fu pubblicata, insieme ad un "Background paper", la nuova bozza E49, Imposte sul reddito, e finalmente nell'ottobre 1996 fu approvato dal Board il testo definitivo recependo, sostanzialmente, contenuti analoghi a quelli adottati dal FASB (Financial Accounting Standards Board, USA) in FAS 109, Contabilizzazione delle imposte sul reddito.

3. Lo IAS 12, Imposte sul reddito (rivisto 1996)

Come rilevato sopra, il nuovo IAS 12 richiede l'applicazione di un unico metodo di contabilizzazione che - pur senza essere identificato con una denominazione specifica - è assimilabile al "metodo della passività" in precedenza previsto, unitamente al "metodo del differimento", dallo IAS 12 originario.

Per facilitare la transizione dalle precedenti metodologie contabili alla nuova prevista, IAS 12 (rivisto 1996) illustra nella sua introduzione le modifiche che sono state apportate ai contenuti di quello precedente.

In particolare, le modifiche apportate sono riconducibili al concetto generale della "realizzazione" delle attività negli esercizi successivi, ai "tempi" di annullamento delle differenze, a una nuova definizione di "differenze temporanee", all'indicazione esplicita del trattamento contabile in casi specifici non precedentemente trattati (quale quello dell'aggregazione di imprese o della possibilità - negata - di scontare i valori relativi), alla "trasparenza" dell'informazione societaria (riconciliazione fra l'aliquota delle imposte sul reddito effettiva e quella teorica applicabile).

In conseguenza della approvazione di IAS 12 (rivisto 1996) sono state apportate modifiche a IAS 22, Aggregazione di imprese, per quanto riguarda l'effetto sulla determinazione dell'avviamento e sulla contabilizzazione di attività o passività fiscali differite in precedenza non contabilizzate dalle società acquisite. Tali modifiche al testo di IAS 22 sono indicate prima del testo dello IAS 12 (rivisto 1996) vero e proprio.

Si segnala infine che IAS 12 è stato nuovamente rivisto nel 2000 per specificare il trattamento contabile previsto per gli effetti fiscali della distribuzione di dividendi. Tale specificazione è riferibile agli ordinamenti giuridici che prevedono una diversa tassazione degli utili a seconda che questi vengano distribuiti o meno.

IAS 12 (rivisto 1996) è corredato di due Appendici che sono di particolare aiuto nella sua applicazione. Esse, infatti, riportano esempi pratici di differenze temporanee e di calcolo ed esposizione nel bilancio d'esercizio di attività e passività fiscali differite nonché di oneri e proventi fiscali differiti. Tali esempi si riferiscono alla casistica più ricorrente nella pratica aziendale (beni ammortizzabili, attività e passività fiscali differite varie, aggregazioni di imprese, strumenti finanziari composti) e saranno di grande ausilio per gli operatori della materia nell'applicazione di questo nuovo principio contabile internazionale.

Nel corpo di IAS 12 (rivisto 1996) sono contenuti numerosi riferimenti agli altri principi contabili internazionali esistenti con l'indicazione dell'effetto relativo, nonché numerosi esempi (esposti in un riquadro) a chiarimento dei contenuti illustrati.

Ambrogio Picolli

(*) In A. PICOLLI, (a cura di), IASC/CNDC, Principi contabili internazionali IAS 12 Imposte sul reddito, Il Sole 24 Ore, Milano, marzo 1997; A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), IASC/CNDC, Principi contabili internazionali IAS 2000, Il Sole 24 Ore, Milano, ottobre 2000

(**) Vedi la traduzione ufficiale in A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), Principi contabili internazionali IAS 2000, 3° edizione, Milano Il Sole 24 Ore, ottobre 2000

(1) Per le varie illustrazioni ed opinioni che sono state espresse al riguardo, v. B. Quatraro, *Il bilancio civile e le interferenze tributarie (Le voci 24 e 25 del nuovo conto economico)*, in "Riv. Dott. Comm." n. 4/1992, pagg. 561 e seguenti; M. Piazza, *Il raccordo tra reddito di esercizio e reddito fiscale. Gli effetti fiscali della nuova disciplina sul bilancio d'esercizio*, in "Il Bilancio d'esercizio. I principi di formazione secondo la nuova disciplina del codice civile", a cura di A. Palma, Giuffrè, 1992, pagg. 251 e seguenti; Ipsosa, *Bilancio e contabilità di esercizio*, Tema B., *Rettifiche e accantonamenti operati in applicazione di norme tributarie, Concetti di base e normativa civilistica*; R. Rizzardi, *La proposta di soppressione votata al Senato. Il nuovo conto economico perde le voci di raccordo con il Fisco*, in "Il sole 24 ore" del 22 dicembre 1993; F. Lenoci e S. Moroni, *Primo sì del Senato alla delega al governo. Bilancio CEE "Made in Italy"*, in "Il Sole 24 Ore" del 22 dicembre 1993; G. Verna, *Norme generali per le variazioni fiscali al risultato del bilancio*, in "Bollettino

Tributario di informazioni", 15 maggio

1988, n. 9, pagg. 1 e seguenti; AA.VV., *Il nuovo bilancio civile e fiscale*, IST Editore 1993; G. Mazza, *Il bilancio delle società, Principi aziendali, aspetti civilistici e tributari*, Giuffrè, 1993; AA.VV., *Il raccordo fra il nuovo bilancio di esercizio e il testo unico delle imposte dirette*, in "L'attuazione della IV Direttiva CEE. Aspetti fiscali e civilistici nel bilancio d'esercizio", in "Riv. Dott. Comm.", Atti del Convegno, Milano 16 giugno 1991; G. Falsitta, *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, in "Giur. Comm.", 1980, I; G. Albertazzi, *attuazione della IV Direttiva CEE: le voci 24 e 25 del conto economico*, in "Riv. Dott. Comm.", 1992, I; C. Feliziani, *Appendice fiscale del bilancio. Problemi applicativi e soluzioni operative*, in "il Fisco" n. 12/1994, pag. 3160; R. Lunelli, *Nuovo conto economico e interferenze tributarie*, in "il Fisco" n. 11/1994, pag. 2874; F. Spoletti, *Nuovo conto economico tra normativa civilistica e tributaria: ultime considerazioni sull'appendice fiscale*, in "Riv. Dott. Comm.", n. 3/1994, pagg. 501 e seguenti (al quale si rinvia, in particolare, anche per dovizia di segnalazioni bibliografiche); e mi sia consentito, A. Picolli, *I principi contabili internazionali e la disciplina italiana in materia di bilancio alla luce della attuazione della IV e VII Direttiva CEE*, in "Riv. Dott. Comm.", n. 6/1991, pagg. 1047 e seguenti; per i precedenti giurisprudenziali più significativi, Tribunale di Milano, 4 settembre 1978, in "Giur. Comm.", n. 3/1984, e Tribunale di Genova, 5 maggio 1988, in "Le Società", n. 8/1988.

(2) CONSOB, *Comunicazione alle società di revisione sulla contabilizzazione degli ammortamenti anticipati di cui all'art. 67 del D.P.R. 917/1986, come modificato dal D.L. 139/1994*, aprile 1994; ASSONIME, *Circolare* 10 marzo 1994, n. 42; ASSIREVI, *Documento di ricerca n. 35*, marzo 1994; infine, ma non con riferimento all'appendice fiscale e, quindi, in via del tutto autonoma e specifica COMMISSIONE PER LA STATUZIONE DELLE NORME DI COMPORTAMENTO IN MATERIA TRIBUTARIA, *Norma di comportamento n. 104, Contabilizzazione delle imposte con criterio economico-contabile*, gennaio 1990.

(3) IASC, *International Accounting Standards, 1995*, pag. 12 e IASC, *Towards the international harmonisation of financial statements; an invitation to comment on an exposure draft on the comparability of financial statements*, in Atti del convegno ASSOLOMBARDA, *Lo IASC e l'informazione contabile a livello mondiale: tendenze attuali*, 2 ottobre 1989, in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, gennaio 1990.

(4) IASC/CNDC, *Principi contabili internazionali, IAS 1998*, a cura di Ambrogio Picolli, *Introduzione*, par. 4.1, *Il progetto "Comparability"*, pag. XXIV, *Il Sole* 24, novembre 1998.

(5) In IASC/CNDC, *Principi contabili internazionali, IAS 1995-1996*, a cura di Ambrogio Picolli, pagg. 348 ss., *Il Sole 24 Ore Libri*, ottobre 1995.

(6) In IASC/CNDC, *Principi contabili internazionali, IAS 2000*, a cura di Ambrogio Picolli e Alberto Giussani, pagg. 9 ss., *Il Sole 24 Ore*, ottobre 2000.

Sintesi

IAS 12 (rivisto nel 2000)

IAS 12 (rivisto nel 2000), Imposte sul reddito ha integrato IAS 12 (rivisto nel 1996), Imposte sul reddito, in vigore dal 1° gennaio 1998.

Il Board dell'International Accounting Standards Committee aveva approvato IAS 12 (rivisto nel 1996) nell'ottobre 1996. Questo Principio contabile internazionale ha avuto effetto per la redazione dei bilanci relativi ad esercizi con inizio dall'1 gennaio 1998 o data successiva e sostituiva IAS 12, *Contabilizzazione delle imposte sul reddito*, in vigore dal 1° gennaio 1981.

Successivamente, nell'ottobre 2000, il Board ha apportato alcune ulteriori modifiche ed inserito alcuni nuovi paragrafi nello IAS 12 (rivisto nel 1996), rinominandolo IAS 12 (rivisto nel 2000). Tali integrazioni non sono rilevanti nel contesto italiano e non sono state riportate in questa sintesi.

Nel seguito, pertanto, si farà comunque riferimento allo IAS 12 (rivisto nel 2000).

IAS 12 (rivisto nel 2000) tratta, tra l'altro, gli aspetti della cosiddetta *fiscalità differita*, che si origina dalle differenze tra le regole civilistiche di determinazione dell'utile d'esercizio e quelle fiscali che presiedono al calcolo del reddito di impresa per il periodo.

Si segnala che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri nel marzo 1999 ha approvato il Documento n. 25, *Il trattamento contabile delle imposte sul reddito*, con effetto per la redazione dei bilanci relativi ad esercizi con inizio 1 aprile 1999 o data successiva.

Il contenuto dello IAS 12 e il contenuto del Documento n. 25 sono sostanzialmente conformi. Esistono peraltro alcune difformità che saranno indicate nel corso di questa sintesi dello IAS 12.

Finalità ed ambito di applicazione

Finalità di questo principio contabile è definire il trattamento contabile e l'esposizione nel bilancio d'esercizio delle imposte sul reddito. In particolare, IAS 12 richiede che siano rilevati gli effetti fiscali di operazioni o di altri fatti con le medesime modalità con le quali sono rilevati contabilmente le operazioni e i fatti stessi.

Questo principio tratta anche la rilevazione contabile delle attività fiscali differite derivanti da perdite fiscali o da crediti di imposta non utilizzati.

Il principio generale richiamato dallo IAS 12 è che salvo alcune eccezioni specifiche, si deve rilevare contabilmente una passività (attività) fiscale differita ogni volta che il realizzo o l'estinzione del valore contabile di un'attività o di una passività incrementi (riduca) le imposte sul reddito dovute in futuro rispetto a quelle dovute se tale realizzo o estinzione non avesse avuto effetti fiscali.

Le imposte considerate dallo IAS in esame comprendono tutte le imposte nazionali ed estere che si calcolano sul reddito imponibile, nonché le imposte quali le ritenute fiscali

che sono dovute da una società controllata, collegata o *joint ventures* in sede di distribuzione di utili.

Questo principio contabile non tratta i criteri di contabilizzazione dei contributi pubblici e dei crediti di imposta connessi agli investimenti, ma tratta le differenze temporanee che possono derivare da tali contributi e crediti di imposta.

Definizioni

Per agevolare il lettore nella comprensione delle fattispecie trattate, in ogni IAS è presente una sezione in cui è esposto il significato dei termini più critici e più utilizzati nello IAS stesso. IAS 12 fornisce le seguenti definizioni:

- Risultato prima delle imposte: l'utile o la perdita dell'esercizio prima delle imposte sul reddito
- Reddito imponibile (perdita fiscale): il reddito (perdita) di un esercizio determinato secondo quanto previsto dalla disciplina fiscale sul quale sono calcolate le imposte dovute (recuperabili)
- Onere (provento) fiscale: l'importo complessivo compreso nella determinazione dell'utile netto o della perdita dell'esercizio per imposte correnti e per imposte differite
- Imposte correnti: l'importo delle imposte sul reddito dovute (recuperabili) riferibile al reddito imponibile (perdita fiscale) di un esercizio
- Passività per imposte differite: gli importi delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili
- Attività per imposte differite: gli importi delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri per:
 - differenze temporanee deducibili
 - riporto a nuovo di perdite fiscali non utilizzate
 - riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati
- Differenze temporanee: le differenze tra il valore contabile di un'attività o di una passività fiscale nello stato patrimoniale e il suo valore fiscale. Le differenze temporanee possono essere:
 - Differenze temporanee imponibili: differenze temporanee che nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto
 - Differenze temporanee deducibili: differenze temporanee che nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto
- Valore fiscale: il valore riconosciuto a fini fiscali

Contabilizzazione di attività e passività fiscali correnti

Secondo quanto disposto dallo IAS 12, le imposte correnti dell'esercizio in corso e di quelli precedenti devono essere contabilizzate come passività per la parte ancora dovuta.

Se l'importo già corrisposto eccede quello dovuto, l'eccedenza deve essere contabilizzata come attività. Inoltre, il beneficio connesso ad una perdita fiscale che può essere riportato indietro agli esercizi precedenti per ridurre le imposte correnti relative a un esercizio precedente deve pure essere rilevato come attività.

Contabilizzazione di attività e passività fiscali differite

Per quanto riguarda le passività, IAS 12 prescrive che una passività fiscale differita deve essere rilevata *per tutte* le differenze temporanee tassabili che non derivino da:

- avviamento il cui ammortamento non sia fiscalmente deducibile
- contabilizzazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:
 - non è un'aggregazione di imprese (fusione)
 - al momento dell'operazione, non influisce né sull'utile contabile, né sul reddito imponibile (perdita fiscale)

Tuttavia, per le differenze temporanee imponibili riferibili a società controllate, collegate, *joint ventures*, non si contabilizzano passività fiscali differite se la controllante, l'investitore, o il partecipante al controllo congiunto è in grado di stabilire i tempi di annullamento delle differenze temporanee stesse e se è probabile che nel prevedibile futuro la differenza temporanea non si annullerà.

Invece, il Documento n. 25, *Il trattamento contabile delle imposte sul reddito*, relativamente alla contabilizzazione delle passività per imposte differite (peraltro, senza distinzione per le differenze temporanee riferibili alle società partecipate), consente che le stesse non siano rilevate qualora vi siano *scarse probabilità* che tale debito insorga.

IAS 12 considera poi che ci possono essere delle differenze temporanee che traggono la loro origine da proventi ed oneri inclusi nel risultato prima delle imposte ma che determinano il reddito imponibile di un esercizio differente. Tali differenze sono descritte come differenze temporali. Tipico è il caso di ammortamento fiscale diverso da quello civilistico.

Per quanto riguarda le attività, IAS 12 dispone che una attività fiscale differita deve essere rilevata per tutte le differenze temporanee deducibili nella misura in cui è *probabile* che sia realizzato in prospettiva un reddito imponibile a fronte del quale potranno essere utilizzate le differenze temporanee deducibili, a meno che l'attività fiscale differita derivi da:

- avviamento negativo contabilizzato come ricavo differito secondo lo IAS 22, *Aggregazioni di imprese*
- contabilizzazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:
 - non è un'aggregazione di imprese (fusione)
 - al momento dell'operazione, non influisce né sull'utile contabile, né sul reddito imponibile (perdita fiscale)

Tuttavia, per le differenze riferibili a società controllate, collegate, *joint ventures*, si contabilizzano attività fiscali differite se è probabile che nel prevedibile futuro la differenza temporanea si annullerà e se sarà disponibile reddito imponibile a fronte del quale possano essere utilizzate le differenze temporanee stesse.

Quando perdite fiscali o crediti di imposta non utilizzati sono riportati a nuovo deve essere rilevata un'attività fiscale differita nella misura in cui è probabile che sia disponibile un reddito imponibile futuro a fronte del quale possano essere utilizzate le perdite fiscali e i crediti di imposta non utilizzati.

E' questo un altro punto di difformità con i principi contabili redatti dai Consigli Nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri: infatti mentre IAS 12 richiede che le attività fiscali differite siano rilevate quando è *probabile* che siano disponibili redditi imponibili sufficienti per l'utilizzo dell'attività fiscale differita, il Documento n. 25 (così come lo IAS 12 originario, ora sostituito) richiede che le attività fiscali differite siano rilevate quando esiste una *ragionevole certezza* di realizzo.

Secondo lo IAS 12, alla data di chiusura del bilancio d'esercizio l'impresa deve riconsiderare i presupposti di realizzabilità delle attività e deve rilevare un'attività fiscale differita non contabilizzata precedentemente nella misura in cui è divenuto probabile che reddito imponibile futuro consentirà di recuperare l'attività fiscale differita.

Viceversa, se non è più probabile la disponibilità di un reddito imponibile che permetta di utilizzare il beneficio fiscale, il valore dell'attività deve essere ridotto all'ammontare recuperabile.

Nel valutare la probabilità di recupero di attività fiscali differite a fronte di un futuro reddito imponibile, secondo lo IAS 12 è necessario considerare anche se ci siano differenze temporanee imponibili sufficienti di cui si prevede l'annullamento con riferimento al medesimo ufficio impositore e al medesimo oggetto d'imposizione:

- nello stesso esercizio in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile; o
- negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata indietro a esercizi precedenti o avanti a esercizi futuri

In tali casi, l'attività fiscale differita deve essere rilevata nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee deducibili.

Se non ci sono differenze temporanee imponibili sufficienti, l'attività fiscale differita può essere rilevata nella misura in cui:

- sia probabile che l'impresa abbia redditi imponibili sufficienti nello stesso esercizio in cui si annullerà la differenza temporanea deducibile; o
- sono disponibili opportunità di pianificazione fiscale che consentano di realizzare un reddito imponibile negli esercizi appropriati.

Per pianificazione fiscale lo IAS in esame intende azioni che l'impresa può legittimamente intraprendere allo scopo di realizzare o incrementare il reddito imponibile in un particolare esercizio prima della scadenza di una perdita o del riporto a nuovo di un credito d'imposta.

Determinazione del valore

Come disposto dallo IAS 12, le attività e le passività fiscali differite devono essere calcolate con le *aliquote fiscali che ci si attende*, sulla base delle aliquote vigenti o sulla

base delle aliquote sostanzialmente approvate, *saranno applicabili* nell'esercizio nel quale sarà realizzata l'attività o estinta la passività.

Il Documento n. 25 al riguardo stabilisce invece che 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*.

IAS 12 non consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite, perché ciò porterebbe alla determinazione di valori espressi in bilancio non confrontabili tra imprese diverse.

Contabilizzazione delle imposte correnti e differite

Come rilevato dallo IAS 12, la maggior parte delle imposte differite emerge quando proventi o oneri sono inclusi nel risultato prima delle imposte di un esercizio, ma parteciperanno alla determinazione del reddito imponibile in un altro esercizio

Le imposte correnti e differite devono essere rilevate contabilmente come provento o onere e incluse nell'utile o nella perdita dell'esercizio, fatta eccezione per le imposte derivanti da:

- un'operazione che sia rilevata contabilmente nell'esercizio stesso o in un altro direttamente nel patrimonio netto
- un'aggregazione (fusione) di imprese che rappresenti un'acquisizione

Se le imposte correnti e differite sono riferibili a elementi imputati al patrimonio netto, esse pure devono essere imputate al patrimonio netto.

Esposizione nel bilancio d'esercizio

IAS 12 stabilisce che le attività e le passività fiscali devono essere esposte nello stato patrimoniale separatamente dalle altre attività e passività. Inoltre, le attività e le passività fiscali differite devono essere distinte dalle attività e dalle passività fiscali correnti e, se l'impresa opera nel suo bilancio d'esercizio una distinzione tra le attività e le passività correnti e non correnti, le attività (e le passività) fiscali differite non possono essere classificate tra le attività (e le passività) correnti.

Gli oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria devono essere esposti esplicitamente nel conto economico.

Per quanto concerne la possibilità di compensare debiti e crediti di imposta, IAS 12 richiede che si devono compensare le attività e le passività fiscali correnti se, e solo se, l'impresa:

- ha il diritto legale di compensare gli importi rilevati contabilmente; e
- intende procedere alla compensazione o pagare il debito e incassare il credito simultaneamente.

Per evitare la necessità di disporre di una programmazione dettagliata dei tempi di annullamento di ciascuna differenza temporanea, questo principio richiede inoltre che si devono compensare attività e passività fiscali differite se, e solo se, l'impresa:

- ha il diritto legale di compensare attività fiscali correnti a fronte di passività fiscali correnti; e

- le attività e le passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito istituite dalla medesima autorità governativa:
 - sullo stesso soggetto passivo di imposta; o
 - su soggetti passivi di imposta diversi che intendono compensare o pagare i debiti e incassare i crediti simultaneamente in ciascun esercizio successivo nel quale si prevede che significativi ammontari di attività o di passività fiscali differite siano recuperati o estinti.

Informazioni da presentare nella Nota integrativa

IAS 12 stabilisce che i principali componenti dei costi (ricavi) per imposte devono essere indicati separatamente.

Tra i componenti che obbligatoriamente devono essere indicati lo IAS 12 individua i seguenti:

- a) il valore complessivo delle imposte correnti e differite relative a elementi che sono addebitati o accreditati al patrimonio netto;
- b) i costi (ricavi) per imposte relativi a elementi straordinari contabilizzati durante l'esercizio;
- c) la spiegazione del rapporto tra i costi (ricavi) per imposte e l'utile contabile secondo uno dei seguenti schemi:
 - riconciliazione tra i costi (ricavi) per imposte e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per le aliquote fiscali applicabili, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale; o
 - riconciliazione tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile;
- d) la spiegazione delle modifiche dell'aliquota fiscale applicabile comparata con quella dell'esercizio contabile precedente;
- e) l'ammontare (e l'eventuale data di scadenza) delle differenze temporanee deducibili, delle perdite e dei crediti di imposta inutilizzati per i quali nello stato patrimoniale non è rilevata alcuna attività fiscale differita;
- f) l'ammontare complessivo delle differenze temporanee riferibili a investimenti in società controllate, collegate e partecipazioni in *joint ventures*, per le quali non è stata rilevata alcuna passività fiscale differita;
- g) con riferimento a ciascun tipo di differenza temporanea e a ciascun tipo di perdite e crediti di imposta inutilizzati:
 - l'ammontare delle attività e passività fiscali differite rilevate nello stato patrimoniale per ciascun esercizio presentato;
 - l'ammontare dei proventi od oneri fiscali differiti rilevati nel conto economico se questo non risulta chiaro dalle variazioni degli importi rilevati nello stato patrimoniale;
- h) con riferimento ad attività cessate, l'onere fiscale relativo a:
 - la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessazione; e
 - l'utile o la perdita dall'attività ordinaria dell'attività cessata insieme agli importi corrispondenti per ciascun esercizio precedente presentato.

L'impresa deve indicare l'importo di un'attività fiscale differita e la natura delle ragioni che giustificano la sua rilevazione contabile quando:

- l'utilizzazione dell'attività fiscale differita dipende dai redditi imponibili successivi eccedenti i proventi derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e
- l'impresa ha sostenuto una perdita nell'esercizio corrente o in quello precedente nel contesto fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.

Attilio Piccoli

01Portlas12