

## Le imposte anticipate e differite nel bilancio d'esercizio

### *Situazione attuale e prospettive future*

#### Premessa

Come è noto la fiscalità differita nel bilancio delle imprese è stata oggetto, in questi ultimi anni, di un processo evolutivo che possiamo riassumere in tre tappe:

- 1) la normativa in vigore sino al 31 dicembre 2003 non considerava espressamente il fenomeno, affrontato invece dai principi contabili proposti dalla Commissione costituita dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri; di ciò si parlerà diffusamente nel prosieguo delle presenti note;
- 2) l'entrata in vigore del Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, portante la "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, 366", ha modificato alcuni articoli del codice civile ed in particolare ha comportato l'obbligo di indicare, nel passivo dello stato patrimoniale, fra i fondi per rischi ed oneri, quelli *per imposte, anche differite* e nell'attivo, fra i crediti, dopo la voce *4-bis) crediti tributari*, la voce *4-ter) imposte anticipate*. Analogamente, nel conto economico, la voce 22) è riferita a *imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*.
- 3) Infine, l'adozione da parte dell'Unione Europea del "Regolamento n. 1725/2003" del 29 settembre 2003 impone l'adozione dei principi contabili IAS per le società i cui valori mobiliari sono negoziati in mercati regolamentati; fra tali principi il n. 12 si sofferma in modo particolare sul problema delle imposte differite ed anticipate<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Il Legislatore italiano sta in questo periodo introducendo nel nostro ordinamento le modifiche necessarie ad armonizzare la normativa vigente con l'applicazione del Regolamento U.E. I progetti attualmente noti sembrano voler allargare l'ambito di applicazione delle nuove disposizioni europee.

## 1. Gli oneri tributari nella stima del risultato economico di periodo

Possiamo domandarci quale sia la natura economico aziendale di quelle particolari voci che sono comprese nella categoria degli "oneri tributari": in primo luogo, se possano considerarsi propriamente dei "costi" e, in caso affermativo, a quali fattori della produzione corrispondano.

Occorre a questo fine distinguere gli oneri per imposte dirette dagli altri. Per i primi la questione, se posta a livello economico generale, è antica e da tempo è stata approfondita e risolta dagli studiosi di scienza delle finanze<sup>2</sup>; ai nostri fini è sufficiente constatare come il sostenimento di tali oneri sia da individuarsi comunque come una condizione indispensabile allo svolgimento dell'attività aziendale; poco importa se possa considerarsi il corrispettivo dei servizi pubblici ricevuti e ricevendi dallo Stato, o se invece debba almeno in parte riconoscersi come una sorta di "pedaggio" (una "taglia" diceva qualcuno, tanto tempo fa) dovuto al "Principe" affinché sia consentito all'impresa di operare.

Su di un punto, però, è necessario essere estremamente chiari: è da escludere che si tratti, anziché di un costo, di una quota del risultato economico di periodo, di una sorta cioè di partecipazione al reddito, richiesta da chi si senta "socio", "associato", "compartecipe", o simili. L'esclusione deriva da una serie di considerazioni, che, nel loro insieme, portano a questa conclusione.

Possiamo rilevare, infatti, come lo Stato, pur richiedendo somme riferite, in prima approssimazione, all'utile di bilancio, lo faccia indipendentemente dalla sua possibilità di distribuzione e dalla volontà dei soci in proposito; aggiungiamo che in nessun caso l'erario è chiamato a ripianare le perdite, neppure quando esse sono imputate per "trasparenza", come avviene nelle società di persone. Ciò posto, però, l'elemento determinante per il nostro assunto è un altro: il riferimento al risultato d'esercizio è meramente convenzionale, dato che l'iter formativo del reddito imponibile è normalmente autonomo, tanto che è pressoché costante la presenza di "imposte sul reddito" anche in bilanci che chiudono in perdita.

Da tutto ciò ricaviamo il convincimento che qualsiasi onere tributario è da ricondurre al concetto di "costo di produzione" in senso lato ed è relativo all'acquisto ed all'utilizzo (anche se coatti) di fattori della produzione (anch'essi in senso quanto mai lato) erogati direttamente o indirettamente, consciamente od inconsciamente dallo Stato<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Fra i tanti autori che hanno trattato l'argomento, mi si consenta di citare mio padre Giulio, che nel 1949 pubblicò, per i tipi di FRANCESCO CACUCCI di Bari le *Lezioni di Scienza delle finanze*, in cui appare l'appendice alla parte seconda, che si intitola "Nota sullo stato fattore di produzione".

<sup>3</sup> GINO ZAPPA (*Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè Milano, 1957, pag. 730), nell'in-

## 2. Gli oneri tributari di competenza, quelli differiti e quelli anticipati

Una volta giunti alla conclusione che le imposte, le tasse i contributi e quant'altro, normalmente rientranti sotto la voce di "oneri tributari", sono da considerarsi all'interno del concetto di "costo" relativo all'attività d'impresa e quindi non potendo considerarsi in nessun caso come parte del risultato economico di periodo, occorre individuare a quali categorie di costi essi appartengano, anche allo scopo di poterli correttamente classificare all'interno degli schemi di bilancio.

In particolare occorre individuare gli oneri tributari di competenza economica dell'esercizio in corso, distinguendoli da quelli degli esercizi futuri, a seconda che il relativo fattore della produzione sia da porre in relazione alla produzione ottenuta e ceduta nel periodo, ovvero a quella di uno o più periodi successivi. Una cosa è certa: *se di costi si tratta, essi devono comunque essere addebitati al conto economico; a fine periodo saranno eventualmente stornati in tutto od in parte, secondo il principio di competenza economica.*

Avendo considerato i prelievi tributari come costi relativi a "servizi generali" indispensabili per lo svolgimento dell'attività dell'impresa, ed essendo essi dovuti per ciascun esercizio (che a tale scopo prende il nome di "periodo d'imposta"), risulta evidente che le imposte sul reddito calcolate con riferimento a ciascun esercizio sono di competenza economica del medesimo, indipendentemente dal momento in cui vengono effettivamente versate.

Nel conto economico, quindi, deve essere inserito il costo per le imposte, calcolate, attraverso l'iter previsto per ciascuna di esse, partendo dal dato extracontabile del reddito di periodo al lordo - ovviamente - delle imposte stesse.

Se non esistessero differenze tra il risultato di bilancio ed il reddito imponibile, il trattamento della voce "oneri tributari" non si discosterebbe da quello di qualsiasi altra voce di costo, siccome, invece, tali differenze sussistono in entità assai rilevante, ordinariamente le imposte che vengono "liquidate" attraverso la dichiarazione dei redditi non corrispondono a quelle che si dovrebbero pagare se il reddito imponibile fosse eguale al risultato netto di bilancio.

---

dicare i molteplici fattori della produzione, cita "in sintesi tutti i contributi offerti alla produzione dal capitale o prestati dal lavoro o dalla collettività ordinata politicamente nello Stato e nei suoi minori enti territoriali". Fra le più recenti monografie sull'argomento oggetto del presente studio, ALESSANDRO MENICHELLI (*Aspetti economico aziendali delle imposte differite*, Cacucci, Bari, 1997, paragrafo 1.5.1), passando in rassegna le interpretazioni che del fenomeno hanno fornito gli autori nordamericani, critica tutti i tentativi di attribuire alle imposte sui redditi una natura diversa da quella di "costo".

Tutto ciò, comunque, non porterebbe ad alcuna pratica conseguenza contabile, se dette differenze fossero tutte "definitive"<sup>4</sup>, ovvero non più recuperabili in successivi esercizi, ma non è così: la maggioranza di esse, infatti, dipende da disposizioni tributarie che impongono o consentono di far partecipare componenti negativi e positivi di reddito alla determinazione dell'imponibile in esercizi diversi da quelli ai quali essi appartengono secondo corretti principi contabili. Si assiste pertanto a tutta una serie di differenze, che talora in un esercizio rendono l'imponibile maggiore del reddito di bilancio, prevedendo però un'influenza inversa nel periodo successivo. In questa ipotesi, se nel conto economico del primo esercizio vengono indicate fra i costi le imposte liquidate in base alla relativa dichiarazione dei redditi, è chiaro che esse corrispondono, a parità di altre condizioni, ad un reddito maggiore di quello indicato in bilancio e precisamente riguardano anche una parte di quello che si può ritenere sarà il reddito dell'esercizio successivo: si parla in questo caso di *imposte anticipate*.

Se così è, si sostiene che tale comportamento sarebbe contrario al principio di competenza economica, in quanto anticiperebbe componenti negativi riferibili all'esercizio successivo. Per meglio dire, dato che i costi rilevati nel primo periodo comprenderebbero quote di competenza di esercizi successivi, sarebbe necessario rinviarli in parte attraverso un meccanismo che, a nostro avviso, è assolutamente identico agli altri che riguardano la *valutazione delle rimanenze di beni e servizi*<sup>5</sup>.

Come in tutte le valutazioni ordinarie (o di bilancio), anche in questa occorre contemperare il principio di competenza economica con quello di prudenza, nella prospettiva di continuazione dell'attività<sup>6</sup>. Ecco quindi che il rinvio al futuro degli oneri tributari deve avvenire soltanto se si ritiene che la parte rinviata trovi conveniente contropartita in componenti relativi agli esercizi successivi, così come avviene in tutte le valutazioni di questo tipo: nel caso specifico, occorrerà in primo luogo prevedere se i componenti negativi di reddito imponibile, che andranno a ridurre corrispondentemente l'imponibile o gli imponibili successivi, troveranno sufficienti componenti positivi per provocare comunque l'insorgere di reddito imponibile. In caso contrario, infatti, i costi fiscalmente deducibili in esercizi successivi non com-

---

<sup>4</sup> Come meglio vedremo in seguito, non tutti condividono l'assunto.

<sup>5</sup> A nostro avviso le imposte anticipate sui redditi non rientrano propriamente nella categoria dei risconti attivi, ma più in generale in quella delle rimanenze di servizi, a meno che al termine "risconto" non si attribuisca il significato più ampio di «...ogni differenza di costo o di ricavo...», proposto dall'Amodeo e ripreso da Alessandro Mechelli nell'opera citata (pag. 184).

<sup>6</sup> Il fatto che - come già osservato in premessa - il codice civile, sino a tutto il 2003, non abbia preso espressamente in considerazione il fenomeno delle imposte differite ed anticipate ci sembra del tutto naturale: si tratta di una delle tante questioni che il redattore del bilancio può risolvere attraverso l'ordinaria applicazione dei principi contenuti nell'art. 2423 *bis*.

porteranno alcuna riduzione d'imposta e pertanto non potranno correttamente provocare alcuna "rimanenza di servizi".

Da un punto di vista contabile, con una procedura "ordinaria" di registrazione, l'importo delle imposte anticipate deve andare a riduzione diretta della voce "imposte sul reddito"; quest'ultima, infatti, deve indicare le imposte di competenza dell'esercizio e quindi al netto di quelle rinviate ai successivi. Una diversa soluzione, che prevedesse l'uso di un conto acceso a componenti positivi di reddito sarebbe a nostro avviso non condivisibile.

Ci si domanda se, in presenza di un reddito imponibile nullo, alla determinazione del quale ha contribuito il rinvio di componenti negativi presenti nel conto economico, ma fiscalmente deducibili in esercizi successivi, siano da stimare "imposte anticipate": credo che la risposta debba essere negativa. Il rinvio al futuro di costi presuppone l'esistenza dei medesimi, ma nel caso prospettato, nulla a tale titolo viene addebitato al conto economico e pertanto, nulla deve essere rinviato al futuro. E' ben vero che probabilmente nell'esercizio successivo otterremo un reddito di bilancio che potrà essere superiore all'imponibile, per effetto del rinvio del componente negativo, ma è anche vero che per tale motivo non vi è stata alcuna penalizzazione nel calcolo del risultato di bilancio nel precedente esercizio.

Un'interessante variante del caso proposto è quella nella quale le imposte liquidate in base alla dichiarazione dei redditi risultino inferiori a quelle corrispondenti al componente negativo la cui deducibilità è rinviata: in questa ipotesi si può ritenere che, ferme restando tutte le condizioni ordinariamente richieste per il rinvio dei costi, si possano stimare "imposte anticipate" sino ad un valore massimo pari a quelle liquidate in base alla dichiarazione dei redditi: importi superiori risulterebbero, come nel caso precedente, rinvii al futuro di costi ancora non sostenuti.

Il fenomeno opposto a quello or ora descritto va sotto il nome di *imposte differite* e si riferisce a talune disposizioni tributarie che consentono di rinviare in tutto o in parte l'incidenza sul reddito imponibile di taluni componenti positivi. Anche in questo caso, se le imposte dirette indicate in bilancio sono quelle risultanti dalla dichiarazione dei redditi, esse, a parità di altre condizioni, si riferiscono ad un importo minore rispetto all'utile di bilancio, con la conseguenza che il differenziale di imposte verrà contabilizzato nell'esercizio successivo, pur riferendosi al reddito dell'esercizio presente, violando - questa volta - sia il principio di competenza, che quello di prudenza, talché, se per assurdo nel primo esercizio venisse interamente distribuito il reddito, si assisterebbe ad una diminuzione "reale" del patrimonio netto aziendale.

Per ovviare all'inconveniente, a fine esercizio si stimano gli oneri tributari corrispondenti al componente positivo la cui incidenza sull'imponibile è stata rinviata e si aggiungono a quelli liquidati in dichiarazione. In tal modo la voce "imposte sul

reddito" risulta di importo pari all'onere che l'impresa avrebbe sostenuto se non si fosse avvalsa della norma agevolativa.

Esiste un'altra tipologia di "differenze" che provocano conseguenze, che potrebbero sembrare a prima vista simili a quanto abbiamo osservato con riferimento alle "imposte anticipate": in base all'art. 102 del Testo Unico delle imposte sui redditi, le perdite d'esercizio fiscalmente riconosciute, ovvero determinate in ragione delle norme sulla determinazione del reddito imponibile d'impresa, possono essere portate in diminuzione dei redditi imponibili per gli esercizi successivi, ma non oltre il quinto.

Tale facoltà concessa al contribuente in sé può essere interpretata come un elemento sicuramente "positivo", non è però facilmente individuabile quale rappresentazione possa avere in contabilità e, quindi, nel bilancio d'esercizio.

Trattasi, ad evidenza, di una "potenziale riduzione di future imposte": in altre parole, si prende atto adesso che, per fenomeni già verificati, probabilmente le imposte che in futuro colpiranno i redditi saranno minori di quelle ordinarie. Come possiamo rappresentare il fenomeno nella contabilità generale e nel bilancio d'esercizio? Sicuramente è un'informazione importante, che deve essere comunicata ai soci ed ai terzi, attraverso la nota integrativa, ma non ci sembra che possa trovare una propria allocazione nella contabilità generale e nel bilancio d'esercizio. A ben vedere tutto dipende dalla cosiddetta "autonomia finanziaria" degli esercizi amministrativi: poiché le imposte si calcolano e si liquidano partendo dal risultato di ciascun periodo d'imposta e siamo giunti alla conclusione che esse sono un vero e proprio "costo relativo alla produzione del periodo"<sup>7</sup>, è chiaro che l'ipotesi (seppur suffragata da estrema ragionevolezza) di sostenere in futuro oneri ridotti rispetto "al normale", a seguito delle perdite subite negli esercizi precedenti, non può dar luogo ad alcun componente positivo di reddito: non è un provento maturato, né uno storno di costi, perché dobbiamo ancora sostenerli.

A nostro avviso il considerare le imposte sui redditi come un costo d'esercizio è una necessità insita nella natura stessa della loro determinazione, ma cozza con il presupposto di base "virtuale", che vorrebbe le imposte pari ad una quota del reddito *prodotto* in ciascun periodo, così come avviene per qualsiasi forma di partecipazione all'impresa. Allo scopo di mitigare la voracità di chi partecipa sempre e comunque agli utili e mai alle perdite, è stata istituita la norma in oggetto, i cui effetti sono e saranno inevitabilmente in contrasto con l'interpretazione delle imposte come costi d'esercizio: delle due l'una; o si tratta di partecipazione alla distribuzione degli utili, ma allora bisogna ridiscutere tutte le modalità di registrazione contabile della fiscalità d'impresa, o, invece, le imposte sul reddito sono da considerare

---

<sup>7</sup> Cfr in tal senso il principio contabile nazionale n 25 , pag. 9 e pag. 30.

dei costi; in questo caso, però, il fatto che in futuro esse saranno particolarmente ridotte dovrà trovare allocazione nel bilancio nel quale il fenomeno si verificherà. L'opposta soluzione, che come vedremo viene proposta dalla prassi dominante, a nostro avviso viola tanto il principio di prudenza, che quello di competenza economica.

### 3. Debiti e crediti nei confronti degli enti impositori

Una volta stabilita la natura degli oneri tributati e la loro allocazione nel bilancio d'esercizio, occorre assoggettare ad analogo trattamento le loro contropartite; ordinariamente a fine esercizio ci si trova nella seguente situazione:

- nel corso dell'anno si è proceduto a versare degli acconti di imposte, commisurati ad una certa percentuale di quelle relative all'esercizio precedente; gli importi versati figurano fra i crediti;
- fra le scritture di fine esercizio figura la "liquidazione" delle imposte IR-PEG ed IRAP sulla base di uno schema di dichiarazione; i relativi importi sono addebitati in un conto di costi ed accreditati ad un conto di debiti verso l'erario, procedendo eventualmente alla compensazione con i crediti relativi agli acconti.

Parte integrante delle scritture di fine esercizio per la determinazione della competenza economica è costituita dalla stima delle imposte anticipate e differite: come abbiamo visto, le imposte anticipate vanno stornate da quelle calcolate in base alla dichiarazione dei redditi, mediante accredito del relativo conto di costo.

Un problema interpretativo può derivare dall'individuazione della contropartita "dare" dell'operazione: mentre per le imposte liquidate in base alla dichiarazione la registrazione ordinaria è del tipo «*imposte sul reddito a debiti tributati*», le imposte anticipate, pur andando a rettificare quelle liquidate, non possono a nostro avviso rettificarne il correlativo debito, che non subisce alcuna modificazione, dovendo essere saldato indipendentemente dal fatto che vi sia stato il fenomeno delle imposte anticipate.

Ciò posto, la contropartita "dare" dello storno delle imposte di competenza, potrebbe essere considerata un "credito" nei confronti dell'erario: ma questa impostazione non ci sembra condivisibile; l'aver rinviato al futuro la possibilità di far rientrare nel calcolo del reddito imponibile un componente negativo, infatti, di per sé non comporta il sorgere di un credito verso chicchessia. Riteniamo pertanto che non possa trattarsi di "crediti" di alcun tipo, né dal punto di vista giuridico (non esiste alcuna obbligazione in proposito), né da quello economico aziendale; il fenomeno, infatti, rientra appieno nel rinvio al futuro di costi già contabilizzati, nel rispetto del principio di competenza economica, con l'ovvia conseguenza che da ciò non può

originarsi alcuna variazione numeraria. La scrittura corretta, pertanto, è del tipo «*costi sospesi (rimanenza di servizi) a imposte sul reddito*». Sulla natura di tale rimanenza, possiamo osservare che essa non può rientrare nella categoria dei "risconti", non maturando proporzionalmente al trascorrere del tempo, ma deve trovare allocazione in una voce residuale, specifica per il fenomeno, oppure comune a tutti gli "altri costi anticipati", a seconda delle diverse esigenze conoscitive. Il suo funzionamento non si discosta da quello delle altre rimanenze: in sede di riapertura dei conti, secondo un procedimento preferibile, potrà essere immediatamente chiusa nel conto "imposte sul reddito", che accoglierà anche le altre scritture già viste, mentre a fine esercizio sarà assoggettata a stima per la determinazione della competenza economica, dando origine ad un nuovo ciclo di registrazioni. Secondo un metodo alternativo, potrà invece rimanere nel conto patrimoniale sino alla chiusura dell'esercizio: in quel momento si procederà ad una nuova stima delle imposte di competenza, con conseguente adeguamento della voce ed addebito od accredito del conto di reddito, pari alla differenza tra i due importi.

Per quanto riguarda le *imposte differite*, esse andranno aggiunte, come già detto, alle imposte di competenza del periodo, mentre la contropartita "avere" va inserita in un apposito conto distinto dagli altri "debiti tributari". La natura della posta, infatti, è diversa da quella relativa al debito che sorge per la liquidazione delle imposte sulla base della dichiarazione: l'obbligazione che sorge da quest'ultima è, da un lato, immediatamente esigibile da parte dell'erario e dall'altro lato, può essere oggetto di molteplici compensazioni, come abbiamo già avuto occasione di osservare. Il debito per imposte differite, invece, in primo luogo, non ha la natura giuridica del debito, non essendo ancora sorta alcuna obbligazione al riguardo ed inoltre, anche da un punto di vista economico aziendale, non può riconoscersi come una "variazione numeraria assimilata", ma deve rientrare fra quelle "presunte". Nel momento in cui il relativo componente positivo entrerà nel calcolo del reddito imponibile, non è detto che quest'ultimo risulti positivo, con la conseguenza che un debito in senso proprio potrebbe non sorgere mai, in relazione al fenomeno in oggetto.

Dall'insieme delle analisi svolte, possiamo dedurre che la contropartita contabile del costo per imposte differite deve essere accolta in conti del tipo "*fondi spese future*", ovvero "*fondi rischi*", a seconda del diverso grado di incertezza che sta alla base della stima del componente di reddito. Ci sembra inevitabile, per conseguenza, che i debiti per imposte differite non possano formare oggetto di alcuna compensazione, trattandosi di partita diversa per natura sia dai crediti verso l'erario, sia dalle rimanenze di servizi per imposte anticipate.

#### 4. Il principio contabile nazionale n. 25

Il principio contabile n. 25 emanato nel 1999 dalla apposita Commissione dei Consigli nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri si intitola *Il trattamento contabile delle imposte sui redditi*; leggendo però i titoli che contraddistinguono i diversi capitoli, notiamo che quelli di base riguardano "i debiti tributati", i "fondi per imposte", le "passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate", tutte voci, quindi, dello stato patrimoniale, mentre non esiste neppure un capitolo dedicato agli "oneri tributati" in quanto tali e non alle variazioni patrimoniali che costituiscono le loro contropartite contabili: già dalla scelta dei titoli, quindi, si ha la netta impressione di una volontà di adeguamento, per quanto possibile, alle soluzioni proposte dagli IAS che esamineremo nel prossimo paragrafo.

Seguendo lo svolgimento proposto dal documento può subito rilevarsi come questo non si occupi, in generale, delle "trattamento contabile delle imposte" ma abbia un oggetto ben più limitato riferendosi esclusivamente alle "imposte sui redditi" ed a quelle ad esse assimilabili, tra le quali è espressamente inclusa l'IRAP.

Con riferimento ai *debiti tributari* viene precisato che tale voce include solo le passività per imposte certe e di ammontare determinato dovute in base a dichiarazioni o ad accertamenti e contenziosi divenuti definitivi o a iscrizioni a ruolo notificate e non impugnate.

La limitazione delle "fonti" dei debiti tributari alle sole dichiarazioni ed agli accertamenti ed iscrizioni a ruolo definitivi non appare, sotto il profilo squisitamente giuridico, pienamente soddisfacente; infatti, costituiscono dei veri e propri debiti anche quelli risultanti da atti di accertamento o da iscrizioni a ruolo ancora non definitivi in quanto suscettibili di impugnazione.

Per quanto riguarda i *crediti tributari*, il Documento non contiene, in linea generale suggerimenti o osservazioni di particolare rilievo, limitandosi ad indicarne l'iscrizione nell'ambito della voce C-II-5 (Altri crediti) dello Stato Patrimoniale.

Merita di essere sottolineato come il Documento, al paragrafo C.II., si soffermi abbastanza diffusamente sul trattamento contabile dei crediti d'imposta sui dividendi.

Non è certamente questa la sede per approfondire la natura, la funzione ed i meccanismi applicativi del credito d'imposta sui dividendi; ciò che invece si ritiene di dover evidenziare è che il Documento ne suggerisce la contabilizzazione in aumento dei dividendi stessi (Voce C-15 del Conto Economico).

La soluzione proposta appare sostanzialmente condivisibile anche perché sarebbe veramente arduo individuare una differente ed autonoma voce del conto economico in cui classificare tale componente positivo del risultato di periodo.

Il successivo capitolo s'intitola: *Le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate*. Occorre in primo luogo osservare che in questa occasione il ti-

tolo del capitolo non rispecchia fedelmente il suo contenuto: in esso, al di là degli aspetti formali, viene nella sostanza affrontato il problema delle differenze tra reddito di bilancio e reddito imponibile, partendo, come è ovvio, dai diversi componenti di reddito interessati e solo successivamente se ne analizzano le contropartite contabili, pur indulgendo reiteratamente all'utilizzo di terminologie riprese pedissequamente dallo IAS 12, che risultano talora persino improprie in un contesto interpretativo che rispecchia realtà economiche e culturali molto diverse da quelle nelle quali sono maturati i principi internazionali.

Un primo esempio di ciò si ha all'inizio del capitolo<sup>8</sup>, nel paragrafo G *"Definizioni e caratteristiche"*, dove, dopo aver spiegato che il fenomeno riguarda le imposte di competenza dell'esercizio (indipendentemente da quando saranno pagate) e quelle esigibili nell'esercizio, ma di competenza degli esercizi futuri, si afferma che *«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»*. Questa affermazione sembra più una "professione di fede", che un proposito di svolgimento, tanto che, subito dopo, si precisa che *«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»*, quasi a scusarsi del fatto che nella concreta spiegazione del fenomeno non si seguirà affatto il procedimento proposto dallo IAS 12.

A questo proposito, occorre fare alcune altre osservazioni: nella nota 18 si riferisce il fatto che la precedente versione dello IAS 12 parlava della fiscalità differita ed anticipata in relazione alle differenze temporanee fra reddito imponibile e reddito di bilancio, così come finisce per fare il principio contabile n. 25 in oggetto; di ciò, però, si fornisce una spiegazione che francamente ci lascia perplessi: anziché dire semplicemente che non si raccomanda alle imprese italiane l'adozione del novellato IAS 12, per i molti motivi da noi segnalati in precedenza e che meglio esamineremo in seguito, si afferma che *«in base alla legislazione fiscale vigente al momento della stesura di questo documento tutte le "timing differences" (quelle tra reddito imponibile e di bilancio) sono ricomprese nelle "temporary differences" (quelle inerenti la valutazione di attività e passività)»*; come dire: noi seguiamo il principio precedente, ma è come se seguissimo il principio nuovo...

---

<sup>8</sup> Pag. 18

A nostro avviso, in primo luogo, non è la normativa fiscale il motivo dell'inopportunità di recepire quel principio internazionale, essa non fa altro che adeguarsi al codice civile, salvo dettare diversi criteri per talune voci; è l'intero *corpus* della normativa sul bilancio d'esercizio che, riflettendo l'ambiente economico e culturale italiano (o più in generale dell'Europa continentale), sull'argomento impone come unico fine il rispetto dei principi di prudenza e di competenza economica, per la tutela dei soci e dei terzi creditori, facendo sì che risultino improponibili taluni concetti sui quali è fondato il proposto principio internazionale.

In secondo luogo, ci sembra errato dire che le differenze fra reddito imponibile e reddito di bilancio sono "ricomprese" fra quelle inerenti la valutazione di attività e passività, per due ordini di considerazioni:

- ci sembra del tutto evidente che i componenti di reddito passibili di diverso trattamento non necessariamente si riflettono su attività e passività esistenti a fine esercizio e quindi oggetto di valutazione; anzi, la maggioranza di essi trova normalmente il suo epilogo all'interno dell'esercizio e pertanto non deriva da alcun procedimento valutativo in bilancio; a scopo esemplificativo, si pensi al rinvio soltanto tributario di plusvalenze realizzate: non si capisce a quali mai differenze di valori patrimoniali si dovrebbero riferire le corrispondenti imposte differite, che, pertanto non si possono assolutamente considerare «ricomprese» in quella categoria;
- eventuali differenze valutative esistenti relativamente a poste patrimoniali che non abbiano già influenzato il conto economico, sono possibili, nel nostro ordinamento, soltanto in relazione ad operazioni societarie straordinarie, così come indicato nella nota 19 (pag. 19) del principio contabile 25; occorre però evidenziare che, contrariamente a quanto sembra suggerire il principio e come meglio vedremo in seguito, esse non devono dare origine ad alcuna imposta differita od anticipata contestuale all'operazione: soltanto in sede di chiusura del primo esercizio successivo all'operazione stessa si procederà, nei modi usuali, a confrontare il reddito imponibile con il risultato di bilancio, con tutte le conseguenze del caso. Non giova alla tesi contraria osservare come nella stima del valore da attribuire al complesso aziendale oggetto dell'operazione straordinaria si debba tener conto del reddito prospettico al netto di tutte le imposte di competenza, ivi comprese le eventuali differite od anticipate: a nessuno può sfuggire come si tratti di valutazioni del tutto estranee a quelle ordinarie di bilancio e connesse ad innumerevoli altre, ugualmente estranee al bilancio d'esercizio, concernenti il futuro del complesso aziendale in oggetto.

A nostro avviso, occorrerebbe chiarire in modo più netto qual è la posizione del principio contabile nei confronti dello IAS 12, proprio con riferimento alla scelta operata da quest'ultimo di abbandonare il concetto di "*timing differences*" per quello di "*temporary differences*"; a parte la traduzione italiana dei due termini, che, secondo il principio, rientrano entrambi nelle "differenze temporanee", i loro significati sono sostanzialmente diversi: il primo si riferisce a differenze comunque destinate ad essere riassorbite, mentre il secondo riguarda anche differenze definitive, che quindi non hanno nulla a che vedere con il principio di competenza economica.

Correttamente il principio 25<sup>9</sup> suggerisce di non contabilizzare nulla a proposito di queste ultime differenze, spiegando in nota che esse erano indicate nella precedente versione dello IAS 12 come differenze "permanenti", proprio per distinguerle dalle "temporanee", per le quali era prevista la rilevazione di imposte differite od anticipate. In questo modo, però, il principio cade in una macroscopica contraddizione con quanto precedentemente affermato e cioè che le *timing differences* sono «ricomprese» nelle *temporary differences*, «in base alla legislazione fiscale vigente», s'intende in Italia. Si dimostra invece l'esatto contrario: gli elementi di difformità tra la prima e la seconda categoria consistono proprio nelle "differenze permanenti", che caratterizzano la seconda versione dello IAS 12, rispetto alla precedente e che non devono essere prese in considerazione dalle imprese italiane, con la conseguenza che, a nostro avviso e come meglio verrà specificato nelle conclusioni, l'intero standard non può e non deve essere adottato in Italia<sup>10</sup>.

Il principio 25 sostiene poi che vanno considerate tutte le «*differente temporanee tra il valore di una attività o di una passività, incluse le voci del patrimonio netto*», spiegando in nota che tali differenze, per quanto riguarda il patrimonio netto, sono rappresentate dalle riserve in sospensione d'imposta, che distingue in due categorie: quelle che hanno interessato il conto economico e quelle che non lo hanno fatto; queste ultime vengono così classificate a titolo esemplificativo<sup>11</sup>:

- 1) rivalutazione di beni iscritti nell'attivo di stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi;
- 2) riserve o fondi in sospensione d'imposta, tra cui i contributi in conto capitale accantonati a riserva negli esercizi precedenti a quello in corso al 1° gennaio 1998, così come previsto dall'art. 55 del D.P.R. 917/86, nel testo allora vigente;

---

<sup>9</sup> Pag. 21.

<sup>10</sup> Nel momento e per i casi in cui sarà obbligatoria l'applicazione dei principi IAS a norma dal Regolamento U.E. citato in premessa, lo *standard* in oggetto potrà essere disatteso, così come previsto per «*casi estremamente rari*» dal principio IAS 1, al paragrafo 13, sotto il titolo "Considerazioni generali".

<sup>11</sup> Pag. 31 e 32.

- 3) conferimenti di aziende in regime di sospensione di imposta;
- 4) scissioni in cui la beneficiaria iscrive i beni al valore normale.

Per esse viene precisato che le relative imposte differite devono essere sottratte dalle "poste di capitale netto createsi a seguito delle operazioni stesse".

Esaminiamo separatamente tutte le fattispecie riportate.

Per quanto riguarda le riserve in sospensione che derivano da operazioni che hanno già interessato il conto economico, è improprio parlare di differenze di valutazione della voce del patrimonio netto; non può esistere alcuna differenza di "valutazione" della riserva, semmai vi saranno stati componenti del reddito - che è stato destinato in tutto o in parte a riserva - che sono stati diversamente considerati da un punto di vista fiscale rispetto al loro trattamento di bilancio, ma la cosa rientra nelle normali considerazioni già svolte.

Per le riserve di rivalutazione monetaria il principio contabile nazionale n. 25 riconosce in nota che, ordinariamente, non si deve procedere ad alcuna registrazione di imposte differite, dato che l'imposizione su tali riserve è prevista soltanto in particolari circostanze e con modalità predefinite. Si dovranno pertanto considerare eventuali imposte soltanto al momento di decidere sulla destinazione di tali riserve e soltanto se essa risulterà in contrasto con le norme agevolative che hanno originato le riserve medesime<sup>12</sup>. A nostro avviso, è questa una prova decisiva dell'in-

---

<sup>12</sup> L'ultima, in ordine di tempo, delle "leggi di rivalutazione" è la 21 novembre 2000, n. 342, "collegata alla finanziaria 2000, la quale, agli articoli dal 10 al 16, sancisce la possibilità, anche in deroga alle norme del Codice civile, di aumentare il valore di taluni elementi dell'attivo aziendale. Prevede anche che la contropartita contabile di tale incremento debba accogliersi tra le poste del capitale netto che individua precisamente (art. 13) nel «...capitale (sociale, n.d.r.) » o in «...una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge...».

La disposizione in oggetto suscita due ordini di considerazioni. In primo luogo, si osserva che, ancora una volta, norme aventi natura e finalità prevalentemente tributarie, incidono primariamente e pesantemente in ambito civilistico e costringono le aziende ad adeguarsi a comportamenti contabili che potrebbero anche essere contrari ai principi di correttezza insegnati dalla Ragioneria. In secondo luogo, la scelta operata dalla norma in oggetto non sembra lasciare alcun dubbio sulla natura che viene attribuita alla posta di capitale netto: trattasi, ad evidenza, di una tipica "riserva di capitale". Viene infatti prevista la possibilità di aumentare il capitale sociale, ovvero di creare un'apposita riserva che, ai sensi del comma 6 del medesimo articolo 13, costituisce incremento di capitale netto investito ai fini di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997 n.466 (la cosiddetta "D.I.T."). Non sfugge certamente l'importanza della qualificazione di questa appostazione contabile: una variazione positiva dell'attivo, alla quale corrisponde un equivalente incremento del capitale netto, comporta ben altre conseguenze, rispetto ad un'analoga operazione che si concretizzi in un componente positivo di reddito. Mentre la prima ha comunque una sua collocazione fra le poste del capitale netto e può assumere destinazioni vincolate, la seconda contribuisce in modo indistinto alla formazione del risultato economico di periodo, il quale potrà incidere sia positivamente che negativamente sull'entità del capitale netto. E' chiaro che, in quest'ultima ipotesi, l'operazione *de quo* non può lasciare alcuna distinta traccia fra le poste del netto; in altre parole, mentre una riserva di capitale può essere rappresentata in

compatibilità della visione "patrimonialistica" dello IAS con il nostro sistema contabile e giuridico: il principio 25 riconosce esplicitamente che le differenze di valutazione, che secondo lo IAS danno in ogni caso origine a "differenze temporanee imponibili" per il solo fatto della loro esistenza, devono invece essere considerate dalle imprese italiane soltanto se ed in quanto si riflettano sul risultato economico di periodo e, soprattutto, soltanto nel momento in cui ciò avvenga, non prima.

Se la voce successiva - "riserve e fondi in sospensione d'imposta" - riguarda soltanto i casi provocati dal previgente art. 55 del Testo unico delle imposte sui redditi, occorre sottolineare come essi siano relativi a veri e propri errori contabili commessi in ossequio al principio della c.d. "dipendenza rovesciata". Come è noto in base alla citata normativa, ora fortunatamente abrogata, veniva consentito di non tassare talune sopravvenienze attive per *la parte (massima del 50 %) accantonata in apposita riserva*<sup>13</sup>.

Ancor prima, l'art. 54 prevedeva qualcosa di analogo per le plusvalenze. Si potrebbe ipotizzare che la fattispecie riguardasse anche le riserve appositamente costituite ai sensi dell'art. 67 del Testo unico delle imposte sui redditi per poter usufruire degli ammortamenti anticipati. Ci sembra che ciò non sia sostenibile, soprattutto perché comporterebbe una duplicazione del fenomeno: è chiaro che, dovendo calcolare le imposte differite relative alla differenza tra il risultato di bilancio al lordo degli ammortamenti anticipati ed il reddito imponibile al netto degli stessi, diventa del tutto irrilevante la presenza della suddetta riserva all'interno del capitale netto<sup>14</sup>. Del tutto anomalo diventa poi il comportamento da tenere in presenza di una diver-

---

bilancio sotto un titolo che ricordi l'operazione di apporto che l'ha originata, le riserve di utili non possono avere altra origine che l'utile stesso, il quale è il *risultato indistinto* di tutte le operazioni aziendali che hanno provocato componenti positivi e negativi di reddito. Ciò detto, sorgono non poche perplessità, riguardanti le stesse finalità dall'attuale legge di rivalutazione: mentre alcune delle precedenti normative avevano un chiaro significato di adeguamento dei valori per conguaglio monetario, questa tende ad assumere un significato di "rivalutazione economica dei cespiti". Sembra pertanto azzardato attribuire *sic et simpliciter* natura di capitale d'apporto alla contropartita contabile delle proposte rivalutazioni. Sull'argomento, G. CAPODAGLIO, *Le riserve di rivalutazione*, RIREA, n. 5 e 6 2001. Sui c.d. "correttivi per l'inflazione" abbiamo avuto modo di soffermarci in varie occasioni: fra quelle "meno antiche" e con maggiori riflessi in campo tributario si cfr *In attesa della prossima legge sulla rivalutazione dei beni d'impresa*, in "il diritto dell'economia" n. 2 1988.

<sup>13</sup> E' appena il caso di sottolineare che una riserva non può mai essere costituita come contropartita ad un componente di reddito. Le origini delle riserve sono soltanto due: la destinazione dell'utile di bilancio o gli apporti di capitale dall'esterno. Le "riserve di rivalutazione monetaria" sono normalmente considerate all'interno della seconda categoria, anche se, in effetti, spesso dovrebbero essere considerate riserve "miste". Sull'argomento cfr C. CAMPANINI, G. CAPODAGLIO, *Introduzione all'Economia aziendale*, CLUEB, Bologna, 1988, capitolo 5.

<sup>14</sup> L'eliminazione delle interferenze fiscali sul bilancio d'esercizio consente ora di superare l'intero problema.

sa contabilizzazione degli ammortamenti anticipati ed in particolare di quella procedura, frequente nella prassi ma assolutamente errata (come già detto), che prevede l'addebito di una voce di costo e l'accredito di una posta di capitale netto. E' chiaro che in tal caso, essendoci perfetta coincidenza fra costi di conto economico ed oneri deducibili ai fini del calcolo del reddito imponibile, nessuna imposta differita deve essere considerata, pur in presenza di una voce di capitale netto da giudicare *inesistente*, in quanto mera contropartita contabile (errata) di un costo d'esercizio.

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento ad altre eventuali riserve costituite in diretta contrapposizione di componenti positivi o negativi di reddito: fra di esse ricordiamo quelle create in relazione alla valutazione delle partecipazioni con il c.d. "metodo del patrimonio netto".

Ciò posto, per quanto riguarda la pretesa esigenza di calcolare imposte differite relativamente a tali voci, osserviamo preliminarmente che, trattandosi di poste di patrimonio netto del tutto improprie, risulta difficile ipotizzare corretti principi contabili per il loro utilizzo; ma, se anche ciò si ritenesse possibile, non si tratterebbe comunque di imposte differite relative a differenze di valutazione di riserve (che non possono essere oggetto di autonoma valutazione), ma di eventuali accantonamenti a fondi imposte, relativi a rinvii di imposizione su componenti di reddito avvenuti in passato, che si sarebbero dovuti effettuare contestualmente ai rinvii stessi.

Le fattispecie di cui ai numeri 3 e 4 sono accomunate dal fatto che derivano da operazioni straordinarie, nelle quali i valori di trasferimento degli elementi dei complessi aziendali interessati sono diversi da quelli "fiscalmente riconosciuti", talché il capitale netto derivante a seguito di tali operazioni è diverso da quello che si sarebbe ottenuto, adottando valutazioni uguali a quelle fiscalmente riconosciute.

Ciò premesso, il principio n. 25 sembrerebbe suggerire di calcolare imposte differite commisurate alla differenza tra i due importi indicati relativamente al patrimonio netto.

Riteniamo il suggerimento non condivisibile, perché basato su di un equivoco di fondo, come del resto già osservato in precedenza: nel nostro ordinamento la rilevazione delle imposte differite deve avere come unico obiettivo quello di evitare che il risultato economico di periodo venga stimato, senza tener presenti in tutto od in parte le relative imposte; nei casi prospettati, però, il fenomeno non sussiste: esso si presenterà gradualmente a partire dal primo esercizio successivo all'operazione straordinaria, man mano che gli elementi del complesso aziendale verranno utilizzati e concorreranno alla formazione del reddito. Se quest'ultimo risulterà superiore all'imponibile per differenze temporanee, l'impresa provvederà ad accantonare congrui fondi per imposte differite, ma ciò non potrà avvenire per i motivi indi-

cati nella fattispecie, perché in essa trattasi di differenze *permanenti* e non temporanee, cosicché tutti gli esercizi successivi all'operazione straordinaria verranno colpiti da imposte commisurate a redditi imponibili pari alla differenza fra i ricavi ed i costi, non nella misura effettiva, ma in quella riconosciuta dalla normativa tributaria.

E' plausibile che le parti intervenute in tali operazioni, o gli esperti d'ufficio, tengano conto di ciò nelle valutazioni inerenti i complessi aziendali in oggetto ed i loro elementi, per cui prevedano l'istituzione di congrui fondi rischi e fondi spese future, sia per motivi di carattere fiscale, che per altre cause, ma tutto ciò non ha nulla a che vedere con i principi di redazione del bilancio d'esercizio, che ripetiamo, è un bilancio *ordinario* e prescinde da tutte le considerazioni precedentemente esposte.

Passando ad esaminare le singole fattispecie che possono dare origine ad imposte differite od anticipate, dobbiamo riconoscere che, come già osservato, malgrado la voluta impostazione patrimonialistica della presentazione del documento, esso, nella sostanza, si sviluppa compiutamente nell'esame delle singole differenze tra il trattamento fiscale e quello civilistico dei vari *componenti di reddito* positivi e negativi.

Le differenze temporanee tra risultato economico e reddito imponibile sono distinte dal Documento in:

- differenze temporanee tassabili;
- differenze temporanee deducibili.

Le prime generano passività per imposte differite in quanto il risultato economico di periodo, al lordo delle imposte, è superiore al reddito imponibile e la differenza è destinata ad essere "riassorbita" negli esercizi successivi in cui il reddito imponibile sarà superiore al risultato economico (a parità di altre condizioni).

Si tratta, dunque, di differenze che, utilizzando la stessa terminologia del Documento, possono definirsi "positive" e che possono essere generate:

- da componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati a conto economico;
- da ammortamenti anticipati dedotti direttamente in sede di dichiarazione dei redditi senza transitare dal conto economico;
- da componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui saranno imputati a conto economico.

Rinviando per un'analisi di possibile esempi al Documento stesso e agli specifici contributi della dottrina, ci limitiamo ad osservare che, in generale, le passività per imposte differite sono legate alla presenza di previsioni normative concernenti da determinazione del reddito d'impresa che impongono o consentono il "differimento" della tassazione di determinati componenti positivi di reddito o l'"anticipazione" della deducibilità di determinati componenti negativi.

Da rilevare come gran parte delle disposizioni tributarie all'origine di "differenze temporanee tassabili" abbiano carattere facoltativo od opzionale per il contribuente, per cui la rilevazione di passività per imposte differite costituisce spesso la conseguenza di precise scelte operate in sede di dichiarazione dei redditi.

Con tale ultima osservazione si vuole sottolineare, in sostanza, come la valutazione delle passività per imposte differite costituisca frequentemente l'ultimo atto di un articolato processo decisionale in cui un ruolo assolutamente centrale è svolto non tanto da considerazioni di ordine civilistico od economico aziendale quanto di ordine squisitamente fiscale e soprattutto finanziario (a nessuno, infatti, può sfuggire l'evidente beneficio finanziario, ma non direttamente economico, legato al "differimento" del pagamento di imposte).

Le differenze temporanee deducibili, invece, generano attività per imposte anticipate in quanto il risultato economico di periodo, al lordo delle imposte, è inferiore al reddito imponibile e la differenza è destinata ad essere "riassorbita" negli esercizi successivi in cui il reddito imponibile sarà inferiore al risultato economico (sempre a parità di altre condizioni).

Dette differenze, definite dal Documento "negative", possono essere generate:

- da componenti negativi di reddito deducibili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati a conto economico;
- da componenti positivi di reddito tassabili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui saranno imputati a conto economico.

Con riferimento alla prima delle ipotesi, il Documento contiene un'ampia elencazione di disposizioni normative, alla quale rinviamo, riconducibili, tuttavia, a tre distinte fattispecie:

- norme tributarie limitatrici della deducibilità di accantonamenti o rettifiche di valore;
- norme tributarie che prevedono una deducibilità in tutto od in parte differita di taluni componenti negativi di reddito;
- norme tributarie che prevedono la deducibilità di taluni componenti negativi di reddito in base al principio di "cassa".

Con riferimento alla seconda ipotesi, forse anche per la sua scarsa ricorrenza, il Documento non fornisce alcun esempio concreto.

L'ipotesi potrebbe verificarsi, ad esempio, in caso di contributi in conto capitale in relazione ai quali, prima della definitiva concessione, siano stati erogati dei semplici acconti che, in caso di esito negativo dell'attività istruttoria, debbano essere restituiti.

In tal caso, mentre la normativa tributaria impone il concorso alla determinazione del reddito imponibile anche degli importi percepiti a titolo di semplice acconto in applicazione del principio di cassa (art 53, comma 3, lett. b., del DPR 917/86),

dal punto di vista civilistico gli importi erogati a titolo provvisorio dovranno essere rilevati tra le passività ed il componente positivo di reddito concorrerà a formare il reddito solo nell'esercizio in cui la spettanza del contributo sarà riconosciuta con provvedimento definitivo.

Comunque, a differenza di quanto osservato in relazione a quelle "tassabili", le disposizioni tributarie all'origine delle "differenze temporanee deducibili" hanno quasi tutte (eccezion fatta per alcune di quelle che prevedono la deducibilità di componenti negativi di reddito) carattere vincolante, per cui nessun tipo di valutazione o scelta "di convenienza" può essere condotta dal contribuente.

Per quanto riguarda il paragrafo relativo alla "rilevazione", osserviamo che viene suggerito di indicare i debiti per imposte differite all'interno della voce "Fondi", mentre per quelle anticipate si propende per considerarle comunque dei "crediti dell'attivo circolante", pur riconoscendo che non trattasi di crediti "veri e propri".

Ancor più anomalo risulta il trattamento previsto per quelle che vengono chiamate le "perdite fiscali": in un primo momento viene correttamente e nettamente rilevato che *il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non ha natura di credito...*, ma subito dopo si attesta che, nel caso in cui sussistano determinate condizioni, quali la ragionevole certezza di poter avere in futuro redditi "compensabili" e l'irripetibilità delle perdite medesime, il relativo previsto risparmio fiscale *va iscritto nello stato patrimoniale fra i crediti* (sottolineatura nostra) *per imposte anticipate*, come se dette condizioni potessero modificarne la natura.

Come conseguenza della esposta posizione, è prevista la possibilità, anzi la necessità, di compensare tali crediti per imposte anticipate con eventuali fondi rischi per imposte differite, sino a concorrenza dei medesimi, cosa questa che, come già detto, a nostro avviso non è condivisibile.

## 5. Il principio internazionale IAS 12

I principi contabili internazionali che si rifanno alla tradizione contabile anglo americana, fra cui quelli emanati dallo IASC, risentono di due elementi che li rendono sostanzialmente distanti dalla tradizione contabile italiana e dalle caratteristiche stesse del nostro sistema economico: la prima riguarda il fatto che essi si basano su sistemi contabili di tipo *patrimoniale*, ormai superati in Italia da molti decenni; la seconda riflette invece la platea dei soggetti interessati: tali principi internazionali si rivolgono pressoché esclusivamente a società di grandi dimensioni, che ricorrono per il loro finanziamento ai mercati regolamentati, mentre il nostro sistema economico è dominato dalle imprese medie e piccole, con proprietà di capitali fortemente accentrate nei soci di riferimento.

Ciò premesso, analizziamo il contenuto dello "standard" n. 12, che s'intitola "Imposte sul reddito", escludendo, quindi, già in premessa tutte le altre imposte. Esso esordisce con le proprie "finalità", che consistono nel «definire il trattamento contabile delle imposte sul reddito» il cui aspetto principale è « come rilevare gli effetti fiscali correnti e futuri relativi:

- a) al futuro recupero (estinzione) del valore contabile delle attività (passività) rilevate nello stato patrimoniale dell'impresa; e
- b) alle operazioni e agli altri fatti dell'esercizio corrente rilevati nel bilancio d'esercizio di un'impresa.»

Balza subito all'attenzione del lettore l'apparente duplicazione dei fenomeni indicati nei due punti a) e b): secondo il nostro modo di concepire le rilevazioni contabili, qualsiasi attività o passività esposta nello stato patrimoniale deriva dalla contabilizzazione delle operazioni (ovvero di tutti i "fatti") aziendali e le conseguenze fiscali di tutte le operazioni rilevate nell'esercizio sono tenute in debito conto in sede di chiusura, attraverso la stima degli oneri tributari di competenza. La chiave di interpretazione si trova nel prosieguo del documento, allorché viene spiegato che ci si riferisce anche ad operazioni ed altri fatti esposti direttamente nel patrimonio netto, non intendendo con ciò le note "operazioni sul capitale d'apporto", ma essenzialmente determinati processi rivalutativi, comuni in taluni Paesi, ma consentiti soltanto sporadicamente dalla normativa italiana, a séguito di particolari leggi di rivalutazione per conguaglio monetario, che ne prevedono normalmente anche lo specifico trattamento tributario.

E' interessante notare come, nel paragrafo intitolato "Rilevazione delle passività e delle attività fiscali correnti", venga riportato il seguente criterio di distinzione:

*«Le imposte correnti dell'esercizio e di quelli precedenti, nella misura in cui esse non siano state pagate, devono essere rilevate contabilmente come passività. Se l'importo già pagato per l'esercizio in corso e per quelli precedenti eccede quello dovuto per tali esercizi, l'eccedenza deve essere rilevata come attività<sup>15</sup>. Il beneficio riferibile a una perdita fiscale che può essere portata in riduzione dell'imposta corrente relativa a esercizi precedenti deve essere rilevata come attività»*

Il concetto di "beneficio" qui indicato è un fenomeno estraneo al nostro ordinamento e non deve confondersi con quello inerente le "perdite compensabili in esercizi futuri", del quale ci siamo occupati in precedenza; è però sintomatico del fatto che lo IAS considera, seppur in modo del tutto indiretto, l'esistenza di un particolare componente positivo di reddito, connesso con la fiscalità d'impresa, una sorta di "imposta attiva", non necessariamente coincidente con il concetto di "rettifica di costi"; di esso avremo modo di occuparci nel prosieguo dell'analisi di questo principio.

---

<sup>15</sup> Sin qui, a prima vista sembrerebbe un'ovvietà.

Gran parte del documento è dedicato a quelle che chiamiamo "imposte anticipate o differite" e che qui vengono indicate come «attività e passività differite», confermando così la preferenza per una visione "patrimoniale" del fenomeno, che distingue le «differenze temporanee imponibili» dalle «differenze temporanee deducibili»: per quanto riguarda le prime, non partendo, nella descrizione, dal concetto di reddito di bilancio e di reddito imponibile, viene riportata la seguente articolata definizione:

*«per tutte le differenze temporanee imponibili deve essere rilevata una passività fiscale differita, a meno che la passività fiscale differita derivi:*

- a) da avviamento il cui ammortamento non sia fiscalmente deducibile; o
- b) dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:
  - non sia un'aggregazione d'imprese ; e
  - al momento dell'operazione non influisca né sull'utile contabile né sul reddito imponibile (perdita fiscale)».

Per spiegare l'assunto, si parte dalla definizione di "bene strumentale", affermando che il suo valore contabile verrà recuperato mediante i benefici economici derivanti (anche) dal suo utilizzo e che se tale valore è superiore a quello fiscale, «l'importo dei proventi imponibili eccederà l'importo che sarà consentito dedurre fiscalmente», per cui è prevista l'indicazione di una "passività fiscale differita" pari alle differenze d'imposta che si dovranno pagare per tale motivo dei successivi esercizi.

Viene poi riportato un esempio, che, non riferendosi alle differenze tra gli ammortamenti calcolati secondo corretti principi contabili e quelli fiscalmente deducibili, ma soltanto al dato patrimoniale del valore dei corrispondenti cespiti, parte dalla considerazione di un bene che, avendo un costo originario di 150 ed un valore contabile di 100, abbia un valore fiscale di 60, avendo detratto ammortamenti per 90. Se l'aliquota d'imposta è del 25%, il documento invita a rilevare una passività fiscale differita di 10, pari al 25% della differenza tra il valore contabile e quello fiscale. Non viene specificato, ma si intuisce, che i 10 devono incidere come oneri tributari sul conto economico, né viene specificato se detta imputazione debba avvenire in un unico esercizio o in più d'uno.

Suscita perplessità anche il fatto che l'esempio riferisca il calcolo ad un momento intermedio alla vita utile del cespite: sarebbe stato logico che tutta la descritta procedura fosse prevista al momento della sua messa in funzione.

Proseguendo nella lettura, il punto successivo (il n. 17) della spiegazione riguarda il fatto che la differenza temporanea può derivare da difformi modalità dell'ammortamento fiscale, rispetto a quello di bilancio, ma, nel darne la definizione, cita la «differenza tra il valore contabile del bene ed il suo valore ai fini fiscali

che è il costo originario del bene meno tutte le deduzioni relative a quel bene consentite dalle autorità fiscali nella determinazione del reddito imponibile dell'esercizio in corso e di quelli precedenti», confermando così quanto riportato nel precedente esempio.

I dubbi vengono finalmente risolti nell'Appendice 2, intitolata *calcoli illustrativi ed esposizione in bilancio*, che mostra lo svolgimento, invero alquanto laborioso, dei calcoli, chiarendo, alla fine, che l'addebito a conto economico deve avvenire sin dall'inizio della procedura d'ammortamento e deve svilupparsi per tutto il periodo durante il quale esiste la differenza fra le quote contabilmente corrette e quelle fiscalmente deducibili<sup>16</sup>.

Alle "differenze temporanee deducibili" viene riservato un trattamento speculare, rispetto alle "imponibili", ma la loro spiegazione risulta più fluida, dato che vengono riferite a "passività" contabilizzate, ma fiscalmente rilevanti in esercizi successivi a quello di contabilizzazione. E' comprensibile, quindi, come l'impresa possa rilevare una posta attiva pari alle imposte calcolate su detta passività. Anche qui non viene specificato che la rilevazione della posta attiva va effettuata contestualmente all'imputazione di detta passività "indeducibile", così come viene del tutto trascurata l'indicazione delle contropartite contabili di tali poste patrimoniali: riteniamo ovvio che debbano interessare il conto economico, entrambe nello stesso esercizio.

Fra le altre "differenze temporanee deducibili" viene inserita la voce, *perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati*; che si tratti di elementi fra loro omogenei e rientranti nella categoria che da luogo ad attività fiscali differite sembra dato per scontato<sup>17</sup>: «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».

E' appena il caso di sottolineare come questa impostazione sia molto lontana dalla realtà italiana: a tutti è nota la natura dei crediti d'imposta che un'impresa può vantare e che attualmente sono immediatamente compensabili con moltissime partite a debito, talché si tratta di veri e propri "valori numerati assimilati". Tutt'altra cosa è il fenomeno delle perdite pregresse, in tutto od in parte compensabili a fini fiscali con i futuri redditi imponibili: mentre per l'analisi della natura del relativo "vantaggio" economico rinviato a quanto detto in precedenza, ricordiamo soltanto che

---

<sup>16</sup> E' sintomatico l'avvertimento posto all'inizio dell'Appendice, secondo il quale essa «è solo illustrativa e non costituisce parte dei Principi contabili internazionali»... peccato!

<sup>17</sup> Occorre tener presente che in alcuni sistemi esiste la possibilità di far "retroagire" le perdite fiscalmente deducibili; in questo caso per il contribuente può sorgere il diritto al rimborso di quanto in precedenza pagato. È chiaro che ciò farebbe riscontrare un vero e proprio credito.

non è possibile inquadrarlo in alcuna forma canonica di attività, non essendo certamente un credito, né uno storno di costi, dato che questi ultimi non si sono ancora verificati.