

3 Agosto 2015

Società

Niente imposte differite con il binario unico

Dott.ssa Marta Lambertucci, Studio Palmeri Commercialisti Associati

Dott. Alessandro Tentoni, Studio Palmeri Commercialisti Associati

in collaborazione con Fisco 7

Le **imposte differite** segnalano un probabile debito tributario futuro per l'imposizione diretta da rilevare nell'esercizio di competenza.

I presupposti provengono da un disallineamento tra i valori contabili e quelli riconosciuti ai fini fiscali di costi e ricavi, ovvero di poste patrimoniali.

Nel primo caso, più ricorrente, il differenziale deriva dal principio contenuto nell'articolo 109 del DPR n.917/86 (Tuir), per cui al **risultato netto d'esercizio** si apportano variazioni in aumento e in diminuzione per calcolare la **base imponibile** da assoggettare ad imposta.

Questa impostazione mira, quindi, a determinare in modo piuttosto autonomo il reddito d'esercizio risultante dal conto economico e quello imponibile indicato nella dichiarazione dei redditi, secondo la soluzione conosciuta come "**doppio binario**" ed il correlato disinquinamento fiscale del bilancio.

Alcune di queste divergenze tributarie risultano **permanenti**, nel senso che non influenzano la base impositiva di successivi periodi, mentre altre sono **transitorie** in quanto destinate a riversarsi in futuro con segno opposto.

Il fenomeno delle imposte differite in discorso nasce in presenza di **differenze temporanee imponibili**, che producono una diminuzione immediata del reddito tassabile a fronte di un successivo aumento, conseguente o a ricavi con rilevanza fiscale differita o, meno di frequente, a costi con deducibilità anticipata rispetto alla competenza contabile.

Un esempio del primo tipo è rappresentato dalle plusvalenze da realizzo di beni strumentali posseduti da almeno tre anni che, per l'articolo 86 comma 4 del Tuir, possono essere frazionate ai fini tributari fino a cinque periodi d'imposta.

Quando, invece, il disallineamento investe **elementi patrimoniali**, non sempre risulta automatico il rigiro con segno opposto sulla base imponibile.

Si pensi ad un terreno non ammortizzabile iscritto in contabilità per 1.000, che venga rivalutato a 1.500 a seguito dell'imputazione di un disavanzo da fusione o scissione.

Optando per la continuità fiscale dei valori tra le due società interessate dall'operazione straordinaria, ai fini tributari viene riconosciuto l'importo di 1.000 e solo in caso di successivo realizzo per un corrispettivo superiore (magari proprio 1.500) emergerà un carico impositivo, che potrebbe forse qualificarsi "latente".

Dalle considerazioni esposte si evince che la stima delle imposte differite rappresenta, in ogni caso, un **fondo rischi**; la conversione in debito certo dipenderà soprattutto dal conseguimento nei periodi futuri interessati di un reddito imponibile positivo e, quindi, una tassazione effettiva.

Si veda il presente esempio.

In fase di accantonamento delle imposte di competenza nell'esercizio 2014, una società di capitali espone un reddito d'esercizio prima delle imposte di 2.000, comprensivo di una plusvalenza da realizzo rateizzabile di 500, che si decide di ripartire in dichiarazione dei redditi nel numero massimo di cinque periodi.

Pertanto i 4/5 dell'importo si traducono in una specifica variazione in diminuzione, alleviando l'ammontare delle imposte dovute.

- reddito civilistico	2.000
- variazioni in aumento	0
- variazioni in diminuzione	<u>(400)</u>
risultato imponibile	1.600

Dunque l'IRES corrente (sorvolando per semplicità sull'IRAP) in base all'aliquota vigente del 27,50% è pari a $(1.600 \times 27,50\%) = 440$, mentre l'imposizione differita che rappresenta un risparmio fiscale temporaneo risulta di $(400 \times 27,50\%) = 110$.

D'altro canto la tassazione teorica sull'utile civilistico è proprio di $(2.000 \times 27,50\%) = 550$, ovvero la somma di imposte correnti e differite.

In contabilità generale si rileva:

31/12/2014

IRES CORRENTE	440	
DEBITI TRIBUTARI PER IRES		440
IRES DIFFERITA	110	
FONDO IRES DIFFERITA		110

L'Ires differita viene accolta anch'essa nella voce 22) del conto economico, mentre il relativo fondo confluisce nel gruppo B) del passivo tra i "Fondi per rischi ed oneri".

Nel periodo successivo si riversa una variazione in aumento per la plusvalenza frazionata di $(500/5) = 100$, con relativa imposta differita che si converte in debito effettivo pari a $(100 \times 27,50\%) = 27,5$; ipotizzando un'IRES corrente di 250 si rileva:

31/12/2015

IRES CORRENTE	250	
FONDO IRES DIFFERITA	27,50	
DEBITI TRIBUTARI PER IRES		277,50

Al termine dell'esercizio 2016, viceversa, il reddito imponibile assume grandezza negativa e l'IRES dovuta è 0; inoltre la società ritiene di modificare la stima del residuo fondo imposte differite di $(110 - 27,50) = 82,50$, vista l'incertezza sulla base imponibile futura, operando una riduzione del 50%.

In partita doppia si avrà:

FONDO IRES DIFFERITA	41,25	
RETTIFICA IRES DIFFERITA		41,25

Il componente positivo di reddito “Rettifica IRES differita” si classifica nella voce 22) del conto economico, secondo quanto previsto dal principio contabile OIC 25.

In conclusione, negli ordinamenti in cui il reddito civilistico viene completamente piegato alle esigenze fiscali con relativa contaminazione tributaria di costi e ricavi, secondo il principio del “**binario unico**”, risulta assente la principale fonte di innesco della fiscalità differita rappresentata dalle variazioni in aumento e in diminuzioni (temporanee).

Marta Lambertucci - Studio Palmeri Commercialisti Associati
Alessandro Tentoni - Studio Palmeri Commercialisti Associati



www.studio-palmeri.it

BOLOGNA

Via delle Belle Arti, 8 (Palazzo Bentivoglio) 40126 Bologna ITALIA
Tel +39 051 220555 Fax +39 051 225479
bologna@studio-palmeri.it

IMOLA

Via Cavour, 47 40026 Imola (BO) ITALIA
Tel +39 0542 33448 Fax +39 0542 33384
imola@studio-palmeri.it

ROMA

Via Sabazio, 42 (scala A interno 3) 00186 Roma ITALIA
Tel +39 06 68307179 Fax +39 06 68891984
roma@studio-palmeri.it