

The background features abstract geometric shapes in two shades of blue. A dark blue shape is on the left, and a lighter blue shape is on the right, overlapping the dark blue one. The text is positioned on the lighter blue area.

OIC 25 Imposte sul reddito

OIC 25 Imposte sul reddito

- L'OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito (IRES e IRAP), nonché le informazioni da fornire in nota integrativa.
- Le imposte sul reddito sono contabilizzate nello stesso esercizio in cui sono rilevati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono → l'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio
- L'onere fiscale rappresenta, pertanto, l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio, costituito da:
 - imposte correnti;
 - imposte differite passive
 - imposte anticipate

OIC 25 Imposte sul reddito

- Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:
 - operazioni che hanno effetto sul conto economico → si tratta di costi (o ricavi) che concorreranno a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico
 - operazioni che non hanno effetto sul conto economico → si tratta di operazioni straordinarie o rivalutazioni di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione d'imposta
- Le differenze temporanee si distinguono in:
 - **differenze temporanee imponibili** (generano imposte differite passive) → differenze che si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto (es. componenti positive di reddito tassabili in esercizi successive a quello in cui vengono imputati a conto economico)
 - **differenze temporanee deducibili** (generano imposte anticipate) → differenze temporanee che si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato (es. componenti negative di reddito deducibili in esercizi successive a quello in cui vengono imputate a conto economico)

OIC 25 Imposte sul reddito

- Il nuovo documento è stato riorganizzato e tratta in modo più organico le tematiche relative alla:
 - rilevazione della fiscalità corrente
 - rilevazione della fiscalità differita su operazioni che hanno effetto sul conto economico
 - rilevazione della fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico.
- Sono state ricomprese:
 - le disposizioni in tema di affrancamento dell'avviamento, precedentemente contenute nel documento OIC interpretativo di legge n. 3 del 2009;
 - le disposizioni contenute nel documento interpretativo 2 ad integrazione dell'OIC 25 versione del 2005 "Contabilizzazione del consolidato e trasparenza fiscale" (Appendice E).
- Le principali novità del nuovo OIC 25 riguardano in particolare:
 - la disciplina organica della fiscalità differita derivante da operazioni che hanno effetto sul conto economico e operazioni che non hanno effetto sul conto economico;
 - l'aggiornamento della disciplina delle perdite fiscali in base alle recenti modifiche legislative;
 - la fiscalità differita connessa alla rilevazione iniziale dell'avviamento in un'operazione straordinaria;
 - le modalità di contabilizzazione dell'affrancamento dei maggiori valori contabili che derivano da un'operazione straordinaria

**La fiscalità differita delle operazioni
straordinarie nel caso di affrancamento**

Introduzione

- Le operazioni straordinarie di fusione, scissione e conferimento d'azienda sono operazioni **fiscalmente neutrali**, in quanto, gli elementi patrimoniali attivi e passivi che sono oggetto del passaggio da una società ad un'altra conservano lo stesso valore fiscale che avevano in precedenza. Pertanto, i maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento iscritti in bilancio a seguito dell'operazione straordinaria non sono riconosciuti ai fini fiscali.
- Il fatto che tali operazioni siano soggette ad un regime di neutralità fiscale comporta l'insorgenza di un **disallineamento** tra valori civilistici e valori fiscali, che determina la necessità di rilevare da parte della società imposte anticipate o differite.
- La normativa fiscale concede comunque la facoltà per una società di riallineare il valore fiscale ai maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette. Il riallineamento consente il riconoscimento fiscale di questi maggiori valori (cd. "**affrancamento**"). Esistono due regimi di affrancamento:
 - a. Regime "ordinario" ex articolo 176, comma 2-ter, TUIR;
 - b. Regime "derogatorio" ex articolo 15, commi da 10 a 12, D.L. 185/2008.

Affrancamento: regime "ordinario"

- Il regime ex articolo 176, comma 2-ter, TUIR consente in caso di conferimento, fusione e scissione d'azienda al soggetto conferitario, incorporante, risultante dalla fusione o beneficiario della scissione di affrancare i maggiori valori di:
 - Immobilizzazioni materiali;
 - Immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento.
- L'esercizio dell'opzione per l'affrancamento può essere svolto nel corso del periodo d'imposta nel quale si è verificata l'operazione straordinaria o al più tardi in quello successivo.
- I maggiori valori affrancati si considerano riconosciuti fiscalmente:
 - Dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione, ai fini della determinazione delle plus/minusvalenze da realizzo dei beni;
 - Dal periodo d'imposta in cui è esercitata l'opzione ai fini dell'ammortamento.
- L'imposta, da versare in tre rate annuali, si calcola a scaglioni sui valori da affrancare sulla base delle seguenti aliquote:
 - 12% fino a 5 milioni di euro
 - 14% da 5 a 10 milioni di euro
 - 16% oltre i 10 milioni di euro

Affrancamento: regime "derogatorio"

- Il regime derogatorio introdotto dal D.L. 185/2008 consente in caso di conferimento, fusione e scissione d'azienda al soggetto conferitario, incorporante, risultante dalla fusione o beneficiario della scissione di affrancare i maggiori valori di:
 - Immobilizzazioni immateriali rappresentate da beni
 - Avviamento
 - Oneri pluriennali
 - Attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2-ter, TUIR e da quelle di cui sopra.
- L'esercizio dell'opzione per l'affrancamento può essere svolto nel corso del periodo d'imposta nel quale si è verificata l'operazione straordinaria.
- I maggiori valori affrancati si considerano riconosciuti fiscalmente:
 - Dal periodo d'imposta in cui è versata l'imposta sostitutiva relativamente a crediti, titoli immobilizzati e non, rimanenze di magazzino.
 - Dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è esercitata l'opzione ai fini dell'ammortamento; inoltre il maggior valore affrancato relativo ad avviamento e marchi è ammortizzabile in 10 esercizi anziché 18.
- L'imposta, da versare in un'unica soluzione, si calcola con differenti aliquote:
 - 16% per avviamento, attività immateriali;
 - 20% per crediti;
 - Aliquote ordinarie IRES e IRAP per le altre attività.

Fiscaltà differita sulle attività e passività acquisite

- Nel bilancio della società cessionaria, conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione, beneficiaria nella scissione, le differenze temporanee sorgono quando il valore riconosciuto ai fini fiscali alle attività/passività è differente rispetto al valore contabile. Tale differenza è imponibile e comporta l'iscrizione di imposte anticipate o differite.
- Qualora la società decida di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili dell'attivo si profilano due situazioni alternative:
 1. Se la decisione di riallineare i valori fiscali è presa nell'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria la società dovrà:
 - Calcolare l'imposta sostitutiva sul plusvalore attribuito al valore contabile delle attività;
 - Iscrivere l'imposta sostitutiva come debito tributario nella voce D.12 del passivo.
 2. Se la decisione di riallineare i valori fiscali è presa nell'esercizio successivo a quello in cui avviene l'operazione straordinaria la società dovrà:
 - Annullare il fondo imposte differite scrivendo in contropartita un provento nella voce 22 di conto economico. Si noti che l'annullamento a CE del fondo imposte differite si giustifica con il fatto che il disallineamento iniziale tra i nuovi valori contabili delle attività nette acquisite e i valori fiscalmente riconosciuti è venuto meno.
 - Iscrivere un costo per imposta sostitutiva e in contropartita rilevare un debito tributario.

Fiscalità differita sulle attività e passività acquisite (esempio)

Operazione di fusione per incorporazione con disavanzo pari a 3.500 che viene imputato al valore degli immobili e in via residuale ad avviamento. La differenza tra il valore corrente degli immobili, ossia 22.000, e il valore contabile ante-operazione, ossia 18.000, è pari a 4.000. L'aliquota fiscale considerata (IRES + IRAP) si supponga pari al 30%. Si ipotizzi inoltre che l'aliquota per effettuare il riallineamento è pari al 15%.

1. Ipotesi di non riallineamento dei valori fiscali

Dare	Avere	+	-
Immobili		4.000	
Avviamento		700	
	Fondo imposte differite		1.200
	Disavanzo di fusione		3.500

2. Ipotesi di riallineamento dei valori fiscali

Dare	Avere	+	-
Immobili		4.000	
Avviamento		100	
	Debiti tributari (imposta sostitutiva)		600 (= 15%*4000)
	Disavanzo di fusione		3.500
C.4-quater Attività per imposta sostitutiva da riallineamento (per avviamento)	Debiti tributari (imposta sostitutiva)	15	15 (15%x100)

Fiscaltà differita sulle attività e passività acquisite (segue)

- La società nella rilevazione dell'avviamento, in occasione di operazioni straordinarie, non dovrà contabilizzare imposte differite, benché di norma tale valore non sia riconosciuto fiscalmente. Questo fatto si spiega sulla base di quanto previsto dall'OIC 4 che stabilisce che l'avviamento, laddove esso esista, è rilevato come posta residuale, successivamente all'imputazione del disavanzo di fusione agli elementi dell'attivo o del passivo. L'iscrizione delle imposte differite passive sull'avviamento ne incrementerebbe il valore contabile, rendendo l'informazione contenuta nel bilancio meno trasparente (OIC 25, par. 80).
- In questo caso, in assenza di un fondo imposte differite per l'avviamento, la società qualora decida di affrancare l'avviamento dovrà:
 - Iscrivere il debito tributario per il pagamento dell'imposta sostitutiva;
 - Non imputare per intero il costo a conto economico, in contropartita del debito tributario; sarà dunque necessario imputare a conto economico solo la quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio;
 - Iscrivere nell'attivo di stato patrimoniale in una voce *ad hoc* C.4-quater "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento".

Rivalutazioni di attività e fiscalità differita

Introduzione

- La disciplina della rivalutazione introduce una deroga all'articolo 2426 del codice civile, che ha ad oggetto i criteri valutazione, e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia.
- Nel momento in cui la società rileva contabilmente il maggior valore degli immobili, dovrà contestualmente iscrivere una posta a stato patrimoniale, in contropartita di tale maggior valore, ovvero "[...] una apposita riserva di patrimonio netto".
- La società dopo aver rilevato contabilmente la rivalutazione si potrà trovare in due alternative situazioni:
 - a. I maggiori valori non sono riconosciuti ai fini fiscali. Esempio: a seguito della rivalutazione prevista dal D.L. 185/2008 vi era la possibilità di divergenza tra valore contabile e valore fiscale attribuito ad un immobile.
 - b. I maggiori valori sono riconosciuti ai fini fiscali. Esempio: la Legge di Stabilità 2014 ha previsto l'obbligo del versamento dell'imposta sostitutiva, qualora un soggetto decida di effettuare una rivalutazione delle proprie attività iscritte in bilancio, rendendo così la rivalutazione efficace sia da un punto di vista civilistico che fiscale.

Legge di Stabilità 2014

- L'articolo 1, commi da 140 a 147, Legge 27 dicembre 2013, hanno introdotto la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni.
- I fattori caratterizzanti questa disciplina sono i seguenti:
 - La norma è temporanea, infatti riguarda il bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2013.
 - La norma si applica solo ai soggetti ITA GAAP.
 - La disciplina si basa, tranne alcune eccezioni, sulla rivalutazione prevista dalla legge 21 novembre 2000, n. 342.
 - La rivalutazione deve essere effettuata per categorie omogenee, tranne che per le immobilizzazioni immateriali.
 - Ai fini del riconoscimento fiscale dell'importo rivalutato va versata un'imposta sostitutiva del:
 - 16% per i beni ammortizzabili
 - 12% per i beni non ammortizzabili
 - Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, tramite l'applicazione di un'imposta sostitutiva nella misura del 10%.
 - Il versamento delle imposte sostitutive avviene in 3 rate di pari importo, senza il pagamento di interessi.

Fiscalità differita sui maggiori valori dell'attivo

1. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo oggetto della rivalutazione non siano riconosciuti ai fini fiscali, si genera una differenza temporanea tra maggiori valori civilistici e minori valori fiscali.

- La società dovrà iscrivere imposte differite, IRES e IRAP, direttamente a riduzione della riserva di rivalutazione a patrimonio netto.

Riserva di rivalutazione	Fondo imposte differite		
--------------------------	-------------------------	--	--

- Negli esercizi successivi, le imposte differite, sono riversate a conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore attraverso:
 - Ammortamento
 - Cessione immobile
 - Successiva riduzione per perdita di valore

Fiscalità differita sui maggiori valori dell'attivo (segue)

2. Se la rivalutazione è riconosciuta anche ai fini fiscali non si rileva alcuna differenza temporanea che comporti l'iscrizione di imposte differite alla data di effettuazione della rivalutazione.



La società **non** iscrive imposte differite alla data della rivalutazione.

Immobile (quota rivalutazione)	Riserva di rivalutazione		
--------------------------------	--------------------------	--	--

- Tuttavia, successivamente alla rilevazione iniziale, vi è la necessità di rilevare fiscalità differita per il fatto che gli ammortamenti sul maggior valore sono solitamente deducibili fiscalmente a partire da un esercizio successivo a quello nel quale la rivalutazione è effettuata. Ad esempio la rivalutazione prevista dalla Legge di Stabilità 2014 concede il riconoscimento solo a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui è stata effettuata la rivalutazione.
 - In tali situazioni la società dovrà iscriverne negli esercizi in cui i maggiori ammortamenti sono ancora indeducibili, la fiscalità differita attiva relativa a tali variazioni temporanee.

Fiscaltà differita sulla riserva di rivalutazione

- Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite dall'impresa costituisce, ai fini fiscali, una "**riserva in sospensione di imposta**". La fiscalità differita su tale riserva può essere trattata secondo due modalità differenti:
 1. Il trattamento di tale riserva dovrebbe comportare l'iscrizione in bilancio di passività per imposte differite ove se ne preveda un utilizzo futuro per la distribuzione che ne determini l'assoggettamento ad imposizione ordinaria. La contabilizzazione nel fondo imposte differite dovrebbe avvenire tramite riduzione della relativa posta di patrimonio netto creatasi a seguito della rivalutazione.
 2. L'OIC 25 stabilisce che se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci allora le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate. La valutazione delle probabilità di distribuzione della riserva viene fatta tenendo conto dei seguenti aspetti:
 - L'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza in bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione d'imposta;
 - La composizione del patrimonio netto, con riguardo alla presenza di altre riserve che hanno già scontato l'imposta.

Thank you