

Fondazione Luca Pacioli



LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO SUL BILANCIO D'ESERCIZIO

L'ELIMINAZIONE DELLE INTERFERENZE FISCALI NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

Documento n. 6 del 21 febbraio 2005

CIRCOLARE

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. Origine delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio	"	2
2. Regolamentazioni civilistiche delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio	"	3
2.1 <i>L'appendice fiscale al conto economico</i>	"	3
2.2 <i>La facoltà di effettuare rettifiche ed accantonamenti esclusivamente fiscali</i>	"	5
3. L'eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio	"	5
4. L'eliminazione dalle interferenze fiscali pregresse dal bilancio relativo all'esercizio 2004	"	7
4.1 <i>Le interferenze fiscali pregresse da eliminare</i>	"	8
4.2 <i>La sistemazione contabile</i>	"	8
4.3 <i>La contabilizzazione delle interferenze fiscali pregresse: esemplificazioni</i>	"	9
4.4 <i>L'informativa da dare in bilancio</i>	"	15

L'ELIMINAZIONE DELLE INTERFERENZE FISCALI NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

Premessa

Fino a poco tempo fa l'inserimento di poste giustificate da motivazioni fiscali all'interno del bilancio d'esercizio era una prassi ricorrente. L'operazione interferiva sui contenuti economico-aziendali del bilancio e veniva intesa come una forma di inquinamento fiscale del bilancio stesso.

Le interferenze delle norme fiscali nella compilazione del bilancio d'esercizio sono state oggetto di costante attenzione da parte del legislatore. Soltanto la recente riforma del diritto societario (D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) ha eliminato alla radice il problema, abrogando la disposizione civilistica che consentiva tale interferenza, con effetto dall'esercizio 2004.

La novità civilistica ha trovato poi un suo completamento con la successiva riforma della tassazione delle società commerciali (D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, "decreto IRES") che, sempre a partire dall'esercizio 2004, ha regolamentato la deducibilità delle spese e degli altri oneri fiscalmente consentiti, non imputabili al conto economico in applicazione delle nuove norme di compilazione del bilancio. E' stato stabilito in questo ambito che gli ammortamenti, le rettifiche di valore e gli accantonamenti possono essere dedotti anche se civilisticamente non imputabili al conto economico, essendo sufficiente in quest'ultimo caso indicare il relativo importo in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi¹. In altri termini, relativamente ad ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti non imputabili al conto economico (perché economicamente non giustificati e di valenza esclusivamente fiscale), con la iscrizione nell'apposito prospetto si ottiene la stessa deducibilità prima subordinata alla iscrizione al conto economico. Si è evitato così che la novità civilistica potesse tradursi in una modificazione del regime fiscale.

La presente circolare intende fornire un'informazione sul tema per quanto riguarda il profilo civilistico, con specifico riferimento all'abrogazione della norma del codice civile che permetteva l'interferenza fiscale nel bilancio d'esercizio.

I profili fiscali, relativi alla nuova disciplina di deducibilità degli oneri non imputabili al conto economico, saranno approfonditi con altra circolare di prossima pubblicazione.

¹ "Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi." (art. 109, comma 4, lett. b), del T.U.I.R.).

1. Origine delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio

Il problema delle interferenze fiscali nella redazione del bilancio d'esercizio nasce da due principi tradizionalmente presenti nella disciplina fiscale di determinazione del reddito d'impresa:

- il principio di dipendenza del reddito imponibile dall'utile di bilancio;
- il principio secondo il quale le spese e gli altri oneri d'esercizio possono essere ammessi in deduzione soltanto se transitati per il conto economico d'esercizio.

Per quanto riguarda il "*principio di dipendenza*", le soluzioni astrattamente possibili per la determinazione del reddito in presenza di un documento (il bilancio) in grado di rappresentare fedelmente la situazione economica e patrimoniale dell'impresa erano tre:

- la totale autonomia del reddito fiscale dal risultato civilistico (sistema del *doppio binario*);
- la totale coincidenza tra reddito fiscale e risultato civilistico (sistema del *monobinario integrale*);
- la coincidenza solo parziale tra reddito fiscale e risultato civilistico (sistema del *monobinario corretto*).

Nonostante la prima opzione fosse quella più in grado di eliminare in radice ogni possibile problema di interferenza delle regole fiscali sulla determinazione dell'utile di bilancio, finora il sistema prescelto è stato l'ultimo, che realizza una *dipendenza parziale*.

Il principio è tuttora confermato dal decreto IRES che, all'art. 83 del T.U.I.R., prevede appunto: "*il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni*".

Il reddito fiscale è dato pertanto dal risultato di una serie di rettifiche di natura tributaria su un dato di partenza costituito appunto dall'utile civilistico di bilancio.

Il secondo principio ("*necessaria imputazione al conto economico delle spese e degli altri oneri d'esercizio*") era contenuto nell'art. 75, comma 4, del T.U.I.R. nel testo *ante riforma*, secondo il quale "*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza*"².

² La disposizione è ora riprodotta nell'art. 109, comma 4, del T.U.I.R. riformato, con talune eccezioni dirette a permettere la deducibilità di ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti, anche se non imputati al conto economico.

Poiché in numerosi casi, per motivi agevolativi, ma anche di semplificazione, le norme tributarie permettono la deduzione di oneri in una misura predeterminata, le imprese erano indotte a portare gli stessi oneri a carico del loro conto economico anche se non rilevabili contabilmente sulla base dei criteri economici, in modo da poter usufruire della deduzione fiscalmente consentita.

Un esempio potrebbe essere rappresentato dalle quote di ammortamento sulle immobilizzazioni materiali: le norme civilistiche dispongono che tali quote debbano essere calcolate sulla base del deperimento del cespite interessato, tenendo conto della sua *“residua possibilità di utilizzazione”*. Poiché le norme fiscali consentivano (e consentono tuttora) la deduzione delle quote di ammortamento entro un massimo predeterminato, sempre che l'importo relativo fosse stato portato al conto economico, il contribuente era indotto a caricare il proprio conto economico della quota massima fiscalmente consentita, anche se tale misura fosse stata eccedente rispetto alla quota misurata sulla base di una corretta valutazione economica.

E' evidente che, in questi casi, il desiderio di non rinunciare ad un beneficio fiscale portava ad alterare il risultato dell'esercizio, quale sarebbe stato se calcolato tenendo conto dei soli dati economici. Di qui l'*interferenza* delle valutazioni fiscali sul bilancio d'esercizio e la necessità di fornire una regolamentazione del fenomeno, al fine di evitare possibili contestazioni di ordine civilistico sui risultati dei bilanci così preparati.

2. Regolamentazioni civilistiche delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio

Nel corso del tempo le norme civilistiche sul bilancio d'esercizio hanno regolamentato in forme diverse il comportamento dei contribuenti volto ad utilizzare poste di valenza esclusivamente fiscale in sede di redazione del bilancio.

2.1 L'appendice fiscale al conto economico

L'imputazione al conto economico delle partite di origine esclusivamente tributaria ha avuto una prima regolamentazione con la introduzione, nell'ambito dello schema di conto economico previsto dal codice civile, di un'apposita area fiscale: la cosiddetta *appendice fiscale*, rappresentata da alcune voci specificamente destinate ad accogliere le rettifiche di valore e gli accantonamenti effettuati per soli motivi fiscali (D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127).

Le voci interessate erano la n. 24 e la n. 25 del conto economico del bilancio d'esercizio, in particolare:

- la voce n. 24 era destinata ad accogliere le rettifiche di valore operate in applicazione di norme tributarie;
- la voce n. 25 era destinata ad accogliere gli accantonamenti eseguiti per gli stessi motivi.

Le rettifiche di valore ammesse erano quelle che davano la possibilità di pervenire ad un imponibile d'impresa inferiore all'utile d'esercizio *pre-tasse*: si trattava, in sostanza, di ammortamenti e svalutazioni effettuati al fine esclusivo di usufruire di opportunità fiscali. Analogamente, gli accantonamenti erano quelli, pur non giustificati dalla norma civilistica, effettuati con l'intento di sfruttare la possibilità offerta dall'ordinamento tributario di sottrarre alcuni componenti negativi di origine valutativa (come, ad esempio, gli accantonamenti per rischi su crediti) alla determinazione del reddito imponibile³.

Pertanto la struttura ("a scalare") del conto economico consentiva di esporre:

- alla voce n. 23, il risultato civilistico determinato sulla base dei criteri economici (individuato indipendentemente dai condizionamenti di natura fiscale);
- nelle voci n. 24 e n. 25, le poste originate da esclusivi motivi fiscali;
- nella voce n. 26, l'utile (o, eventualmente, la perdita) di esercizio – determinato algebricamente, attraverso la somma della voce n. 23 (risultato civilistico senza condizionamenti fiscali) e delle voci n. 24 e n. 25 – di ammontare inevitabilmente inferiore rispetto all'utile esposto alla voce n. 23.

Come indicazione di completamento, la nota integrativa doveva riportare (alla voce n. 14) la composizione analitica delle voci n. 24 e n. 25, con la menzione dei motivi delle scelte operate dai redattori del bilancio.

Sulla base di questa costruzione, il bilancio civilistico (e, in particolare, il conto economico) poteva accogliere poste di carattere esclusivamente tributario. Le poste interessate risultavano di agevole individuazione, rimanendo esse isolate in un'apposita area del conto economico, con ciò evitandosi che gli altri dati, esposti secondo criteri puramente economici, potessero rimanere contaminati.

Tuttavia, malgrado l'apparente semplicità, la soluzione dell'*appendice fiscale* al conto economico suscitò diffusi dissensi⁴. Si poneva in dubbio, tra l'altro, la compatibilità

³ In alcuni casi, gli accantonamenti avevano lo scopo di sottrarre a tassazione componenti positivi (ad esempio, sopravvenienze attive).

⁴ Si criticava anzitutto la inadeguatezza di tale strumento ai fini della neutralità del bilancio: attraverso l'*appendice fiscale* la norma civilistica aveva legittimato le interferenze di natura tributaria e, dunque, il problema dell'inquinamento fiscale anziché essere contrastato veniva, paradossalmente, favorito. In aggiunta a ciò, il meccanismo dell'*appendice fiscale* creava incertezza circa i risultati dell'esercizio, non essendo chiaro quale dei due utili esposti (al lordo ed al netto delle poste fiscali) dovesse essere considerato quello attendibile.

Senza considerare che il vincolo di esporre distintamente le partite di origine esclusivamente fiscale comportava l'inconveniente della riduzione dell'entità del risultato espresso dal conto economico, dal momento che le voci tributarie rappresentavano importi da sottrarre al valore della produzione. Ciò comportava inevitabili pregiudizi all'immagine dell'impresa e, indirettamente, alla sua appetibilità sui mercati.

della specifica disciplina con le direttive comunitarie sul bilancio d'esercizio (IV Direttiva CEE), le quali non contenevano alcuna indicazione che potesse giustificare la soluzione adottata dal legislatore italiano.

2.2 La facoltà di effettuare rettifiche ed accantonamenti esclusivamente fiscali

Per superare queste critiche, nel 1994 il legislatore è intervenuto nuovamente sul problema delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio con una serie di modifiche⁵:

- è stata eliminata l'*appendice fiscale* dallo schema di conto economico, con la soppressione delle voci n. 23, n. 24 e n. 25;
- è stato aggiunto un nuovo secondo comma all'art. 2426 del codice civile, con il quale è stato "consentito effettuare rettifiche di valore ed accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie";
- è stato modificato il contenuto dell'art. 2427, n. 14, del codice civile, in modo da prevedere che nella nota integrativa fossero indicati "i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico".

In altri termini, ferma rimanendo la liceità dell'inquinamento dei dati del conto economico con la rilevazione di rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente fiscali, si consentiva di effettuare l'operazione superando i vincoli formali previsti dalla precedente disciplina.

La distinta esposizione nel conto economico delle rettifiche di valore e degli accantonamenti esclusivamente fiscali diventava facoltativa, potendo inoltre il compilatore del bilancio scegliere liberamente le forme di esposizione, nel rispetto delle regole di chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

L'inquinamento fiscale del bilancio rimaneva in definitiva ancora una volta confermato.

3. L'eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio

Soltanto di recente il legislatore ha dato soluzione definitiva al problema, disponendo sotto il profilo civilistico l'abrogazione della disposizione che permetteva l'inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio (il comma 2 dell'art. 2426 del codice civile).

⁵ Le modifiche sono state operate con l'art. 2-bis del D.L. 29 giugno 1994, conv. dalla legge 8 agosto 1994, n. 503.

La fonte normativa è data dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. Tale provvedimento – che ha completamente riscritto il titolo quinto del codice civile, innovando profondamente la disciplina delle società per azioni, delle società a responsabilità limitata e delle cooperative – ha introdotto novità che interessano tutte le fasi della vita societaria, ivi compresi alcuni aspetti del bilancio d’esercizio.

A questo ultimo proposito, uno degli interventi effettuati riguarda appunto l’abrogazione del secondo comma dell’art. 2426 del codice civile (art. 1 del D.Lgs. n. 6 citato), con conseguente eliminazione di ogni possibilità di interferenza fiscale nella redazione del bilancio d’esercizio. Il punto è sottolineato anche dalla relazione al decreto, che chiarisce la necessità che i *“rendiconti economici e patrimoniali siano redatti in ottemperanza alle disposizioni del Codice civile in quanto uniche disposizioni in materia”*.

Con questa modificazione, che ha effetto a decorrere dal bilancio relativo all’esercizio 2004⁶, il bilancio d’esercizio recupera appieno l’originaria funzione di documento predisposto ad accogliere esclusivamente le informazioni circa la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’impresa, nel rispetto delle norme del codice civile e dei principi contabili. Si esclude, evidentemente, che i risultati dell’esercizio possano essere alterati o comunque inquinati in applicazione di norme tributarie. Ciò vale anche per la redazione del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis cod. civ.).

Sarebbe pertanto impugnabile un bilancio che, nella quantificazione degli oneri portati al conto economico, utilizzasse i criteri stabiliti ai fini fiscali in mancanza dei presupposti economici che ne giustificano la rilevanza ai fini civilistici. Ciò potrebbe valere, ad esempio, per la quantificazione delle quote di ammortamento delle attività o per la determinazione degli accantonamenti per rischi su crediti.

Volendo ulteriormente esemplificare, non è permesso imputare al conto economico una quota di ammortamento per 100 (quota fiscalmente consentita) se la quota di ammortamento calcolata secondo corretti criteri economico/civilistici è pari a 80. In questo caso, al conto economico può essere imputato solo 80⁷.

L’intervento effettuato dal decreto di riforma del diritto societario incide soltanto sul piano civilistico, ignorando del tutto le implicazioni di ordine tributario, che infatti hanno poi trovato una soluzione con altro provvedimento: il decreto IRES (D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344) che introduce la possibilità di portare in deduzione (in via extracontabile, con apposita variazione in diminuzione) taluni componenti negativi di reddito, previsti dalle norme del T.U.I.R., anche se non imputabili al conto eco-

⁶ L’art. 223–undecies del D.Lgs. n. 6 del 2003 prevede che *“i bilanci relativi agli esercizi chiusi prima del 1° gennaio 2004 sono redatti secondo le leggi anteriormente vigenti. I bilanci relativi agli esercizi chiusi fra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 possono essere redatti secondo le leggi anteriormente vigenti o secondo le nuove disposizioni. I bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 sono redatti secondo le nuove disposizioni”*.

⁷ Non vale però il contrario: se la quota di ammortamento calcolata secondo corretti criteri economico/civilistici è pari a 100 e quella fiscalmente consentita è solo di 80, deve essere imputato al conto economico 100, con il recupero a tassazione della eccedenza di 20.

nomico⁸, in modo da salvaguardare le opportunità fiscali previste dalla previgente normativa fiscale.

Riprendendo l'esempio fatto poco sopra, se la quota di ammortamento fiscalmente consentita è pari a 100 e quella calcolata secondo corretti criteri economico/civilistici è pari a 80, al conto economico vanno 80 e la differenza di 20 è dedotta in via extracontabile con la dichiarazione dei redditi.

Di questi aspetti si tratterà in una prossima circolare.

Sempre sotto il profilo civilistico, va pure notato che, introdotto il divieto di inquinare il bilancio di esercizio a partire dall'esercizio 2004, nessuna indicazione il D.Lgs. n. 6/2003 fornisce a proposito della sistemazione delle "interferenze pregresse", vale a dire delle interferenze fiscali prodottesi nei precedenti esercizi e riflesse nel bilancio dell'esercizio 2003.

4. L'eliminazione delle interferenze fiscali pregresse dal bilancio relativo all'esercizio 2004

Per gli esercizi passati, fino all'esercizio 2003, la possibilità di portare al conto economico oneri di rilevanza esclusivamente fiscale (ad esempio quote di ammortamento eccedenti la misura economicamente giustificabile, quote di ammortamento anticipato o accantonamenti al fondo rischi su crediti eccedenti rispetto al valore di presumibile realizzo) ha determinato un inquinamento del bilancio che si è riflesso non solo sul conto economico, per i maggiori oneri contabilizzati, ma anche sullo stato patrimoniale, per la corrispondente rilevazione di partite alimentate dagli oneri stessi.

Per fare un esempio, l'imputazione al conto economico di quote di ammortamento anticipato ha determinato un corrispondente aumento del fondo di ammortamento. Così come l'eventuale imputazione al conto economico di accantonamenti per rischi su crediti nella misura fiscalmente consentita anche se economicamente non giustificata (0,50% dei crediti iscritti in bilancio) ha portato anche alla formazione di un fondo rischi su crediti civilisticamente eccedente.

L'abrogazione dell'art. 2426, secondo comma, cod. civ. (che permetteva l'inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio), con l'introduzione dell'obbligo di redigere il

⁸ "Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi." (art. 109, comma 4, lett. b), del T.U.I.R.). In altri termini, la deducibilità fiscale di ammortamenti, rettifiche di valore ed accantonamenti, prima subordinata alla loro iscrizione al conto economico, con la riforma è consentita, nel caso di loro non imputabilità al conto economico (perché di valenza esclusivamente fiscale), soltanto se i valori relativi sono esposti in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

bilancio tenendo conto delle sole norme civilistiche, comporta la necessità di eliminare dal bilancio dell'esercizio 2004 anche queste eccedenze contabilizzate nello stato patrimoniale riferibili agli esercizi passati ("interferenze fiscali pregresse").

4.1 Le interferenze fiscali pregresse da eliminare

Circa la sistemazione di dette "interferenze fiscali pregresse", in mancanza di una disciplina normativa, ha fornito indicazioni l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che, con il documento OIC 1 (versione 25 ottobre 2004)⁹, ha chiarito innanzi tutto che "il disinquinamento fiscale è obbligatorio", precisando poi che "gli effetti del disinquinamento includono solo quegli accantonamenti e rettifiche di valore che nei bilanci dei precedenti esercizi erano stati considerati privi di giustificazione civilistica attraverso l'esplicita indicazione in Nota Integrativa della loro esclusiva valenza fiscale". "Invece, se le partite contabilizzate nei precedenti esercizi erano tali che l'impresa aveva trovato sostanziale coincidenza tra norma fiscale e criterio contabile e in tal senso – esplicitamente o implicitamente – si era espressa in nota integrativa, dette partite non costituiscono interferenza fiscale e quindi nulla residua da disinquinare".

4.2 La sistemazione contabile

Circa la sistemazione contabile delle "interferenze fiscali pregresse", l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), con il medesimo documento OIC 1, ha raccomandato la loro eliminazione mediante imputazione tra i proventi straordinari del conto economico (dunque, nella voce E20), con ciò escludendo l'imputazione al patrimonio netto, secondo altra soluzione proposta in dottrina¹⁰. Analogamente le relative imposte differite sono da imputare negli oneri straordinari.

La scelta di imputare le interferenze fiscali pregresse al conto economico è stata motivata con le seguenti considerazioni.

- la possibilità che gli effetti di un cambiamento di principio contabile possono essere contabilizzati come rettifica del patrimonio netto non è espressamente prevista dalle norme in materia di bilanci¹¹;
- l'applicazione di una tale contabilizzazione (al patrimonio netto) avrebbe richiesto una specifica deroga del legislatore nazionale al principio generale di continuità dei bilanci richiamato dall'art. 31 della IV direttiva, secondo cui "lo stato

⁹ Il documento ha lo scopo di fornire indicazioni circa gli effetti delle innovazioni della riforma del diritto societario sul bilancio d'esercizio.

¹⁰ Dalla Fondazione Luca Pacioli (con il documento n. 18 del 16 luglio 2004 intitolato "Alcune considerazioni circa gli effetti della Riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio") era stata espressa la preferenza, adeguatamente motivata, per la rilevazione degli effetti pregressi del disinquinamento fiscale a patrimonio netto, anziché a conto economico.

¹¹ D.Lgs. n. 127 del 1991 e D.Lgs. n. 87 del 1992.

patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente'';

- la scelta è giustificata dal principio contabile n. 29 che prevede la rilevazione al conto economico degli effetti derivanti da cambiamenti di principi contabili;
- l'imputazione al conto economico trova conferma nelle interpretazioni e comunicazioni delle autorità di vigilanza (Consob¹² e Banca d'Italia¹³);
- è opportuno applicare un trattamento che realizzi una simmetria tra l'operazione di disinquinamento e le appostazioni effettuate in precedenti esercizi.

4.3 La contabilizzazione delle interferenze fiscali pregresse: esemplificazioni

Le esemplificazioni che seguono possono aiutare a chiarire la portata della soluzione contabile raccomandata dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Esempio n. 1

Costo storico di un bene strumentale dell'impresa	1.000
Esercizio di entrata in funzione del bene	2002
Aliquota di ammortamento economico	20%
Aliquota di ammortamento fiscale ordinario	20%

Per gli esercizi 2002 e 2003, in riduzione del costo del bene ammortizzabile sono state imputate al conto economico, in aggiunta alle quote di ammortamento economicamente corrette, anche quote di ammortamento anticipato. Queste ulteriori quote di ammortamento anticipato sono state conteggiate per ragioni esclusivamente fiscali.

Sulla base di questi elementi, il bilancio dell'esercizio 2003 si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31/12/2003	Conto economico 31/12/2003
Impianto (B.II) € 400	Ammortamenti (B.10.b) € 400

¹² Cfr. Comunicazione n. DAC/99016997 dell'11 marzo 1999.

¹³ Cfr. Messaggio amministrativo n. 171359 del 3 agosto 1999, in merito al trattamento contabile degli effetti derivanti da mutamenti di principi contabili e, da ultimo, la nota in tema di rilevazione in bilancio del disinquinamento fiscale, che raccomanda la rilevazione degli effetti del disinquinamento pregresso tra le voci dell'area straordinaria del conto economico (cfr. Bollettino di Vigilanza maggio 2004).

Il valore contabile dell'impianto pari a € 400 è dato dalla differenza tra € 1.000 (costo originario dell'impianto) e € 600 (quote di ammortamento economico e di ammortamento anticipato per gli esercizi 2002 e 2003), come risulta dal seguente schema:

Esercizio	Ammortamento economico	Ammortamento fiscale ordinario	Ammortamento fiscale anticipato	Ammortamento a c/economico
2002	100	100	100	200
2003	200	200	200	400
Totale	300	300	300	600

L' "interferenza fiscale progressa" a livello di stato patrimoniale dell'esercizio 2003 è quindi rappresentata dall'ammortamento complessivamente imputato al conto economico in eccedenza rispetto all'ammortamento economico, vale a dire da un importo pari a € 300 (nella fattispecie pari all'ammortamento anticipato):

- ammortamento portato al conto economico	€ 600
- ammortamento economico	€ <u>300</u>
- <i>eccedenza</i>	€ 300

Sulla base di quanto si è detto poco sopra, l'eliminazione di questa "interferenza fiscale progressa" si ottiene con le seguenti scritture:

1) storno del fondo ammortamento anticipato¹⁴ di € 300 esistente al 31 dicembre 2003, con imputazione ai proventi straordinari del conto economico:

Fondo ammortamento anticipato	a	Proventi straordinari (E. 20) ¹⁵	300
-------------------------------	---	---	-----

2) iscrizione in bilancio delle imposte differite relative all'ammortamento anticipato, per 99 (cioè 33% di 300)¹⁶:

¹⁴ Qualora sia stato rilevato un fondo di ammortamento unico (comprensivo di ordinario e anticipato), lo storno riguarderà evidentemente l'unico fondo di ammortamento. La scrittura sarà dunque:

Fondo ammortamento a Proventi straordinari € 300

¹⁵ Tale provento potrà essere escluso da tassazione se esposto in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2004, secondo la nuova disciplina dell'art. 109, comma 4, del T.U.I.R.. L'argomento sarà sviluppato in altra circolare.

¹⁶ La rilevazione delle imposte differite trova giustificazione nel rinvio della tassazione consentito dalla norma tributaria, con la osservanza della formalità indicata nella nota precedente.

Ovviamente, la rilevazione delle imposte differite è dovuta sulla base delle modificazioni al codice civile apportate con la riforma del diritto societario sempre che detta rilevazione non sia stata già effettuata sulla base dei principi contabili.

Si segnala, sotto il profilo tributario, che le imposte differite sono oggetto di variazione in aumento in sede di redazione del modello Unico in quanto ineducibili.

Oneri straordinari per imposte differite (E. 21)	a	Fondo imposte differite	99
--	---	-------------------------	----

Conseguentemente, il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2004, per le scritture relative alla sola eliminazione delle "interferenze fiscali pregresse", si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31/12/2004		Conto economico 31/12/2004	
Impianto (B.II) € 700 (1.000 - 300)	Fondo imposte differite € 99	E. 21 "Oneri straordinari per imposte differite" € 99	E. 20 "Proventi straordinari" € 300

Esempio n. 2

Costo storico di un bene strumentale dell'impresa	20.000
Esercizio di entrata in funzione del bene	2000
Aliquota di ammortamento economico	20%
Aliquota di ammortamento fiscale ordinario	20%

Per gli esercizi 2000, 2001 e 2002, in riduzione del costo del bene ammortizzabile sono state imputate al conto economico, in aggiunta alle quote di ammortamento economicamente corrette, anche quote di ammortamento anticipato. Queste ulteriori quote di ammortamento anticipato sono state conteggiate per ragioni esclusivamente fiscali.

Il valore contabile del bene al 31 dicembre 2002 è pari a zero. Il costo storico del bene a € 20.000 è stato azzerato infatti già dall'esercizio 2002 per le quote di ammortamento economico (€ 10.000) e di ammortamento anticipato (€ 10.000) conteggiate fino all'esercizio 2002.

Esercizio	Ammortamento economico	Ammortamento fiscale ordinario	Ammortamento fiscale anticipato	Ammortamento a c/economico
2000	2.000	2.000	2.000	4.000
2001	4.000	4.000	4.000	8.000
2002	4.000	4.000	4.000	8.000
Totale	10.000	10.000	10.000	20.000

Nell'esercizio 2004 si deve disinquinare il bilancio degli ammortanti anticipati effettuati negli esercizi precedenti.

L'ammontare complessivo degli ammortamenti anticipati effettuati è di € 10.000 ma l'importo dell'interferenza fiscale pregressa da eliminare nel bilancio 2004 è pari a solo € 6.000, in quanto gli ammortamenti anticipati effettuati (€ 10.000) vanno considerati al netto della quota di ammortamento economico che sarebbe stata imputata all'esercizio 2003 (€ 4.000) se il piano di ammortamento non avesse subito l'interferenza fiscale.

Per maggiore chiarezza si riporta il piano di ammortamento civilistico quale si sarebbe presentato se non si fosse proceduto ad effettuare ammortamenti anticipati.

Esercizio	Ammortamento economico	Ammortamento a c/economico	Valore contabile del bene alla fine dell'esercizio
2000	2.000	2.000	18.000
2001	4.000	4.000	14.000
2002	4.000	4.000	10.000
2003	4.000	4.000	6.000
2004	4.000	4.000	2.000
2005	2.000	2.000	0
Totale	20.000	20.000	

Pertanto:

- ammortamento portato al conto economico fino al 31 dicembre 2003	€ 20.000
- ammortamento economico fino al 31 dicembre 2003	€ <u>14.000</u>
- interferenza fiscale pregressa al 31 dicembre 2003	€ 6.000

L'eliminazione di questa "interferenza fiscale pregressa" si ottiene con le seguenti scritture:

- 1) al 1° gennaio 2004, storno del fondo ammortamento anticipato¹⁷ esistente al 31 dicembre 2003 (€ 10.000) con imputazione di € 6.000, quale interferenza fiscale pregressa, ai proventi straordinari del conto economico e di € 4.000 ad integrazione del fondo di ammortamento ordinario:

Fondo ammortamento anticipato	a	Diversi		10.000
		Proventi straordinari (E. 20) ¹⁸	6.000	
		Fondo ammortamento ordinario	4.000	

¹⁷ Qualora sia stato rilevato un fondo di ammortamento unico (comprensivo di ordinario e anticipato), lo storno riguarderà evidentemente l'unico fondo di ammortamento. La scrittura sarà dunque:

Fondo ammortamento a Proventi straordinari € 6.000

¹⁸ Tale provento potrà essere escluso da tassazione se esposto in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2004, secondo la nuova disciplina dell'art. 109, comma 4, del T.U.I.R.. L'argomento sarà sviluppato in altra circolare.

2) iscrizione in bilancio delle imposte differite per € 1.980 (cioè 33% di 6.000)¹⁹:

Oneri straordinari per imposte differite (E. 21)	a	Fondo imposte differite	1.980
--	---	-------------------------	-------

Conseguentemente, il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2004, per le scritture relative alla sola eliminazione delle "interferenze fiscali pregresse", si presenta come segue:

Stato patrimoniale 31/12/2004		Conto economico 31/12/2004	
Impianto (B. II) € 2.000	Fondo imposte differite € 1.980	E. 21 "Oneri straordinari per imposte differite" € 1.980	E. 20 "Proventi straordinari" € 6.000

* * * * *

L'esigenza di eliminare le "interferenze fiscali pregresse" si pone in termini diversi, non sviluppati dal documento OIC 1, qualora la deduzione fiscale degli ammortamenti anticipati sia stata ottenuta senza gravare il conto economico ma avvalendosi della facoltà di evidenziare per l'importo corrispondente "apposita riserva" di patrimonio netto in sospensione d'imposta (cfr. art. 67, comma 3, del T.U.I.R. *ante riforma*), costituita mediante accantonamenti in sede di delibera assembleare di approvazione del bilancio²⁰.

In questo caso, sembra necessario innanzi tutto eliminare la specifica riserva appositamente denominata, in quanto partita originata esclusivamente da esigenze fiscali.

Se è vero infatti che con la prospettata impostazione la situazione dello stato patrimoniale del bilancio 2003 non evidenzia una passività (fondo di ammortamento) ma una componente positiva di patrimonio netto (riserva), l'applicazione della norma tributaria ha comunque comportato un inquinamento fiscale, in quanto la deducibi-

¹⁹ La rilevazione delle imposte differite trova giustificazione nel rinvio della tassazione consentito dalla norma tributaria, con la osservanza della formalità indicata nella nota precedente, relativamente all'ammortamento anticipato fiscalmente rilevante al 31 dicembre 2003, in quanto una quota dell'ammortamento anticipato dedotto fiscalmente è stata già recuperata a tassazione extracontabilmente con la dichiarazione relativa all'esercizio 2003 (€ 4.000).

Ovviamente, la rilevazione delle imposte differite è dovuta sulla base delle modificazioni al codice civile apportate con la riforma del diritto societario sempre che detta rilevazione non sia stata già effettuata sulla base dei principi contabili.

Si segnala, sotto il profilo tributario, che le imposte differite sono oggetto di variazione in aumento in sede di redazione del modello Unico in quanto indeducibili.

²⁰ La soluzione era raccomandata anche dai principi contabili (cfr. principio contabile nazionale n. 25).

lità dell'ammortamento anticipato è stata subordinata alla costituzione di "apposita riserva" in sede di deliberazione circa la destinazione dell'utile di esercizio, con una specifica denominazione in funzione della sospensione d'imposta ad essa relativa.

L'eliminazione della "apposita riserva" non determina però alcun provento straordinario per l'esercizio 2004, considerato che l'utile dei precedenti esercizi non ha sopportato un onere corrispondente (ma solo le quote di ammortamento economico), ma una mera riclassificazione della stessa, in modo da eliminare ogni riferimento alla sua origine di natura tributaria, con una scrittura del tipo:

Riserva per ammortamenti anticipati	a	Riserva disponibile ²¹
-------------------------------------	---	-----------------------------------	-------

Le imposte differite relative dovrebbero essere state iscritte già al momento della costituzione della "apposita riserva"²².

Le scritture di cui finora si è detto vanno completate con le altre relative al conteggio delle quote di ammortamento di competenza dell'esercizio 2004. Tale ulteriore aspetto, che presuppone l'applicazione delle nuove disposizioni tributarie circa la deducibilità degli oneri non imputabili al conto economico, sarà sviluppato in altra circolare.

E' bene chiarire subito invece che anche la sistemazione delle "interferenze fiscali pregresse" non determina alcuna emergenza di materia imponente. Le norme del decreto IRES prevedono infatti che il nuovo principio di deducibilità degli oneri non imputabili al conto economico, sempre che evidenziati in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, si applica "anche agli ammortamenti, alle altre rettifiche di valore e agli accantonamenti operati" per gli esercizi precedenti a quello di prima applicazione della riforma del diritto societario (esercizi 2003 e precedenti)²³.

In altri termini:

- i proventi straordinari derivati dalla eliminazione delle passività iscritte allo stato patrimoniale dell'esercizio 2003 vanno considerati intassabili,
- la riclassificazione delle riserve per ammortamenti anticipati iscritte allo stato patrimoniale dell'esercizio 2003 va considerata fiscalmente neutra

²¹ Anche questa riserva è interessata alla disciplina tributaria prevista dall'art. 109, comma 4, lettera b), del T.U.I.R., secondo la quale: "In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili di esercizio [...] concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti".

²² Indicazioni in questo senso erano date dal principio contabile n. 25. Rimane ferma la esigenza di rilevare le relative imposte differite, se in precedenza non contabilizzate, con la scrittura:

Imposte differite a Fondo imposte differite

²³ Cfr. art. 4, lett. h), del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. La relazione precisa che tale disposizione si propone di "evitare che il disinquinamento dei bilanci che sarà effettuato per effetto, appunto, dell'entrata in vigore del D.Lgs. recante la riforma del diritto societario, comporti l'emersione di basi imponibili, effetto non voluto dalla riforma stessa".

sempre che gli importi corrispondenti ai proventi straordinari e alle riserve riclassificate siano esposti nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2004, da presentare nel corrente anno 2005²⁴. La esposizione nel prospetto permette infatti di controllare il recupero a tassazione degli importi dedotti in via extracontabile, quando se ne verifichi il presupposto.

Osservazioni

Per completezza si segnala che le indicazioni dell'OIC circa le interferenze fiscali pregresse sono riferite a "accantonamenti e rettifiche di valore", tenendo conto evidentemente dell'ulteriore intervento effettuato dal legislatore tributario volto a disciplinare la deducibilità di ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti non imputabili al conto economico.

In realtà un problema di disinquinamento fiscale del bilancio si pone anche per tutte quelle altre riserve di patrimonio netto, costituite in passato da proventi dell'esercizio esentati da tassazione, che hanno una specifica denominazione in virtù della norma tributaria che ne ha disciplinato la intassabilità (ad esempio contributi in conto capitale: un problema analogo e più complesso si pone per i saldi attivi di rivalutazione).

Anche in questo caso l'eliminazione della interferenza richiederebbe una mera riclassificazione della riserva in modo da eliminare il riferimento alla norma tributaria di origine. Manca però una disciplina fiscale di queste particolari situazioni.

Considerato che la riforma del diritto societario non ha come obiettivo la emersione di basi imponibili, si ritiene legittimo rinviare la sistemazione delle posizioni suddette fino a quando anche esse non avranno avuto una loro regolamentazione tributaria.

4.4 L'informativa da dare in bilancio

Secondo le indicazioni fornite da OIC, con il documento OIC 1 citato, *"l'informativa da dare in bilancio deve essere la più completa ed esplicita, tanto più quando le appostazioni interessate dal disinquinamento siano numerose"*.

A questo fine, *"i prospetti di bilancio e la nota integrativa debbono essere redatti in modo da porre in evidenza:*

- *la descrizione delle diverse interferenze fiscali eliminate e, per ciascuna di esse:*
 - *i saldi residui all'inizio dell'esercizio corrente e di quello precedente;*
 - *le imposte differite correlate.*
- *un prospetto riassuntivo degli effetti del disinquinamento....".* Il prospetto è esemplificato.

L'OIC segnala inoltre che *"nel caso in cui il disinquinamento interessasse in modo rilevante le voci di bilancio, la nota integrativa dovrà fornire, anziché il prospetto riassuntivo sopra esemplificato, degli appositi prospetti pro-forma (stato patrimoniale pro-forma e conto economico pro-forma), che evidenzino in analisi le voci di bilancio soggette alle rettifiche conseguenti al disinquinamento, tenuto conto degli effetti fiscali"*.

Per gli ulteriori aspetti esaminati dall'OIC si rimanda alla consultazione diretta del documento OIC 1, reperibile *on-line* sul sito dell'Organismo Italiano di Contabilità.

²⁴ Una conferma in questo senso è data dalle istruzioni al modello 2004 di dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2003, Quadro EC, confermata dalla bozza delle stesse istruzioni al modello 2005.