

Sotto la lente i disallineamenti civili-fiscali che possono essere permanenti o temporanei

Fiscalità differita, bilanci per il 2024 al test delle riforme

Pagina a cura

DI GIOVANNI VALCARENCHI
E RAFFAELE PELLINO

Bilanci dell'esercizio 2024 con primo test delle novità della Riforma fiscale e della legge di bilancio per il 2025, specialmente in tema di competenza delle imposte. La fiscalità differita si concentra sull'esistenza di differenze tra importi imputati a conto economico e voci rilevanti a fini fiscali, evidenziando che tale disallineamento civile-fiscale può essere permanente e/o temporaneo. Secondo l'Oic 25, le differenze permanenti non determinano una tassazione differita in quanto la divergenza tra il reddito imponibile ed il risultato civilistico non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi. Le differenze temporanee, invece, rappresentano, a una certa data, la differenza tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

L'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità differita sono da rilevare nel fondo di cui alla voce B.2 "per imposte, anche differite", mentre la relativa contropartita di conto economico è rappresentata dalla voce 20). Nei successivi periodi d'imposta, man mano che i componenti positivi precedentemente iscritti ma non tassati o i componenti negativi dedotti ma non iscritti vanno a integrare il reddito di ciascun periodo, la corrispondente quota di imposte differite vie-

ne stornata dall'apposito fondo ed imputata nella voce 20) del conto economico in diminuzione delle imposte correnti. Il dlgs 192/2024 ha modificato l'articolo 88, comma 3 lett. b) del Tuir, intervenendo sul trattamento fiscale dei contributi in conto capitale, considerati sopravvenienze attive. L'iscrizione contabile avviene nel momento in cui esiste una ragionevole certezza sul soddisfacimento delle condizioni previste per il riconoscimento, normalmente coincidente con la formale delibera dell'ente erogante. Fiscalmente, invece, gli stessi concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono incassati (e, quindi, secondo il principio di cassa); la precedente normativa ne consentiva la tassazione frazionata in quote costanti nell'esercizio dell'incasso e nei successivi ma non oltre il quarto. Tale ultima possibilità viene ora soppressa, con l'intento palesato dalla Relazione Illustrativa, di uniformare la concorrenza alla determinazione del reddito (in unica soluzione) così come in unica soluzione è previsto il concorso alla formazione del risultato contabile; resta invece fermo il principio di cassa, utile per evitare la tassazione anticipata di proventi non incassati. Per effetto della nuova disposizione, quindi, i contributi in conto capitale concorrono in unica soluzione sia alla formazione del risultato contabile sia alla formazione del reddito, ancorché dal punto di vista civilistico debbano essere imputati in bilancio in base alla competenza, mentre ai fini fiscali vanno tassati secondo il principio di cassa. Permane, quindi, un parziale disallineamento tra

trattamento civilistico e fiscale. L'intervento, implicitamente, ha effetto anche sui contributi per i costi di studi e ricerche che, ai sensi dell'articolo 108, comma 3 del Tuir, soggiacciono allo stesso trattamento tributario dei contributi in conto capitale trattati come sopravvenienze attive. Così, se il diritto alla percezione del contributo sorge nel 2024 ma il relativo incasso avviene nel corso del 2025, resta l'obbligo di contabilizzare le corrispondenti imposte differite sulla quota (totale o parziale) di contributo non percepito.

In tale ipotesi, in sede di compilazione del modello Redditi, occorrerà effettuare: a) nel periodo d'imposta in cui sorge la maturazione del diritto, una variazione in diminuzione pari all'importo imputato a conto economico; b) nel periodo d'imposta del relativo incasso, una variazione in aumento pari all'ammontare percepito, in quanto nulla è presente a conto economico.

Un impatto sulla fiscalità differita potrebbe avere anche l'eventuale fruizione della c.d. mini-Ires con aliquota al 20%, prevista per il solo periodo di imposta 2025. In tal caso, il paragrafo 88 dell'Oic 25 prevede che la società apporti adeguate rettifiche se la variazione dell'aliquota fiscale rispetto agli esercizi precedenti è già stata emanata alla data del bilancio 2024; chiaramente, potrebbe non essere ancora certa la maturazione del beneficio, specialmente in relazione alle condizioni che si devono verificare (in positivo o negativo) in momenti successivi, con conseguente impossibilità di prevedere tale aggiustamento.

— © Riproduzione riservata — ■



L'ABC del documento Oic 25

DS6901

DS6901

Differenza temporanea

Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data, la "differenza" tra il valore civilistico di una attività o passività ed il suo valore fiscale, destinata ad annullarsi negli esercizi successivi

Imposte anticipate

Per la fiscalità anticipata, l'Oic 25 formula la seguente modalità di contabilizzazione: le attività correlate alle imposte anticipate vanno rilevate nella voce CII5-ter "imposte anticipate", mentre la contropartita di conto economico è rappresentata dalla voce 20).

La voce C.II.5-ter accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi o al riporto a nuovo delle perdite fiscali

Imposte differite

Per la fiscalità differita occorre rilevare le passività nel fondo di cui alla voce B.2 "per imposte, anche differite", mentre la relativa contropartita di conto economico è rappresentata dalla voce 20)

Lavori in corso su ordinazione, riconoscimento dei criteri civilistici

Dal dlgs 192/2024 modifiche anche per i criteri di imposizione delle commesse infrannuali e pluriennali. Per effetto dell'articolo 9 del decreto, infatti, sono state oggetto di rettifica anche le valutazioni dei lavori in corso infrannuali (inferiori a 12 mesi) ovvero di quelli ultrannuali (superiori a 12 mesi). Per i lavori in corso su ordinazione di durata "infrannuale", la disciplina fiscale previgente riconosceva unicamente l'adozione del cd. criterio del costo o della commessa completata anche quando, in conformità all'Oic 23, era correttamente adottato il criterio della percentuale di completamento. In tal caso, in base alle disposizioni di cui all'articolo 92 comma 6 del Tuir l'impresa operava, nella dichiarazione dei redditi, una variazione in diminuzione per la parte di margine contabilizzato nella valorizzazione delle rimanenze secondo il criterio della per-

centuale di completamento e, nell'anno successivo, alla consegna della commessa, una variazione in aumento per tassare l'intero ricavo realizzato. A seguito della novellata norma, è stato riscritto il comma 6 dell'articolo 92 e, pertanto, viene determinato il riconoscimento fiscale del criterio della percentuale di completamento, ove utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili, facendo venire meno la necessità di operare le variazioni in dichiarazione dei redditi. Nel caso di opere, forniture o servizi pattuiti con oggetto unitario e con durata "ultrannuale", invece, la valutazione avviene in base alla norma di cui all'articolo 93 del Tuir. Il principio contabile Oic 23 stabilisce, in particolare, che i lavori in corso di durata ultrannuale devono essere valutati con il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte

alcune condizioni, in assenza delle quali la valutazione deve essere effettuata secondo il criterio della commessa completata (ossia secondo i costi sostenuti).

Sotto il profilo fiscale, la norma previgente prevedeva il riconoscimento ai fini della determinazione del reddito d'impresa del solo criterio di valutazione delle rimanenze in base ai corrispettivi pattuiti (percentuale di completamento), escludendo la rilevanza fiscale della valutazione con il metodo della commessa completata. Si ricorda, infatti, che l'art. 1, co. 70 della L. 296/2006 ha abrogato il comma 5 dell'art. 93 del Tuir che consentiva la valutazione con il metodo della commessa completata. Pertanto, detto metodo non ha trovato riconoscimento fiscale dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006. Si era determinata, dunque, l'esigen-

za di gestire in doppio binario le differenze di valutazione, al fine di riellaborare ai fini fiscali la valutazione di bilancio (al costo) sulla base dei descritti canoni dell'articolo 93 del Tuir (basati sulla valorizzazione al corrispettivo). Con la nuova impostazione, invece, si riconosce la rilevanza fiscale anche del criterio della "commessa completata" laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili (eliminando, in tal modo, il doppio binario). Il riformulato comma 6 dell'articolo 93 del Tuir prevede anche l'abrogazione dell'obbligo di redazione del "prospetto" contenente l'indicazione, tra l'altro, degli estremi del contratto, della generalità e residenza del committente nonché degli elementi considerati ai fini della valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

—© Riproduzione riservata—