

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 12
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2000)**

Imposte sul reddito

Nell'ottobre 1996, il Board ha approvato un Principio rivisto nella sostanza, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza nel 1996), Imposte sul reddito, che ha sostituito lo IAS 12 (rivisto nella forma nel 1994), Contabilizzazione delle imposte sul reddito. Il Principio così rivisto è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1998 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data del bilancio, ha modificato il paragrafo 88. Il testo così modificato è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, a seguito della pubblicazione dello IAS 40, Investimenti immobiliari, i paragrafi 20, 62 (a), 64 e l'Appendice A, paragrafi A10, A11 e B8 sono stati modificati per quanto riguarda i riferimenti incrociati e la terminologia.

N. 12

Nell'ottobre 2000, il Board ha approvato alcune modifiche allo IAS 12, a seguito delle quali sono stati aggiunti i paragrafi 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e 91, ed eliminati i paragrafi 3 e 50. Tali limitate revisioni hanno specificato il trattamento contabile delle conseguenze fiscali dei dividendi ai fini delle imposte sul reddito. Il testo così come rivisto ha effetto per i bilanci annuali relativi a esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 12:

- SIC-21: Imposte sul reddito — Recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili; e
- SIC-25: Imposte sul reddito — Cambiamenti di condizione fiscale dell'impresa o dei suoi azionisti.

INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 12 (rivisto nella sostanza)») sostituisce lo IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito («IAS 12 originario»). Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1998 o da data successiva. Le modifiche più rilevanti rispetto allo IAS 12 originario sono le seguenti:

1. Lo IAS 12 originario richiedeva che l'impresa contabilizzasse le imposte differite utilizzando il metodo del differimento o il metodo della passività che è conosciuto anche come metodo della passività del conto economico. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) non consente più l'utilizzo del metodo del differimento e prescrive l'utilizzo di un altro metodo della passività che è conosciuto anche come metodo della passività dello stato patrimoniale.

Il metodo della passività del conto economico si focalizza sulle differenze temporali, mentre il metodo della passività dello stato patrimoniale si focalizza sulle differenze temporanee. Le differenze temporali sono differenze tra il reddito imponibile e l'utile contabile che emergono in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi. Le differenze temporanee sono differenze tra il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività e il suo valore contabile nello stato patrimoniale. Il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività è il valore attribuito a fini fiscali a quella attività o passività.

Tutte le differenze temporali sono differenze temporanee. Le differenze temporanee derivano anche dalle seguenti circostanze, che non danno origine a differenze temporali, sebbene lo IAS 12 originario le trattasse nello stesso modo delle operazioni che danno origine a differenze temporali:

- (a) le controllate, collegate o joint venture non hanno distribuito tutti i loro utili alla controllante o all'investitore;
- (b) attività rivalutate senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali; e
- (c) il costo di una aggregazione di imprese realizzata tramite un'acquisizione è ripartito tra le attività e le passività identificabili acquisite, con riferimento ai loro fair value (valore equo), ma senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali.

Esistono, inoltre, alcune differenze temporanee che non costituiscono differenze temporali quali, per esempio, le differenze temporanee che emergono quando:

- (a) le attività e le passività non monetarie di un'attività svolta all'estero rientrante nella gestione del soggetto che redige il bilancio sono convertite al cambio storico;
- (b) le attività e le passività non monetarie sono rideterminate secondo quanto disposto dallo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate; o
- (c) il valore contabile per un'attività o una passività al momento della rilevazione iniziale differisce dal valore ai fini fiscali iniziale.

2. Lo IAS 12 originario consentiva all'impresa di non rilevare le attività e le passività differite quando c'erano ragionevoli elementi probativi che le differenze temporali non sarebbero state annullate per un numero ragguardevole di esercizi futuri. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi, per tutte le differenze temporanee, una passività fiscale differita o (a certe condizioni) un'attività fiscale differita, con alcune eccezioni sotto riportate.
3. Lo IAS 12 originario richiedeva che:
 - (a) le attività fiscali differite emergenti dalle differenze temporali dovessero essere rilevate quando esisteva una ragionevole aspettativa di realizzo; e
 - (b) le attività fiscali differite emergenti da perdite fiscali fossero rilevate come attività solamente quando si era certi al di là di ogni ragionevole dubbio che il reddito imponibile futuro sarebbe stato sufficiente a consentire la realizzazione del beneficio della perdita. Lo IAS 12 originario consentiva (ma non richiedeva) all'impresa di differire la rilevazione del beneficio delle perdite fiscali fino all'esercizio del realizzo.

Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che le attività fiscali differite siano rilevate quando è probabile che siano disponibili redditi imponibili sufficienti per l'utilizzo dell'attività fiscale differita. Se l'impresa ha una storia di perdite fiscali, essa rileva un'attività fiscale differita solo nella misura in cui abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o vi siano altri elementi convincenti che saranno disponibili sufficienti redditi imponibili.

4. In deroga alla prescrizione generale esposta nel precedente paragrafo 2, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta la rilevazione di passività e attività fiscali differite emergenti da attività o passività il cui valore contabile al momento della rilevazione iniziale differisca dal valore ai fini fiscali iniziale. Poiché tali situazioni non danno origine a differenze temporali, secondo lo IAS 12 originario esse non si traducono in attività o passività fiscali differite.
5. Lo IAS 12 originario richiedeva che fossero rilevate le imposte dovute sugli utili non distribuiti di società controllate e collegate, a meno che fosse ragionevole presumere che quegli utili non sarebbero stati distribuiti o che la distribuzione non avrebbe dato origine a una passività fiscale. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza), per altro, vieta la rilevazione di tali passività fiscali differite (e quelle derivanti da ogni relativa rettifica da conversione complessiva) nei casi in cui:
 - (a) la controllante, l'investitore o la partecipante alla joint venture sia in grado di controllare i tempi dell'annullamento della differenza temporanea; e
 - (b) sia probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annulli.

Quando l'applicazione di questo divieto comporta che non si rilevi alcuna passività fiscale differita, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa evidenzi il valore complessivo delle differenze temporanee relative.

6. Lo IAS 12 originario non faceva riferimento esplicito alle rettifiche riferite al fair value (valore equo) fatte in una aggregazione di imprese. Tali rettifiche danno origine a differenze temporanee e lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi la passività fiscale differita risultante o (con l'osservanza del principio della probabilità, per la rilevazione) l'attività fiscale differita con un effetto conseguente sulla determinazione del valore dell'avviamento o dell'avviamento negativo. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza), tuttavia, vieta la rilevazione delle passività fiscali differite derivanti dall'avviamento stesso (se l'ammortamento dell'avviamento non è fiscalmente deducibile) e delle attività fiscali differite derivanti dall'avviamento negativo trattato come ricavo differito.
7. Lo IAS 12 originario consentiva, ma non richiedeva, che l'impresa rilevasse una passività fiscale differita in relazione alle rivalutazioni di attività. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi una passività fiscale differita con riferimento alle rivalutazioni di attività.

N. 12

8. Gli effetti fiscali del recupero del valore contabile di certe attività o passività possono dipendere dalle modalità del loro recupero o estinzione; per esempio:
- (a) in certi Paesi, le plusvalenze non sono tassate con la medesima aliquota degli altri redditi imponibili; e
 - (b) in alcuni Paesi, l'importo dedotto ai fini fiscali in seguito alla vendita di un'attività è superiore a quello che può essere dedotto come ammortamento.

In tali casi, lo IAS 12 originario non forniva indicazioni per la determinazione del valore delle attività e delle passività fiscali differite. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che la valutazione di passività e di attività fiscali differite sia basata sugli effetti fiscali che deriverebbero dal modo in cui tale impresa si attende di realizzare o estinguere il valore contabile delle sue attività e passività.

9. Lo IAS 12 originario non stabiliva esplicitamente se le attività e le passività fiscali differite potessero essere attualizzate. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite. Una modifica al paragrafo 39(i) dello IAS 22, Aggregazioni di imprese, non consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite acquisite in una aggregazione di imprese. In precedenza, il paragrafo 39(i) dello IAS 22 non vietava né richiedeva l'attualizzazione di attività e di passività fiscali differite derivanti da una aggregazione di imprese.
10. Lo IAS 12 originario non specificava se l'impresa dovesse classificare il saldo delle imposte differite come attività e passività correnti o come attività e passività non correnti. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa che distingue tra attività e passività correnti e non correnti non possa classificare le attività e le passività fiscali differite come attività e passività correnti.
11. Lo IAS 12 originario stabiliva che i saldi attivi e passivi che rappresentavano imposte differite potevano essere compensati. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) fissa condizioni di compensazione più restrittive, basate in larga misura su quelle previste per le attività e le passività finanziarie nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative.
12. Lo IAS 12 originario richiedeva che fosse fornita una spiegazione della relazione tra il costo per le imposte e l'utile contabile, se essa non risultava evidente dall'applicazione delle aliquote fiscali applicate nel Paese dell'impresa che redige il bilancio. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che questa spiegazione sia presentata in una o in entrambe le forme che seguono:
- (i) una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile; o

(ii) una riconciliazione numerica tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile.

Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede anche una spiegazione delle variazioni delle aliquote fiscali applicabili rispetto all'esercizio precedente.

13. Le nuove informazioni integrative richieste dallo IAS 12 (rivisto nella sostanza) includono:
- (a) per ogni tipo di differenza temporanea, perdite fiscali non utilizzate e crediti d'imposta non utilizzati:
 - (i) l'importo delle attività e delle passività fiscali differite rilevate; e
 - (ii) l'importo dei proventi od oneri fiscali differiti rilevato nel conto economico se questo non risulta evidente dalla variazione dei valori rilevati nello stato patrimoniale;

- (b) per le attività cessate, il costo fiscale relativo a:
- (i) la plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessazione; e
 - (ii) l'utile o la perdita derivanti dalla gestione ordinaria dell'attività cessata; e
- (c) l'importo dell'attività fiscale differita e la natura degli elementi a supporto della sua rilevazione, quando:
- (i) l'utilizzo dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri che eccedano gli utili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e
 - (ii) l'impresa ha sostenuto perdite nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-11
Valore ai fini fiscali	7-11
Rilevazione delle passività e delle attività fiscali correnti	12-14
Rilevazione delle passività e delle attività fiscali differite	15-45
Differenze temporanee imponibili	15-23
Aggregazioni di imprese	19
Attività iscritte al fair value (valore equo)	20
Avviamento	21
Rilevazione iniziale di una attività o di una passività	22-23
Differenze temporanee deducibili	24-33
Avviamento negativo	32
Rilevazione iniziale di attività o passività	33
Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati	34-36
Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate	37
Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate e partecipazioni in joint venture	38-45
Valutazione	46-56
Rilevazione delle imposte sul reddito correnti e differite	57-68

N. 12

Conto economico	58-60
Elementi accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto	61-65A
Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese	66-68
Esposizione nel bilancio	69-78
Attività e passività fiscali	69-76
Compensazione	71-76
Oneri fiscali	77-78
Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria	77
Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite	78
Informazioni integrative	79-88
Data di entrata in vigore	89-91

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle imposte sul reddito. L'aspetto principale della contabilizzazione delle imposte sul reddito consiste nel definire 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 dell'impresa.

È connotato alla rilevazione di un'attività o di una passività il fatto che l'impresa si attenda di recuperare o estinguere il valore contabile di quella attività o passività. Se è probabile che il recupero o l'estinzione di quel valore contabile aumenti (riduca) i futuri pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali, il presente Principio richiede che l'impresa rilevi una passività fiscale differita (attività fiscale differita), salvo alcuni casi specifici.

Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi gli effetti fiscali di operazioni o altri fatti con le medesime modalità con le quali essa rileva le operazioni e gli altri fatti stessi. Così, per le operazioni e gli altri fatti rilevati nel conto economico, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato nel conto economico. Per le operazioni e gli altri fatti rilevati direttamente nel patrimonio netto, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato direttamente nel patrimonio netto. Analogamente, in un'aggregazione d'impresa la rilevazione di attività e passività fiscali differite per le aggregazioni di imprese influisce sul valore dell'avviamento, sia positivo sia negativo, derivante da quelle aggregazioni.

Il presente Principio tratta anche la rilevazione delle attività fiscali differite derivanti da perdite fiscali o da crediti d'imposta non utilizzati, l'esposizione nel bilancio delle imposte sul reddito e l'illustrazione delle informazioni relative alle imposte sul reddito.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. **Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle imposte sul reddito.**
2. Per le finalità del presente Principio, le imposte sul reddito comprendono tutte le imposte nazionali ed estere che si calcolano su redditi imponibili. Le imposte sul reddito comprendono anche imposte, quali le ritenute fiscali, che sono dovute da una società controllata, collegata o joint venture a seguito di distribuzioni all'impresa che redige il bilancio.
3. (Abrogato)
4. Il presente Principio non tratta i criteri di contabilizzazione dei contributi pubblici (vedere IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica) e dei crediti d'imposta su investimenti. Tuttavia, il presente Principio tratta la contabilizzazione delle differenze temporanee che possano derivare da tali contributi o crediti d'imposta su investimenti.

DEFINIZIONI

5. **I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:**

L'utile contabile è l'utile netto o la perdita netta dell'esercizio prima delle imposte sul reddito.

Il reddito imponibile (perdita fiscale) è l'utile (perdita) di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla disciplina fiscale, e sul quale sono calcolate le imposte sul reddito dovute (recuperabili).

L'onere (provento) fiscale è l'importo complessivo delle imposte correnti e differite incluso nella determinazione dell'utile netto o della perdita dell'esercizio.

Le imposte correnti sono l'importo delle imposte sul reddito dovute (recuperabili) riferibili al reddito imponibile (perdita fiscale) di un esercizio.

Le passività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.

Le attività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili a:

- (a) **differenze temporanee deducibili;**
- (b) **riporto a nuovo di perdite fiscali non utilizzate; e**
- (c) **riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati.**

Le differenze temporanee sono le differenze tra il valore contabile di un'attività o di una passività nello stato patrimoniale e il suo valore riconosciuto ai fini fiscali. Le differenze temporanee possono essere:

- (a) **differenze temporanee imponibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto; o**
- (b) **differenze temporanee deducibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto.**

Il valore fiscale di un'attività o passività è il valore attribuito a quella attività o passività a fini fiscali.

6. L'onere fiscale (provento fiscale) comprende l'onere fiscale corrente (provento fiscale corrente) e l'onere fiscale differito (provento fiscale differito).

N. 12*Valore ai fini fiscali*

7. Il valore ai fini fiscali di un'attività è il valore che sarà fiscalmente deducibile a fronte di qualsiasi provento imponibile che l'impresa otterrà quando realizzerà il valore contabile dell'attività. Se tali proventi non saranno imponibili, il valore ai fini fiscali dell'attività è uguale al suo valore contabile.

E s e m p i

1. Il costo di una macchina è 100. Nell'esercizio corrente e in quelli precedenti, a fini fiscali, è già stato dedotto un ammortamento di 30 e il costo residuo sarà deducibile negli esercizi futuri, come ammortamento o per mezzo di una deduzione al momento della dismissione. I ricavi prodotti dall'utilizzo della macchina sono imponibili, eventuali plusvalenze al momento della cessione della macchina saranno tassabili ed eventuali minusvalenze saranno fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali della macchina è 70.
 2. Il credito per interessi ha un valore contabile di 100. Il relativo provento per interessi sarà tassato con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali del credito per interessi è zero.
 3. I crediti commerciali hanno un valore contabile di 100. I ricavi relativi sono già stati compresi nel reddito imponibile (perdita fiscale). Il valore ai fini fiscali dei crediti commerciali è 100.
 4. I crediti per dividendi da una società controllata hanno un valore contabile di 100. I dividendi non sono imponibili. In sostanza, l'intero valore contabile dell'attività è deducibile a fronte dei proventi. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dei dividendi percepibili è 100⁽¹⁾.
 5. Un credito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è 100.
8. Il valore ai fini fiscali di una passività è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi importo che sarà deducibile a fini fiscali negli esercizi futuri con riferimento a quella passività. Nel caso di proventi riscossi anticipatamente, il valore ai fini fiscali della passività conseguente è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi provento che non sarà imponibile nei futuri esercizi.

E s e m p i

1. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il relativo costo sarà dedotto a fini fiscali con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e degli accantonamenti di costi è pari a zero.
2. Le passività correnti comprendono proventi per interessi riscossi anticipatamente per un valore contabile di 100. I proventi per gli interessi relativi sono stati tassati con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali degli interessi riscossi anticipatamente è pari a zero.
3. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il costo relativo è già stato dedotto a fini fiscali. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e accantonamenti costi è pari a 100.
4. Le passività correnti comprendono soprattasse e pene pecuniarie maturate per un valore contabile di 100. Le soprattasse e pene pecuniarie non sono fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali delle soprattasse e pene pecuniarie maturate è pari a 100⁽²⁾.
5. Un debito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è pari a 100.

⁽¹⁾ In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea imponibile. Un'analisi alternativa considera i crediti per dividendi maturati come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza imponibile temporanea pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna passività fiscale differita.

⁽²⁾ In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea deducibile. Un'ipotesi alternativa considera le soprattasse e le pene pecuniarie maturate come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza temporanea deducibile pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna attività fiscale differita.

9. Alcune voci hanno un valore ai fini fiscali ma non sono rilevate nello stato patrimoniale come attività e passività. Per esempio, i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale sono sostenuti ma può non essere consentito dedurli nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, cioè l'ammontare che le autorità fiscali consentiranno di dedurre negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita.
10. Quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività non è immediatamente evidente, è utile considerare il principio fondamentale sul quale si basa il presente Principio: l'impresa deve, salvo alcune eccezioni specifiche, rilevare una passività (attività) fiscale differita ogni volta che il recupero o l'estinzione del valore contabile di un'attività o di una passività incrementi (riduca) i pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali. L'esempio C riportato nel paragrafo 52 illustra i casi in cui può essere utile considerare questo principio fondamentale; per esempio, quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività dipende dalle previste modalità di recupero o estinzione.
11. Nei bilanci consolidati, le differenze temporanee sono determinate confrontando i valori contabili delle attività e delle passività del bilancio consolidato con il pertinente valore ai fini fiscali. Il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alla dichiarazione dei redditi consolidata negli ordinamenti nei quali tale dichiarazione viene presentata. In altri ordinamenti, il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alle dichiarazioni fiscali di ciascuna società del gruppo.

RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI CORRENTI

12. ***Le imposte correnti dell'esercizio e di quelli precedenti, nella misura in cui esse non siano state pagate, devono essere rilevate 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.***
13. ***Il beneficio riferibile a una perdita fiscale che può essere portata in riduzione dell'imposta corrente relativa a esercizi precedenti deve essere rilevato come attività.***
14. Quando si utilizza una perdita fiscale per recuperare l'imposta corrente relativa a un esercizio precedente, l'impresa deve rilevare il beneficio come attività nell'esercizio in cui si verifica la perdita fiscale poiché è probabile che si manifesti il beneficio per l'impresa e che esso possa essere valutato attendibilmente.

RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI DIFFERITE

Differenze temporanee imponibili

15. ***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:***
 - (i) ***non sia un'aggregazione di imprese; e***
 - (ii) ***al momento dell'operazione, non influisca né sull'utile contabile né sul reddito imponibile (perdita fiscale).***

Tuttavia, per le differenze temporanee imponibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata una passività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 39.

N. 12

16. È implicito nella rilevazione di un'attività che il suo valore contabile sarà recuperato sotto forma di benefici economici che l'impresa otterrà negli esercizi successivi. Quando il valore contabile dell'attività eccede il relativo valore a fini fiscali, l'importo dei proventi imponibili eccederà l'importo che sarà consentito dedurre fiscalmente. Questa differenza è una differenza temporanea imponibile e l'obbligo di pagare negli esercizi successivi le imposte sul reddito risultanti è una passività fiscale differita. Nel momento in cui l'impresa recupera il valore contabile dell'attività, la differenza temporanea imponibile si annulla e l'impresa realizza un provento imponibile. Questo rende probabile che i benefici economici defluiscono dall'impresa sotto forma di pagamenti fiscali. Perciò, il presente Principio richiede la rilevazione di tutte le passività fiscali differite, a eccezione di alcuni casi descritti nei paragrafi 15 e 39.

E s e m p i o

Un'attività che costa 150 ha un valore contabile di 100. L'ammortamento cumulato a fini fiscali è 90 e l'aliquota d'imposta è il 25 %.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 60 (costo di 150 meno l'ammortamento fiscale di 90). Per recuperare il valore contabile di 100, l'impresa deve realizzare ricavi imponibili di 100, ma potrà dedurre solo ammortamenti fiscali per 60. Di conseguenza, l'impresa pagherà imposte sul reddito di 10 (25 % di 40) quando recupererà il valore contabile del bene. La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali di 60 rappresenta una differenza temporanea imponibile di 40. L'impresa, quindi, rileva una passività fiscale differita di 10 (25 % di 40) che rappresenta le imposte sul reddito che essa pagherà quando recupererà il valore contabile del bene.

17. Alcune differenze temporanee si manifestano quando proventi od oneri vengono inclusi nell'utile contabile in un esercizio ma determinano il reddito imponibile di un esercizio differente. Queste differenze temporanee sono spesso segnalate come differenze temporali. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee di questo tipo che sono differenze temporanee imponibili e che perciò danno luogo a passività fiscali differite:
- (a) i proventi per interessi sono inclusi nell'utile contabile in proporzione al tempo trascorso ma, in alcuni ordinamenti, possono concorrere a determinare il reddito imponibile al momento dell'incasso. Il valore ai fini fiscali di qualsiasi credito rilevato nello stato patrimoniale con riferimento a tali proventi è zero perché i ricavi non influiscono sul reddito imponibile fino al momento dell'incasso;
 - (b) l'ammortamento utilizzato nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) può differire da quello utilizzato per determinare l'utile contabile. La differenza temporanea è rappresentata dalla differenza tra il valore contabile del bene e 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. Si manifesta una differenza temporanea imponibile, e si traduce in una passività fiscale differita, quando l'ammortamento fiscale è accelerato (se l'ammortamento fiscale è meno rapido dell'ammortamento contabile si crea una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita); e
 - (c) i costi di sviluppo possono essere capitalizzati e ammortizzati negli esercizi futuri nella determinazione dell'utile contabile, ma dedotti nel calcolo del reddito imponibile nell'esercizio in cui essi sono sostenuti. Tali costi di sviluppo hanno un valore ai fini fiscali pari a zero dato che essi sono già stati dedotti dal reddito imponibile. La differenza temporanea è la differenza tra il valore contabile dei costi di sviluppo e il loro valore ai fini fiscali pari a zero.
18. Si manifestano differenze temporanee anche quando:
- (a) il costo di una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione è allocato alle attività e passività identificabili acquisite con riferimento ai loro fair value (valore equo) ma a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 19);
 - (b) le attività sono rivalutate e a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 20);

- (c) l'avviamento, sia positivo sia negativo, emerge al momento del consolidamento (vedere paragrafi 21 e 32);
- (d) il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività in sede di rilevazione iniziale differisce dal suo valore contabile iniziale, per esempio quando l'impresa beneficia di contributi pubblici non imponibili relativi alle attività (vedere paragrafi 22 e 33); o
- (e) il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture, si differenzia dal valore ai fini fiscali dell'investimento o della partecipazione (vedere paragrafi 38-45).

Aggregazioni di imprese

19. In una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività identificabili acquisite in base ai loro rispettivi fair value (valore equo) al momento dell'operazione di scambio. Si manifestano differenze temporanee quando i valori ai fini fiscali delle attività e delle passività identificabili acquisite non sono influenzati dall'aggregazione di imprese o sono influenzati in modo diverso. Per esempio, quando il valore contabile di un'attività è aumentato fino al suo fair value (valore equo) ma il valore ai fini fiscali dell'attività resta uguale al costo sostenuto dal proprietario precedente, si manifesta una differenza temporanea imponibile che si traduce in una passività fiscale differita. La passività fiscale differita che ne deriva influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66).

Attività iscritte al fair value (valore equo)

20. I Principi contabili internazionali consentono che certe attività siano iscritte al fair value (valore equo) o che siano rivalutate (vedere, per esempio, IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 38, Attività immateriali, IAS 39, Strumenti Finanziari. Rilevazione e Valutazione, e IAS 40, Investimenti immobiliari). In alcuni ordinamenti, le rivalutazioni o altre rideterminazioni del valore di un'attività al fair value (valore equo) influiscono sul reddito imponibile (perdita fiscale) dell'esercizio corrente. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività è rettificato e non emerge alcuna differenza temporanea. In altri ordinamenti, la rivalutazione o la rideterminazione del valore di un'attività non influisce sul reddito imponibile dell'esercizio della rivalutazione o della rideterminazione del valore e, di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività non è rettificato. Nonostante ciò, il recupero futuro del valore contabile si tradurrà in un afflusso di benefici economici imponibile per l'impresa e l'importo che sarà fiscalmente deducibile differirà dall'importo di tali benefici economici. La differenza tra il valore contabile di un'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali è una differenza temporanea e comporta una passività o un'attività fiscale differita. Questo è vero anche nel caso in cui:
- (a) l'impresa non intende cedere l'attività. In tali casi, il valore contabile rivalutato dell'attività sarà realizzato attraverso l'utilizzo e questo produrrà proventi imponibili che eccedono l'ammortamento consentito a fini fiscali negli esercizi successivi; o
 - (b) le imposte sulle plusvalenze sono differite se i corrispettivi della cessione dell'attività sono investiti in attività analoghe. In tali casi, le imposte saranno alla fine dovute al momento della vendita e dell'utilizzo di attività analoghe.

Avviamento

21. L'avviamento è la parte del costo di una acquisizione che eccede l'interessenza dell'acquirente nel fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite. Nella determinazione del reddito imponibile numerose normative fiscali non consentono l'ammortamento dell'avviamento come costo deducibile. Inoltre, in tali contesti normativi, il costo dell'avviamento spesso non è deducibile quando una controllata cede la sottostante attività aziendale. In tali contesti normativi, l'avviamento ha un valore ai fini fiscali pari a zero. Qualsiasi differenza tra il valore contabile dell'avviamento e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea imponibile. Tuttavia, il presente Principio non consente la rilevazione della passività fiscale differita conseguente, perché l'avviamento ha natura residuale e la rilevazione della passività fiscale differita ne incrementerebbe il valore contabile.

N. 12

Rilevazione iniziale di un'attività o di una passività

22. Al momento della rilevazione iniziale di un'attività o di una passività può emergere una differenza temporanea, per esempio nel caso in cui parte o tutto il costo di un'attività non sarà fiscalmente deducibile. Il criterio di contabilizzazione di tali differenze temporanee dipende dalla natura dell'operazione che ha condotto alla rilevazione iniziale dell'attività:
- (a) in un'aggregazione di imprese, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e questo influisce sull'ammontare dell'avviamento o dell'avviamento negativo (vedere paragrafo 19);
 - (b) se l'operazione influenza l'utile contabile o il reddito imponibile, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e rileva nel conto economico l'onere fiscale o il provento fiscale differito che ne derivano (vedere paragrafo 59);
 - (c) se l'operazione non è una aggregazione di imprese, e non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile, l'impresa, in assenza delle esenzioni previste dai paragrafi 15 e 24, rilevarebbe la passività o l'attività fiscale differita e rettificherebbe del medesimo importo il valore contabile dell'attività o della passività. Tali rettifiche renderebbero meno trasparente il bilancio. Il presente Principio, quindi, non consente all'impresa di rilevare la passività o l'attività fiscale differita, né in sede di rilevazione iniziale né successivamente (vedere il prossimo esempio). Inoltre, l'impresa, man mano che il bene è ammortizzato, non deve contabilizzare le successive variazioni man mano che si riduce di valore la passività o attività fiscale differita non rilevata.
23. Secondo quanto previsto dallo IAS 32, Strumenti Finanziari: Esposizione nel Bilancio e Informazioni integrative, l'emittente di uno strumento finanziario composto (per esempio, un titolo a reddito fisso convertibile) classifica la componente di debito dello strumento come una passività e la componente patrimoniale come patrimonio netto. In alcuni ordinamenti, al momento della rilevazione iniziale il valore ai fini fiscali della componente di debito è pari al valore contabile iniziale della somma delle due componenti. La risultante differenza temporanea imponibile emerge dalla distinta rilevazione iniziale della componente patrimoniale e di quelle di debito. Perciò, l'eccezione di cui al paragrafo 15 (b) non è applicabile. Di conseguenza, l'impresa deve rilevare la risultante passività fiscale differita. Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'imposta differita è addebitata direttamente al valore contabile della componente patrimoniale. Secondo quanto previsto dal paragrafo 58, le successive variazioni della passività fiscale differita devono essere rilevate nel conto economico come onere (provento) fiscale differito.

Esempio illustrativo del paragrafo 22 (c)

L'impresa intende utilizzare un bene che costa 1 000 per tutta la sua vita utile, che è di cinque anni, per poi cederlo a un valore residuo di zero. L'aliquota fiscale è del 40 %. L'ammortamento del bene non è fiscalmente deducibile. Alla sua dismissione, l'eventuale plusvalenza non sarà imponibile e qualsiasi minusvalenza non sarà deducibile.

Man mano che l'impresa recupererà il valore contabile del bene essa realizzerà un reddito imponibile di 1 000 e pagherà imposte per 400. L'impresa non rileva la passività differita risultante di 400 perché essa origina dalla rilevazione iniziale del bene.

Nell'anno seguente, il valore contabile dell'attività è 800. Realizzando un reddito imponibile di 800, l'impresa pagherà imposte per 320. L'impresa non rileva la passività fiscale differita di 320 perché essa deriva dalla rilevazione iniziale del bene.

Differenze temporanee deducibili

24. **Per tutte le differenze temporanee deducibili deve essere rilevata un'attività fiscale differita se sarà probabile che sarà realizzato un reddito imponibile a fronte del quale potrà essere utilizzata la differenza temporanea deducibile, a meno che l'attività fiscale differita derivi da:**
- (a) **avviamento negativo che è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese; o**

(b) **rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:**

- (i) **non rappresenta una aggregazione di imprese; e**
- (ii) **al momento dell'operazione non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile (perdita fiscale).**

Tuttavia, per differenze temporanee deducibili relative a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 44.

25. È implicito nella rilevazione di una passività che il valore contabile sarà estinto negli esercizi futuri attraverso un deflusso dall'impresa di risorse economiche. Quando le risorse escono dall'impresa, parte o tutto il loro ammontare può essere deducibile nella determinazione del reddito imponibile di un esercizio successivo a quello nel quale è stata rilevata la passività. In tali casi, esiste una differenza temporanea tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali. Di conseguenza, emerge un'attività fiscale differita riguardo alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi quando, nella determinazione del reddito imponibile, sarà consentito dedurre quella parte della passività. Analogamente, se il valore contabile di un'attività è inferiore al suo valore ai fini fiscali, la differenza darà luogo a un'attività fiscale differita con riferimento alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi.

E s e m p i o

L'impresa rileva una passività di 100 per costi di garanzia accantonati. I costi di garanzia del prodotto non saranno fiscalmente deducibili fino a che l'impresa non sosterrà il costo. L'aliquota fiscale è del 25 %.

Il valore ai fini fiscali della passività è pari a zero (il valore contabile di 100, meno l'importo che sarà fiscalmente deducibile riguardo a quella passività negli esercizi successivi). Estinguendo la passività per il suo valore contabile, l'impresa ridurrà il suo reddito imponibile futuro di un importo di 100 e, di conseguenza, ridurrà i suoi pagamenti fiscali futuri di 25 (25 % di 100). La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile di 100. Perciò, l'impresa rileva un'attività fiscale differita di 25 (25 % di 100), a condizione che sia probabile che essa realizzi negli esercizi futuri un reddito imponibile sufficiente per beneficiare di una riduzione dei pagamenti di imposta.

26. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee deducibili che si traducono in attività fiscali differite:
- (a) nella determinazione dell'utile contabile si possono dedurre i costi connessi alle prestazioni previdenziali in concomitanza con i servizi prestati dal dipendente, ma nella determinazione del reddito imponibile essi possono essere dedotti quando le contribuzioni sono pagate dall'impresa al fondo o quando i benefici previdenziali sono pagati dall'impresa. Tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali esiste una differenza temporanea; il valore ai fini fiscali della passività solitamente è pari a zero. Questa differenza temporanea deducibile si traduce in un'attività fiscale differita poiché i benefici economici affluiranno all'impresa come deduzione dai redditi imponibili quando le contribuzioni o i benefici previdenziali saranno corrisposti;
 - (b) i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti ma può non esserne consentita la deduzione nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, che è l'importo che le autorità fiscali consentiranno come deduzione negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita;
 - (c) in una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività rilevate, facendo riferimento ai rispettivi fair value (valore equo) alla data dell'operazione di scambio. Quando una passività è rilevata al momento dell'acquisizione ma i costi correlati non possono essere dedotti nella determinazione dei redditi imponibili fino a un esercizio successivo, si manifesta una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita. Si manifesta un'attività fiscale differita anche quando il fair value (valore equo) di un'attività identificabile acquisita sia inferiore al suo valore ai fini fiscali. In entrambi i casi, l'attività fiscale differita risultante influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66); e

N. 12

(d) alcune attività possono essere rilevate al loro fair value (valore equo), o possono essere rivalutate, senza che, a fini fiscali, sia fatta una rettifica equivalente (vedere paragrafo 20). Si manifesta una differenza temporanea deducibile se il valore ai fini fiscali dell'attività eccede il suo valore contabile.

27. L'annullamento di differenze temporanee deducibili si traduce in deduzioni nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi. All'impresa, tuttavia, affluiranno benefici economici sotto forma di riduzione dei pagamenti di imposte solo se essa realizzerà redditi imponibili sufficienti affinché le deduzioni siano compensate. L'impresa, quindi, rileva attività fiscali differite solo quando è probabile che saranno realizzati redditi imponibili a fronte dei quali possano essere utilizzate le differenze temporanee deducibili.

28. È probabile che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata una differenza temporanea deducibile quando ci sono differenze temporanee imponibili sufficienti di cui si prevede l'annullamento in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto d'imposta:

(a) nello stesso esercizio in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile; o

(b) negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata indietro a esercizi precedenti o avanti a esercizi futuri.

In tali casi, l'attività fiscale differita deve essere rilevata nell'esercizio nel quale emergono le differenze temporanee deducibili.

29. Quando ci sono differenze temporanee imponibili insufficienti, in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, l'attività fiscale differita può essere rilevata nella misura in cui:

(a) sia probabile che l'impresa abbia redditi imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, nello stesso esercizio in cui si annullerà la differenza temporanea deducibile (o negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata a esercizi precedenti o futuri). Nel valutare se essa realizzerà un reddito imponibile sufficiente negli esercizi successivi, l'impresa deve ignorare gli importi imponibili derivanti da differenze temporanee deducibili che ci si attende si verificheranno negli esercizi futuri, perché l'attività fiscale differita derivante da queste differenze temporanee deducibili richiederà essa stessa l'esistenza di un reddito imponibile futuro per poter essere utilizzata; o

(b) sono disponibili opportunità di pianificazione fiscale che consentano di realizzare un reddito imponibile negli esercizi appropriati.

30. Le opportunità di pianificazione fiscale sono azioni che l'impresa può intraprendere allo scopo di creare o incrementare il reddito imponibile in un particolare esercizio prima che venga meno la possibilità di riportare a nuovo una perdita fiscale o un credito d'imposta. In alcuni ordinamenti, per esempio, il reddito imponibile può essere creato o incrementato:

(a) scegliendo di assoggettare a tassazione i proventi per interessi o al momento della maturazione o a quello dell'incasso;

(b) differendo alcune deduzioni dal reddito imponibile;

(c) vendendo, ed eventualmente riutilizzando in un leasing finanziario, beni il cui valore è aumentato, ma per i quali il valore ai fini fiscali non è stato rettificato per tener conto di tale incremento di valore; e

(d) vendendo un bene che produce reddito non imponibile (quale, in alcuni ordinamenti, un titolo di stato) allo scopo di acquistare un'altra attività finanziaria che produca reddito imponibile.

Anche quando le opportunità di pianificazione fiscale consentono di anticipare reddito imponibile da un periodo successivo a uno precedente, l'utilizzo di una perdita fiscale o di un credito d'imposta portati a nuovo dipende sempre dall'esistenza di un reddito imponibile futuro di origine diversa dalle differenze temporanee che si origineranno in futuro.

31. Quando l'impresa ha una storia recente di perdite, essa deve tener conto delle indicazioni contenute nei paragrafi 35 e 36.

Avviamento negativo

32. Il presente Principio non consente la rilevazione di un'attività fiscale differita che emerga da differenze temporanee deducibili relative all'avviamento negativo quando questo è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese, perché l'avviamento negativo ha natura residuale e la rivalutazione contabile dell'attività fiscale differita incrementerebbe il valore contabile dell'avviamento negativo.

Rilevazione iniziale di attività o passività

33. Un caso in cui si verifica che un'attività fiscale differita emerge al momento della rilevazione iniziale di un'attività si ha quando un contributo pubblico non imponibile relativo a un bene sia dedotto per determinare il valore contabile del bene ma, a fini fiscali, non sia dedotto dal valore ammortizzabile del bene (in altre parole dal suo valore ai fini fiscali); il valore contabile del bene è inferiore al suo valore ai fini fiscali e questo origina una differenza temporanea deducibile. I contributi pubblici possono anche essere esposti come ricavo differito, nel qual caso la differenza tra il ricavo differito e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile. Qualunque sia il metodo di esposizione in bilancio scelto dall'impresa, per i motivi esposti nel paragrafo 22 l'impresa non può rilevare l'attività fiscale differita risultante.

Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati

34. ***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.***
35. I requisiti per la rilevazione di attività fiscali differite derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali e di crediti d'imposta non utilizzati sono i medesimi applicabili alla rilevazione di attività fiscali differite derivanti da differenze temporanee deducibili. L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate, tuttavia, è un indicatore significativo del fatto che potrà non essere disponibile un reddito imponibile futuro. Pertanto, quando l'impresa ha una storia di perdite recenti, essa può rilevare un'attività fiscale differita derivante da perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati solo nella misura in cui essa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o esistano prove convincenti del fatto che sarà disponibile un reddito imponibile sufficiente a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati. In tali casi, il paragrafo 82 richiede l'indicazione dell'importo dell'attività fiscale differita e la natura delle ragioni che giustificano la sua rilevazione.
36. L'impresa, nel valutare la probabilità che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati, deve prendere in considerazione i seguenti criteri:
- (a) se l'impresa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, che si tradurranno in importi imponibili a fronte dei quali le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati prima della loro scadenza;
 - (b) se è probabile che l'impresa abbia redditi imponibili prima della scadenza delle perdite fiscali e dei crediti d'imposta non utilizzati;
 - (c) se le perdite fiscali non utilizzate derivino da cause identificabili che è improbabile che si ripetano; e
 - (d) se esistano per l'impresa opportunità di pianificazione fiscale (vedere paragrafo 30) in base alle quali si avrà reddito imponibile nell'esercizio nel quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati.

Nella misura in cui non è probabile che sia disponibile reddito imponibile a fronte del quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati, l'attività fiscale differita non può essere rilevata.

N. 12

Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate

37. A ogni data di riferimento del bilancio, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate in bilancio. L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita precedentemente non rilevata nella misura in cui è divenuto probabile che un futuro reddito imponibile consentirà di recuperare l'attività fiscale differita. Per esempio, un miglioramento delle condizioni commerciali può aumentare la probabilità che l'impresa sia in grado di realizzare nel futuro sufficiente reddito imponibile affinché l'attività fiscale differita soddisfi i criteri per la sua rilevazione contabile esposti nei paragrafi 24 o 34. Un altro esempio si ha quando l'impresa effettua una nuova valutazione delle attività fiscali al momento di un'aggregazione di imprese o successivamente (vedere paragrafi 67 e 68).

Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e partecipazioni in joint venture

38. Le differenze temporanee si manifestano quando il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture (vale a dire la quota della controllante o dell'investitore nelle attività nette della controllata, filiale, collegata o partecipata, compreso il valore contabile dell'avviamento) differisce dal valore dell'investimento o della partecipazione se conosciuto ai fini fiscali (spesso coincidente con il costo). Tali differenze possono manifestarsi in casi differenti, quali, per esempio:
- (a) l'esistenza di utili non distribuiti di controllate, filiali, collegate e joint venture;
 - (b) variazioni dei tassi di cambio esteri quando la controllante e la sua controllata hanno sede in Paesi differenti; e
 - (c) riduzioni del valore contabile di un investimento in una collegata al suo ammontare recuperabile.

Nei bilanci consolidati, la differenza temporanea può essere differente dalla differenza temporanea associata a quell'investimento nel bilancio proprio della controllante se nel suo bilancio essa riporta l'investimento al costo o a un valore rivalutato.

39. ***L'impresa deve rilevare una passività fiscale differita per tutte le differenze temporanee imponibili riferibili agli investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, salvo che siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:***
- (a) ***la controllante, l'investitore o il partecipante alla joint venture siano in grado di controllare i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee; ed***
 - (b) ***è probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.***
40. Poiché una controllante stabilisce le politiche dei dividendi della sua controllata, essa è in grado di stabilire i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee riferibili a quell'investimento (incluse le differenze temporanee che derivano non solo dagli utili non distribuiti ma anche da eventuali differenze cambio). Inoltre, sarebbe spesso impraticabile determinare l'ammontare delle imposte sul reddito che si dovrebbero pagare quando la differenza temporanea si annulla. Perciò, quando la controllante ha stabilito che, nel prevedibile futuro, quegli utili non saranno distribuiti, essa non deve rilevare una passività fiscale differita. Le medesime osservazioni si applicano agli investimenti finanziari in filiali.
41. L'impresa contabilizza nella propria valuta le attività e le passività non monetarie di una gestione estera che sia parte integrante della gestione dell'impresa (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere). Laddove il reddito imponibile o la perdita fiscale della gestione estera (e, quindi, il valore ai fini fiscali delle sue attività e passività non monetarie) sia determinato in valuta estera, variazioni del tasso di cambio danno origine a differenze temporanee. Poiché tali differenze temporanee si riferiscono alle attività e passività proprie della gestione estera, piuttosto che agli investimenti finanziari in quella gestione estera dell'impresa che redige il bilancio, l'impresa che redige il bilancio deve rilevare la passività o (secondo quanto esposto nel paragrafo 24) la risultante attività fiscale differita. Il corrispondente onere/provento fiscale differito risultante è addebitato o accreditato al conto economico (vedere paragrafo 58).

42. Un investitore in una società collegata non controlla quella impresa e, di solito, non si trova nella condizione di stabilire la sua politica dei dividendi. Perciò, in assenza di un accordo che richieda che gli utili della collegata non siano distribuiti nel prevedibile futuro, l'investitore deve rilevare una passività fiscale differita derivante dalle differenze temporanee imponibili riferibili alla sua partecipazione nella società collegata. In alcuni casi, l'investitore può non essere in grado di determinare l'importo delle imposte che sarebbero dovute nel caso in cui recuperi il costo del suo investimento nella società collegata, ma può stabilire che sarà uguale o eccederà un certo importo minimo. In tali casi, la passività fiscale differita è determinata per tale importo.
43. L'accordo tra le parti di una joint venture di solito regola la ripartizione degli utili e stabilisce se le decisioni riguardanti tali argomenti richiedono il consenso di tutti i partecipanti o di una particolare maggioranza. Quando il partecipante alla joint venture è in grado di controllare la ripartizione degli utili ed è probabile che, nel prevedibile futuro, gli utili non saranno distribuiti, non deve essere rilevata la passività fiscale differita.
44. ***L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita per tutte le differenze temporanee deducibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, nella misura in cui, e solo nella misura in cui, è probabile che:***
- (a) ***la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro; e***
- (b) ***sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata la differenza temporanea.***
45. L'impresa deve tenere conto delle indicazioni contenute nei paragrafi da 28 a 31 nel decidere se deve essere rilevata un'attività fiscale differita per differenze temporanee deducibili riferibili al suo investimento in società controllate, filiali e società collegate, e alla sua partecipazione in joint venture.

VALUTAZIONE

46. ***Le passività (attività) fiscali correnti, dell'esercizio in corso e di quelli precedenti, devono essere determinate al valore che si prevede di pagare alle (recuperare dalle) autorità fiscali, applicando le aliquote fiscali (e la normativa fiscale) vigenti o sostanzialmente emanate alla data di riferimento del bilancio.***
47. ***Le attività e le passività fiscali differite devono essere valutate con le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale sarà realizzata l'attività fiscale o sarà estinta la passività fiscale, sulla base delle aliquote fiscali (e della normativa fiscale) stabilite da provvedimenti in vigore o sostanzialmente in vigore alla data di riferimento del bilancio.***
48. Le attività e le passività fiscali correnti e differite sono solitamente calcolate utilizzando le aliquote fiscali (e le normative fiscali) che sono state emanate. Tuttavia, in alcuni ordinamenti, l'annuncio di aliquote fiscali (e di normative fiscali) da parte del governo ha l'effetto sostanziale di una vera e propria emanazione, che potrebbe seguire l'annuncio di parecchi mesi. In tali casi, il valore delle attività e delle passività fiscali è calcolato utilizzando l'aliquota fiscale (e le normative fiscali) annunciata.
49. Quando a differenti livelli di reddito imponibile si applicano aliquote fiscali differenti, il valore delle attività e delle passività fiscali differite si calcola utilizzando le aliquote medie che ci si attende saranno applicabili sul reddito imponibile (perdita fiscale) degli esercizi nei quali ci si attende che le differenze temporanee si annulleranno.
50. (Abrogato)
51. ***La valutazione delle passività e delle attività fiscali differite deve riflettere gli effetti fiscali che derivano dalle modalità in cui l'impresa si attende, alla data di riferimento del bilancio, di recuperare o estinguere il valore contabile delle sue attività o passività.***

N. 12

52. In alcuni ordinamenti, le modalità con le quali l'impresa recupera (estingue) il valore contabile di un'attività (passività) possono influire su:

- (a) l'aliquota fiscale applicabile quando l'impresa recupera (estingue) il valore contabile dell'attività (passività); e
- (b) il valore ai fini fiscali dell'attività (passività).

In tali casi, l'impresa determina il valore delle passività e delle attività fiscali differite utilizzando l'aliquota fiscale e il valore ai fini fiscali coerenti con le previste modalità di recupero o di estinzione.

E s e m p i o A

Un'attività ha un valore contabile di 100 e un valore ai fini fiscali di 60. Se l'attività fosse ceduta, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 20 %, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 30 % sugli altri proventi.

L'impresa rileva una passività fiscale differita di 8 (20 % di 40) se prevede di vendere il bene senza ulteriore utilizzo o una passività fiscale differita di 12 (30 % di 40) se si aspetta di tenere il bene e di recuperare il suo valore contabile con l'utilizzo.

E s e m p i o B

Un'attività con un costo di 100 e un valore contabile di 80 è rivalutata a 150. Nessuna rettifica equivalente viene fatta a fini fiscali. Il fondo ammortamento a fini fiscali è 30 e l'aliquota fiscale è del 30 %. Se l'attività è venduta a un prezzo superiore al costo, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile, ma il corrispettivo della vendita che eccede il costo non sarà imponibile.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 70 e c'è una differenza temporanea imponibile di 80. Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando l'attività, essa deve produrre un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo l'ammortamento di 70. Si ha perciò una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80). Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, la passività fiscale differita è calcolata come segue:

	Diff. temp. imponibili	Aliquote fiscali	Passività fisc. diff.
Fondo amm. to fiscale	30	30 %	9
Corr. eccedente il costo	<u>50</u>	zero	—
Totale	<u>80</u>		<u>9</u>

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

E s e m p i o C

I fatti corrispondono a quelli dell'esempio B eccetto che, se il bene è venduto a un prezzo maggiore del costo, il fondo ammortamento fiscale è incluso nel reddito imponibile (tassato al 30 %) e il corrispettivo di vendita sarà tassato al 40 %, dopo aver dedotto un costo rettificato per l'inflazione di 110.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando il bene, essa deve realizzare un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo un ammortamento di 70. Perciò, il valore ai fini fiscali è 70, c'è una differenza temporanea imponibile di 80 e una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80), come nell'esempio B.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, essa potrà dedurre il costo indicizzato di 110. Il corrispettivo netto di 40 sarà tassato al 40 %. Inoltre, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile e tassato al 30 %. Perciò, il valore ai fini fiscali è 80 (110 meno 30), c'è una differenza temporanea imponibile di 70 e una passività fiscale differita di 25 (40 % di 40 più 30 % di 30). Se nell'esempio il valore ai fini fiscali non è immediatamente evidente, può essere utile prendere in considerazione il principio fondamentale esposto nel paragrafo 10.

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

- 52A. In alcuni ordinamenti, le imposte sul reddito sono dovute in base a una maggiore o minore aliquota se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In altri ordinamenti, le imposte sul reddito possono essere dovute o chieste a rimborso se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In tali casi, le attività e passività fiscali correnti e differite sono quantificate in base all'aliquota fiscale applicabile agli utili non distribuiti.
- 52B. Nei casi descritti nel paragrafo 52A, gli effetti fiscali dei dividendi ai fini delle imposte sul reddito vengono contabilizzati nel momento in cui viene contabilizzata la passività relativa al pagamento del dividendo. Gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, sono più direttamente correlati a transazioni o eventi passati che alla distribuzione ai soci. Pertanto, gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, vengono contabilizzati nell'utile o nella perdita d'esercizio, come previsto dal paragrafo 58, a meno che derivino dai casi previsti ai paragrafi 58 (a) e (b).

Esempio illustrativo dei paragrafi 52A e 52B

L'esempio seguente ha ad oggetto la valutazione delle attività e delle passività fiscali differite di un'impresa in un ordinamento giuridico in cui le imposte sul reddito sugli utili non distribuiti sono dovute a un'aliquota più elevata (50 %), con un ammontare rimborsabile al momento della distribuzione dei dividendi. L'aliquota fiscale applicabile sugli utili distribuiti è pari al 35 %. Alla data del bilancio, 31 dicembre 20X1, l'impresa non contabilizza la passività per dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata dopo la data del bilancio. Conseguentemente, per l'esercizio 20X1 nessun dividendo è contabilizzato, il reddito imponibile per l'esercizio 20X1 è pari a 100 000. La differenza temporanea netta tassabile per l'esercizio 20X1 è pari a 40 000.

L'impresa rileva una passività fiscale corrente e un costo per imposte correnti pari a 50 000. Nessuna attività è rilevata per l'ammontare potenzialmente rimborsabile in relazione ai dividendi futuri. L'impresa, inoltre, rileva una passività fiscale differita e un costo per imposte differite pari a 20 000 (50 % di 40 000) che rappresenta l'imposta sul reddito che l'impresa pagherà quando realizzerà o estinguerà il valore contabile delle sue attività o passività sulla base dell'aliquota d'imposta applicabile agli utili non distribuiti.

Successivamente, il 15 marzo 20X2 l'impresa rileva come passività dividendi per 10 000 da utili operativi precedenti.

Il 15 marzo 20X2, l'impresa rileva il recupero di imposte sul reddito per 1 500 (15 % dei dividendi contabilizzati come passività) come una attività fiscale corrente e come una diminuzione del costo delle imposte correnti per l'esercizio 20X2.

53. ***Le attività e le passività fiscali differite non devono essere attualizzate.***
54. La determinazione attendibile del valore attualizzato delle attività e delle passività fiscali differite richiede una dettagliata programmazione dei tempi di annullamento di ogni differenza temporanea. Molto spesso tale programmazione è impraticabile o molto complessa. Di conseguenza, non è appropriato richiedere che le attività e passività fiscali differite siano attualizzate. Consentire, ma non richiedere, l'attualizzazione comporterebbe attività e passività fiscali differite non confrontabili tra imprese diverse. Perciò, il presente Principio non richiede né consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite.

N. 12

55. Le differenze temporanee sono determinate con riferimento al valore contabile di un'attività o di una passività. Questo si applica anche quando quel valore contabile fosse esso stesso attualizzato come, per esempio, nel caso di impegni previdenziali (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti).
56. ***Il valore contabile di un'attività fiscale differita deve essere rivisto a ciascuna data di riferimento bilancio. L'impresa deve ridurre il valore contabile di un'attività fiscale differita nella misura in cui non è più probabile che sia realizzabile un reddito imponibile sufficiente per consentire che sia utilizzato il beneficio di parte o di tutta quella attività fiscale differita. Qualsiasi riduzione di questo tipo deve essere stornata nella misura in cui è probabile che sia realizzabile reddito imponibile sufficiente.***

RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO CORRENTI E DIFFERITE

57. La contabilizzazione degli effetti fiscali correnti e differiti di un'operazione o di altri fatti deve essere coerente con la contabilizzazione dell'operazione o degli altri fatti stessi. I paragrafi da 58 a 68 attuano il presente Principio.

Conto economico

58. ***L'imposta corrente e differita deve essere rilevata come provento o come onere, e inclusa nell'utile o nella perdita dell'esercizio, a meno che l'imposta derivi da:***
- (a) ***un'operazione o un fatto rilevato, nello stesso esercizio o in un altro, direttamente nel patrimonio netto (vedere paragrafi da 61 a 65); o***
 - (b) ***una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione (vedere paragrafi da 66 a 68).***
59. La maggior parte delle passività e attività fiscali differite emerge quando proventi od oneri sono inclusi nell'utile contabile di un esercizio, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) di un altro esercizio. L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico. Esempi si hanno quando:
- (a) ricavi da interessi, royalties o dividendi sono riscossi posticipatamente e sono inclusi nell'utile contabile con un criterio di ripartizione temporale secondo quanto previsto dallo IAS 18, Ricavi, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) con un criterio di cassa; e
 - (b) costi delle attività immateriali sono stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 38, Attività immateriali, e sono in corso di ammortamento nel conto economico, ma sono stati dedotti a fini fiscali quando essi sono stati sostenuti.
60. Il valore contabile delle attività e passività fiscali differite può variare anche se non c'è una variazione nell'ammontare delle relative differenze temporanee. Questo può derivare, per esempio, da:
- (a) una modifica delle aliquote fiscali o delle normative fiscali;
 - (b) una nuova valutazione della recuperabilità di attività fiscali differite; o
 - (c) una modifica nelle modalità di recupero attese di un'attività.

L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico, a meno che riguardi elementi addebitati o accreditati in precedenza al patrimonio netto (vedere paragrafo 63).

Partite accreditate o addebitate direttamente al patrimonio netto

61. ***L'imposta corrente e quella differita deve essere addebitata o accreditata direttamente al patrimonio netto se l'imposta si riferisce a partite che sono accreditate o addebitate, nell'esercizio stesso o in un altro, direttamente al patrimonio netto.***

62. I Principi contabili internazionali richiedono, o consentono, che certi elementi siano accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto. Esempi di tali elementi sono:
- (a) variazioni del valore contabile derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari);
 - (b) rettifiche al saldo di apertura degli utili portati a nuovo risultanti da un cambiamento di principi contabili applicato retroattivamente o dalla correzione di errori determinanti (vedere IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili);
 - (c) differenze di cambio derivanti dalla traduzione dei bilanci di un soggetto estero (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere); e
 - (d) ammontari che si manifestano al momento della rilevazione iniziale della componente di patrimonio netto di uno strumento finanziario composto (vedere paragrafo 23).
63. In casi eccezionali può essere difficile calcolare il valore dell'imposta corrente e differita che si riferisce a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto. Questo può succedere, per esempio, quando:
- (a) le aliquote delle imposte sul reddito sono progressive e non è possibile determinare l'aliquota fiscale in base alla quale un particolare componente del reddito imponibile (perdita fiscale) è stato tassato;
 - (b) una modifica dell'aliquota fiscale o di altre norme fiscali influisce su un'attività o su una passività fiscale differita riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto; o
 - (c) l'impresa stabilisce che un'attività fiscale differita debba essere rilevata, o non debba più esserlo totalmente, e l'attività fiscale differita è riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto.

In tali casi, le imposte correnti e differite riferibili a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto si basano su una ragionevole ripartizione proporzionale delle imposte correnti e differite del soggetto interessato nel contesto normativo che lo riguarda, o su un altro metodo che consente una ripartizione più appropriata alle circostanze.

64. Lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, non specifica se l'impresa, in ogni esercizio, debba trasferire da riserve da rivalutazioni a utili portati a nuovo la differenza tra l'ammortamento di un bene rivalutato e l'ammortamento sulla base del costo di quel bene. Se l'impresa effettua tale trasferimento, l'ammontare trasferito deve essere al netto di qualsiasi imposta differita relativa. Considerazioni analoghe si applicano ai trasferimenti effettuati al momento della cessione di una voce di immobili, impianti o macchinari.
65. Quando un'attività è rivalutata a fini fiscali, e quella rivalutazione è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali sia della rivalutazione dell'attività sia della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere accreditati o addebitati al patrimonio netto negli esercizi nei quali si verificano. Tuttavia, se la rivalutazione a fini fiscali non è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere rilevati nel conto economico.
- 65A. Quando l'impresa distribuisce dividendi ai suoi azionisti, le può essere richiesto di versare una quota di tali dividendi alle autorità fiscali per conto degli azionisti. In molti ordinamenti, tale importo è denominato ritenuta di imposta. Tale ammontare dovuto o versato alle autorità fiscali è imputato al patrimonio netto come parte dei dividendi.

N. 12

Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese

66. Come è stato spiegato nei paragrafi 19 e 26 (c), alcune differenze temporanee possono emergere da una aggregazione di imprese che rappresenta una acquisizione. Secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazione di imprese, l'impresa deve rilevare qualsiasi attività o passività fiscale differita risultante (nella misura in cui siano soddisfatti i requisiti di rilevazione contenuti nel paragrafo 24) come attività e passività identificabili al momento dell'acquisizione. Di conseguenza, quelle attività e passività fiscali differite influiscono sull'avviamento o sull'avviamento negativo. Tuttavia, secondo quanto previsto dai paragrafi 15 (a) e 24 (a), l'impresa non rileva le passività fiscali differite derivanti dall'avviamento stesso (se l'ammortamento dell'avviamento non è deducibile a fini fiscali), né le attività fiscali differite riferibili all'avviamento negativo non imponibile che sia trattato come reddito differito.
67. Quale conseguenza di una aggregazione di imprese, l'acquirente può ritenere probabile realizzare la sua propria attività fiscale differita che non era stata rilevata prima della aggregazione di imprese. Per esempio, l'acquirente può essere in grado di utilizzare le sue perdite fiscali non utilizzate a fronte del reddito imponibile successivo dell'impresa acquisita. In tali casi, l'acquirente rileva un'attività fiscale differita, e ne tiene conto nella determinazione dell'avviamento o dell'avviamento negativo derivante dall'acquisizione.
68. Quando un acquirente non ha rilevato un'attività fiscale differita dell'acquisita come attività identificabile al momento della aggregazione di imprese, e quell'attività fiscale differita viene contabilizzata successivamente nel bilancio consolidato dell'acquirente, il provento per l'attività fiscale differita che ne risulta deve essere imputato al conto economico. Inoltre, l'acquirente deve:
- (a) rettificare il valore contabile lordo dell'avviamento e il relativo fondo di ammortamento per adeguarli agli ammontari che sarebbero stati iscritti se l'attività fiscale differita fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione di imprese; e
 - (b) rilevare la riduzione del valore netto contabile dell'avviamento come onere.

L'acquirente, tuttavia, non deve rilevare l'avviamento negativo e neppure incrementare il suo valore contabile.

E s e m p i o

L'impresa ha acquisito una società controllata che aveva differenze temporanee deducibili di 300. L'aliquota fiscale al momento dell'acquisizione era il 30 %. L'attività fiscale differita risultante di 90 non fu rilevata come attività identificabile nella determinazione dell'avviamento di 500 risultante dall'acquisizione. L'avviamento è ammortizzato in 20 anni. Due anni dopo l'acquisizione, l'impresa valutò che redditi imponibili futuri sarebbero probabilmente stati sufficienti per recuperare il beneficio di tutte le differenze temporanee deducibili.

L'impresa rileva un'attività fiscale differita di 90 (30 % di 300) e, nel conto economico, proventi per imposte differite di 90. Essa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 (che è l'ammortamento di due anni). Il saldo di 81 è rilevato come costo nel conto economico. Di conseguenza, il costo dell'avviamento e il fondo ammortamento relativo sono ridotti ai valori (410 e 41) che sarebbero stati rilevati se un'attività fiscale differita per 90 fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione dell'impresa.

Se l'aliquota fiscale è aumentata al 40 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 120 (40 % di 300) e, nel conto economico, un provento per imposte differite per 120. Se l'aliquota fiscale è diminuita al 20 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 60 (20 % di 300) e un provento per imposte differite per 60. In entrambi i casi, l'impresa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 e rileva il saldo di 81 nel conto economico come costo.

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

Attività e passività fiscali

69. ***Le attività e le passività fiscali devono essere esposte nello stato patrimoniale separatamente dalle altre attività e passività. Le attività e le passività fiscali differite devono essere distinte dalle attività e dalle passività fiscali correnti.***
70. ***Quando l'impresa opera, nel suo bilancio, una distinzione tra le attività e le passività correnti e non correnti, essa non deve classificare le attività (passività) fiscali differite come attività (passività) correnti.***

Compensazione

71. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali correnti se, e solo se, essa:***
- (a) ***ha un diritto legalmente esercitabile di compensare gli importi rilevati; e***
 - (b) ***intende o regolare le partite al netto, o realizzare l'attività ed estinguere contemporaneamente la passività.***
72. Sebbene le attività e le passività fiscali correnti siano rilevate e valutate separatamente, esse devono essere compensate nello stato patrimoniale in base alle stesse condizioni prescritte per gli strumenti finanziari nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative. L'impresa di solito ha un diritto legalmente esercitabile di compensare un'attività fiscale corrente a fronte di una passività fiscale corrente, quando queste si riferiscono a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'autorità fiscale consente all'impresa di eseguire o ricevere un unico pagamento netto.
73. Nel bilancio consolidato, un'attività fiscale corrente di un'impresa del gruppo deve essere compensata a fronte di una passività fiscale corrente di un'altra impresa del gruppo se, e solo se, le imprese in questione hanno un diritto legalmente esercitabile di eseguire o di ricevere un unico pagamento netto e intendono eseguire o ricevere tale pagamento netto o realizzare l'attività ed estinguere la passività contemporaneamente.
74. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali differite se, e solo se:***
- (a) ***l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti con le passività fiscali correnti; e***
 - (b) ***le attività e le passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale su:***
 - (i) ***lo stesso soggetto passivo d'imposta; o***
 - (ii) ***soggetti passivi d'imposta diversi che intendono regolare le passività e le attività fiscali correnti su base netta, o realizzare le attività ed regolare le passività contemporaneamente, in ciascun esercizio successivo nel quale si prevede che siano regolati o recuperati ammontari significativi di passività o di attività fiscali differite.***
75. Per evitare la necessità di disporre di una programmazione dettagliata dei tempi dell'annullamento di ciascuna differenza temporanea, il presente Principio richiede che l'impresa compensi un'attività fiscale differita a fronte di una passività fiscale differita dello stesso soggetto passivo d'imposta se, e solo se, esse sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti a fronte delle passività fiscali correnti.
76. In taluni rari casi, l'impresa può avere un diritto legalmente esercitabile alla compensazione, e la volontà di estinguere al netto, in alcuni esercizi ma non in altri. In questi rari casi, può essere necessario disporre di una programmazione dettagliata per stabilire in modo attendibile se la passività fiscale differita di un soggetto passivo di imposta si tradurrà in maggiori pagamenti d'imposta nello stesso esercizio in cui un'attività fiscale differita di un altro soggetto passivo di imposta comporterà minori pagamenti da parte di questo secondo soggetto passivo di imposta.

N. 12*Oneri fiscali*

Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria

77. ***Gli oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria devono essere esposti nel prospetto di conto economico.***

Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite

78. Lo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, richiede che certe differenze cambio siano rilevate come ricavi o costi ma non specifica dove tali differenze debbano essere esposte nel conto economico. Di conseguenza, quando le differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite sono esposte nel conto economico, tali differenze possono essere classificate come oneri (proventi) fiscali differiti se tale esposizione è considerata essere la migliore per gli utilizzatori del bilancio.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

79. ***I principali componenti degli oneri (proventi) fiscali devono essere indicati separatamente.***

80. I componenti degli oneri (proventi) fiscali possono comprendere:

- (a) oneri (proventi) per imposte correnti;
- (b) eventuali rettifiche rilevate nell'esercizio per imposte correnti relative a esercizi precedenti;
- (c) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi all'emersione e all'annullamento di differenze temporanee;
- (d) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi alle modifiche delle aliquote fiscali o all'introduzione di nuove imposte;
- (e) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale corrente;
- (f) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale differito;
- (g) l'onere fiscale differito derivante dalla svalutazione, o l'annullamento di una svalutazione precedente, di un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 56; e
- (h) l'ammontare di oneri (proventi) fiscali relativi a quei cambiamenti di principi contabili o errori determinanti inclusi nella determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dallo IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

81. ***Deve essere indicato separatamente anche quanto segue:***

- (a) ***il valore complessivo delle imposte correnti e differite relative a voci addebitate o accreditate al patrimonio netto;***
- (b) ***gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari rilevati nel corso dell'esercizio;***
- (c) ***una spiegazione del rapporto tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile in una o entrambe le seguenti forme:***
 - (i) ***una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile; o***

- (ii) *una riconciliazione numerica tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile;*
 - (d) *una spiegazione delle modifiche dell'aliquota fiscale applicabile comparata con quella dell'esercizio precedente;*
 - (e) *l'ammontare (e la data di scadenza qualora esista) delle differenze temporanee deducibili, delle perdite fiscali non utilizzate e dei crediti di imposta inutilizzati per i quali, nello stato patrimoniale, non è rilevata l'attività fiscale differita;*
 - (f) *l'ammontare complessivo delle differenze temporanee riferibili a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, per le quali non è stata rilevata una passività fiscale differita (vedere paragrafo 39);*
 - (g) *con riferimento a ciascun tipo di differenza temporanea e a ciascun tipo di perdite fiscali non utilizzate e crediti di imposta inutilizzati:*
 - (i) *l'ammontare delle attività e delle passività fiscali differite rilevate nello stato patrimoniale per ciascun esercizio presentato;*
 - (ii) *l'ammontare dei proventi od oneri fiscali differiti rilevati nel conto economico, se questo non risulta evidente dalle variazioni degli importi rilevati nello stato patrimoniale;*
 - (h) *con riferimento ad attività cessate, l'onere fiscale relativo a:*
 - (i) *la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessazione; e*
 - (ii) *l'utile o la perdita derivante dall'attività ordinaria dell'attività cessata, insieme agli importi corrispondenti per ciascun esercizio precedente presentato;*
 - (i) *l'ammontare degli effetti fiscali, ai fini delle imposte sul reddito, dei dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata prima dell'approvazione del bilancio, ma per i quali non sia stata rilevata una passività in bilancio.*
82. *L'impresa deve indicare l'importo di un'attività fiscale differita e la natura degli elementi che ne giustificano la sua rilevazione quando:*
- (a) *l'utilizzazione dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri eccedenti i gli imponibili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e*
 - (b) *l'impresa ha subito una perdita nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.*
- 82A. *Nei casi descritti al paragrafo 52A, l'impresa deve indicare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. Inoltre, l'impresa deve evidenziare gli ammontari dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che siano concretamente determinabili, e, nel caso in cui vi siano, dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che non siano concretamente determinabili.*
83. *L'impresa deve evidenziare la natura e l'ammontare di ogni componente straordinario nel prospetto di conto economico o nelle note al bilancio. Quando questa indicazione viene fatta nelle note al bilancio, l'ammontare totale di tutti i componenti straordinari deve essere esposto esplicitamente nel conto economico, al netto degli oneri (proventi) fiscali complessivi relativi. Anche se gli utilizzatori del bilancio possono ritenere utile l'indicazione degli oneri (proventi) fiscali relativi a ogni componente straordinario, a volte è difficile ripartire gli oneri (proventi) fiscali tra tali elementi. In questi casi gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari possono essere indicati per l'importo complessivo.*

N. 12

84. Le indicazioni richieste dal paragrafo 81(c) consentono agli utilizzatori del bilancio di capire se la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile è anomala e di comprendere i fattori rilevanti che potrebbero influire su questa correlazione nel futuro. La correlazione fra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile può essere influenzata da fattori quali proventi esenti da tassazione, oneri che non sono deducibili nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), effetti delle perdite fiscali ed effetti di aliquote fiscali estere.
85. Nello spiegare la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile, l'impresa deve utilizzare una aliquota fiscale applicabile che fornisca le informazioni più significative agli utilizzatori del suo bilancio. Spesso, l'aliquota più significativa è l'aliquota fiscale nazionale del Paese in cui l'impresa ha sede, consolidando le aliquote fiscali applicate per le imposte nazionali con le aliquote applicate per qualsiasi imposta locale calcolata su un livello sostanzialmente analogo di reddito imponibile (perdita fiscale). Tuttavia, per l'impresa che opera in diversi ordinamenti, può essere più significativo aggregare riconciliazioni distinte predisposte utilizzando l'aliquota nazionale in ciascun singolo ordinamento. L'esempio che segue mostra come la scelta dell'aliquota fiscale applicabile influisce sulla presentazione della riconciliazione numerica.
86. L'aliquota fiscale media effettiva è l'onere (provento) fiscale diviso per l'utile contabile.
87. Spesso potrebbe essere difficoltoso calcolare l'ammontare delle passività fiscali differite non rilevate derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture (vedere paragrafo 39). Il presente Principio richiede, quindi, che l'impresa indichi l'ammontare complessivo delle differenze temporanee sottostanti ma non richiede l'indicazione delle passività fiscali differite. Ciò nondimeno, quando è possibile, si incoraggiano le imprese a indicare gli ammontari delle passività fiscali differite non contabilizzate perché gli utilizzatori del bilancio possono trovare utili tali informazioni.
- 87A. Il paragrafo 82A richiede all'impresa di evidenziare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. L'impresa indica le caratteristiche rilevanti del sistema fiscale per quanto concerne le imposte sul reddito, e i fattori che influiranno sull'ammontare dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, dei dividendi.
- 87B. In alcuni casi, l'ammontare totale dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, derivanti dalla distribuzione dei dividendi agli azionisti, non è concretamente quantificabile. Questo potrebbe essere il caso, per esempio, in cui un'impresa abbia un grande numero di società controllate estere. Ciononostante, anche in tali casi, alcune parti dell'ammontare totale possono essere facilmente determinabili. Per esempio, in un gruppo consolidato, una controllante e alcune sue controllate potrebbero aver pagato imposte sul reddito a un'aliquota fiscale più elevata, sugli utili non distribuiti ed essere a conoscenza dell'ammontare che verrebbe rimborsato al momento della distribuzione agli azionisti dei dividendi futuri da utili consolidati portati a nuovo. In tal caso, l'ammontare rimborsabile deve essere indicato. Se applicabile, l'impresa deve anche dare informazioni in merito all'esistenza di potenziali effetti fiscali addizionali, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili. Nel bilancio separato della controllante, se vi è, l'informazione dei potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, è relativa agli utili non distribuiti della controllante.
- 87C. A un'impresa cui sia richiesto di fornire le informazioni integrative di cui al paragrafo 82A, potrebbe anche essere richiesto di fornire le informazioni relative alle differenze temporanee associate agli investimenti nelle controllate, filiali e collegate o partecipazioni in joint venture. In tali casi, l'impresa deve tener conto di ciò nel determinare le informazioni da fornire ai sensi del paragrafo 82A. Per esempio, a un'impresa può essere richiesto di indicare gli ammontari aggregati delle differenze temporanee associate a investimenti in società controllate per le quali non sia stata rilevata alcuna passività fiscale differita (vedere paragrafo 81 (f)). Se non fosse possibile quantificare gli ammontari delle passività fiscali differite non rilevate (vedere paragrafo 87) ci potrebbero essere ammontari di potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili, in relazione alle controllate.
88. L'impresa deve indicare eventuali passività e attività potenziali connesse ad aspetti fiscali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Passività e attività potenziali possono emergere, per esempio, da un contenzioso non risolto con le autorità fiscali. Analogamente, quando entrano in vigore o sono annunciate modifiche delle aliquote fiscali o della normativa fiscale dopo la data del bilancio, l'impresa deve indicare gli effetti significativi di quelle variazioni sulle sue attività e passività fiscali correnti e differite (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio).

Esempio illustrativo del contenuto del paragrafo 85

Nel 19X2, l'impresa ha realizzato, nella propria giurisdizione (Paese A), un utile contabile di 1 500 (19X1: 2 000) e nel Paese B di 1 500 (19X1: 500). L'aliquota fiscale è pari al 30 % nel Paese A e al 20 % nel Paese B. Nel Paese A, costi per 100 (19X1: 200) non sono fiscalmente deducibili.

Quello che segue è un esempio di riconciliazione all'aliquota fiscale nazionale.

	19X1	19X2
Utile contabile	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposte all'aliquota interna del 30 %	750	900
Effetto fiscale di costi che non sono fiscalmente deducibili	60	30
Effetto di aliquote fiscali inferiori nel Paese B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Imposte	<u>760</u>	<u>780</u>

Quello che segue è un esempio di riconciliazione predisposta aggregando riconciliazioni distinte per ciascuna giurisdizione nazionale. Con questo metodo, l'effetto delle differenze tra l'aliquota fiscale nazionale dell'impresa che redige il bilancio e l'aliquota fiscale nazionale negli altri ordinamenti non appare come elemento distinto nella riconciliazione. Allo scopo di spiegare le variazioni delle aliquote fiscali applicabili, come richiesto dal paragrafo 81 (d), l'impresa può avere necessità di esporre l'effetto della variazione significativa di ciascuna delle aliquote fiscali o la combinazione degli utili prodotti dei differenti ordinamenti.

Utile contabile	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposte calcolate alle aliquote interne applicabili agli utili nel paese interessato	750	750
Effetto fiscale di costi non fiscalmente deducibili	<u>60</u>	<u>30</u>
Imposte	<u>760</u>	<u>780</u>

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

89. ***Il presente Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1998 o da data successiva, a eccezione di quanto specificato al paragrafo 91. Se un'impresa applica il presente Principio ai bilanci degli esercizi che iniziano prima del 1° gennaio 1998, essa deve indicare che ha applicato il presente Principio al posto dello IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.***
90. Il presente Principio sostituisce lo IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.
91. ***I paragrafi 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e la eliminazione dei paragrafi 3 e 50 entrano in vigore in riferimento ai bilanci annuali⁽³⁾ relativi agli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Nel caso in cui l'applicazione anticipata abbia effetti sul bilancio, l'impresa dovrà darne informazione.***

⁽³⁾ Il paragrafo 91 fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con il linguaggio esplicitamente adottato nel 1998. Il paragrafo 89 fa invece riferimento ai «bilanci».