

I nuovi principi contabili nazionali - OIC 25

Bologna – 10 febbraio 2015

Silvia Fiesoli Partner



OIC 25 Imposte sul reddito

PRINCIPALI NOVITA'



OIC 25

- ✓ Disciplina in maniera organica la rilevazione della **fiscalità differita** che deriva da operazioni che a) **hanno effetto sul conto economico** b) **operazioni che non hanno avuto effetto sul conto economico** (es: rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta)
- ✓ La trattazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo è stata aggiornata in base alle recenti modifiche legislative e meglio coordinata con la disciplina delle fiscalità differite
- ✓ Fiscalità differita da operazioni che non hanno effetto sul conto economico: si chiarisce in modo esplicito che non si procede alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di: a) rilevazione iniziale dell'avviamento e b) rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria. Si introducono, inoltre, chiarimenti in merito allo stanziamento della fiscalità differita in caso di operazioni straordinarie

OIC 25 Imposte sul reddito

- ✓ E' stato disciplinato il caso dell'**affrancamento** dei maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento che derivano da un'operazione straordinaria, quando la decisione di avvalersi dell'affrancamento è presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria.
- In tema di **affrancamento dell'avviamento**, il principio precisa che il costo pagato per l'imposta sostitutiva è ripartito lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento; l'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce ad hoc C.II.4- quater, *Attività per imposta sostitutiva da riallineamento*. Negli esercizi successivi a quello del riallineamento, in presenza di differenze temporanee derivanti da disallineamenti tra valori civilistici e fiscali che si dovessero produrre per effetto di svalutazioni o di diversi criteri di ammortamento, la società rileva le imposte anticipate/differite secondo le disposizioni del principio.

OIC 25 Imposte sul reddito

- ✓ Calcolo delle imposte differite e anticipate: è stato precisato che l'aliquota fiscale applicabile per il loro calcolo è quella in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio
- ✓ Inglobato il doc. interpretativo n. 2 del precedente OIC 25

OIC 25 Imposte sul reddito

La nuova versione del Principio Contabile richiama immediatamente i postulati della **COMPETENZA** e della **RAPPRESENTAZIONE VERITIERA** e **CORRETTA** della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato d'esercizio.

E' in contrasto con il principio della competenza la contabilizzazione delle imposte secondo il criterio della esigibilità (o liquidità) che comporta l'iscrizione in bilancio delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

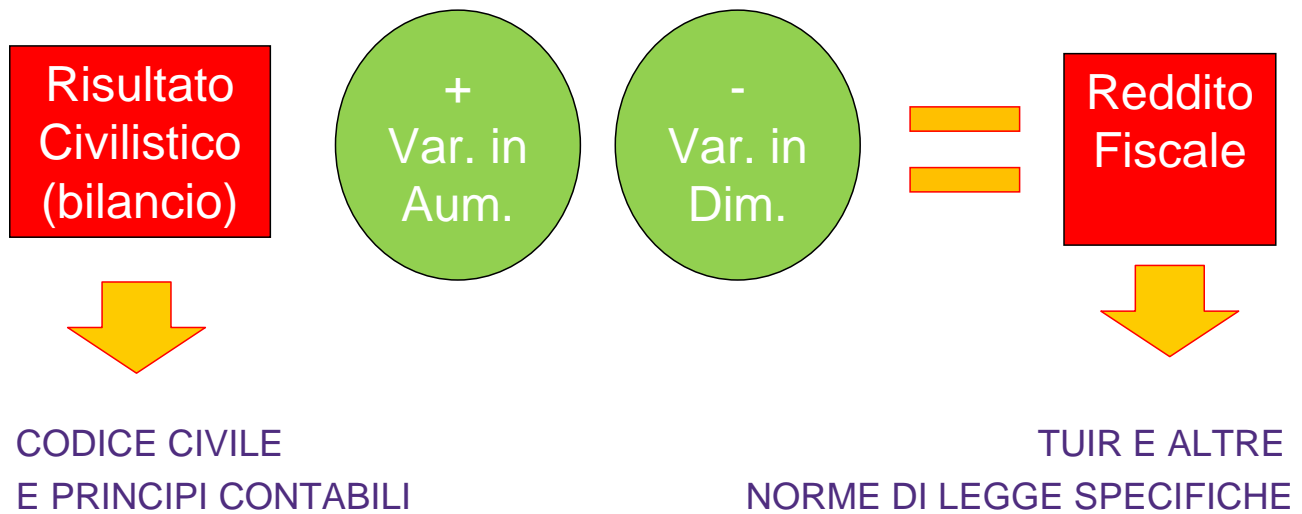
OIC 25 Imposte sul reddito

ONERE FISCALE: valore complessivo delle imposte di competenza dell'esercizio, dato dalla sommatoria delle imposte correnti e da quelle anticipate e differite.

Imposte correnti = somme dovute all'Erario sui redditi prodotti nel periodo di imposta di riferimento

BOZZA DI CALCOLO	→	BILANCIO
CALCOLO DEFINITIVO	→	MOD. UNICO
DELTA UNICO/BILANCIO	→	SOPRAVV.

OIC 25 Imposte sul reddito



OIC 25 Imposte sul reddito

DIFFERENZE TEMPORANEE

Differenze tra il valore di una attività o di una passività determinato con criteri di valutazioni civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, differenze che sono destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

Derivano da operazioni che:

- Hanno effetto sul conto economico
- Non hanno effetto sul conto economico

OIC 25 Imposte sul reddito

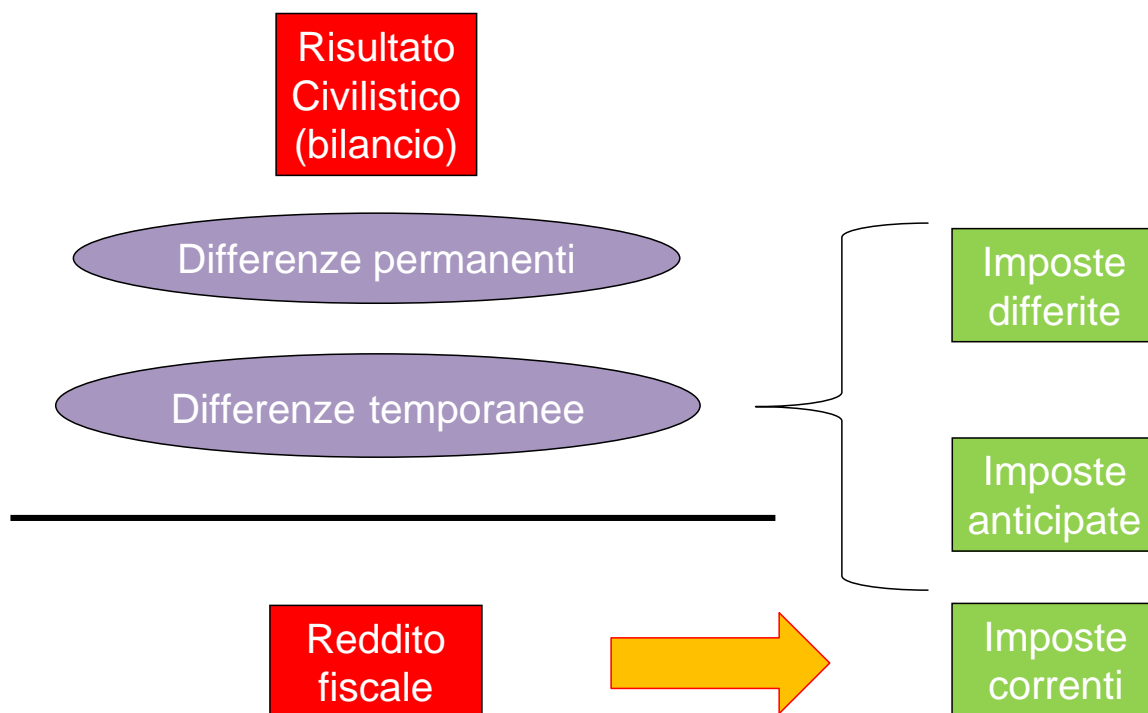
Operazioni che hanno effetto sul conto economico:

VARIAZIONI IN AUMENTO = costi iscritti in bilancio non riconosciuti dal fisco (*)

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE = ricavi iscritti in bilancio non riconosciuti dal fisco (*)

(*) = totalmente o solo in parte (QUANTO?)
definitivamente o temporaneamente (QUANDO?)

OIC 25 Imposte sul reddito



OIC 25 Imposte sul reddito

Operazioni che **NON** hanno effetto sul conto economico:

- ✓ Operazioni straordinarie
- ✓ Rivalutazioni dei beni d'impresa
- ✓ Riserve in sospensione d'imposta

OIC 25 Imposte sul reddito

DIFFERENZE TEMPORANEE IMPONIBILI:

negli esercizi successivi si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato in tutto o in parte



Imposte differite, di competenza dell'esercizio, ma liquidabili in esercizi futuri

Passività per Imposte differite = ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.

DIFFERENZE TEMPORANEE IMPONIBILI - ESEMPI

- Plusvalenze patrimoniali nel caso in cui si opti per la rateizzazione dell'onere fiscale
- Dividendi rilevati in base al principio della maturazione
- Rivalutazione di attività non riconosciuta fiscalmente

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI:

negli esercizi successivi si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato in tutto o in parte



Imposte anticipate, liquidate nell'esercizio, ma di competenza di esercizi futuri

Attività per Imposte anticipate = ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI - ESEMPI

- Componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui sono imputati a CE:
 - Limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore (svalutazione dei crediti, rischi contrattuali su opere ultrannuali, ammortamento dei marchi e dell'avviamento,...)
 - Deducibilità parzialmente differita (spese di manutenzione eccedenti il 5% del costo dei beni ammortizzabili, ...)
 - Deducibilità per cassa (imposte deducibili e contributi ad associazioni sindacali e di categoria)
 - Plusvalenze da leaseback
 - Perdite fiscali

VOCI DEL BILANCIO INTERESSATE art. 2424 c.c.

S.P. ATTIVO	S.P. PASSIVO
C II 4-bis) Crediti tributari	B) 2) Fondi per imposte, anche differite
CII 4-ter) Imposte anticipate	D) 12) Debiti Tributari
<i>CII 4-quater) Imposta sostitutiva da riallineamento</i>	

VOCI DEL BILANCIO INTERESSATE

art. 2425 c.c.

CONTO ECONOMICO	
E) 20	Proventi straordinari
E) 21	Oneri straordinari
E) 22 a)	Imposte correnti (-)
E) 22 b)	Imposte differite (-)
E) 22 c)	Imposte anticipate (+)
<i>E) 22 Imposte correnti: proventi (oneri) da consolidato fiscale</i>	
<i>E) 22 Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza</i>	

Le imposte anticipate e differite sono rilevate come proventi e oneri del conto economico, salvo che l'imposta derivi da un'operazione o un fatto rilevato direttamente al patrimonio netto o da un'operazione straordinaria.

OIC 25 Imposte sul reddito

Le imposte anticipate vanno sempre contabilizzate, e per l'intero ammontare?

Le attività per imposte anticipate **non** devono essere contabilizzate qualora **non vi sia la ragionevole certezza del loro recupero:**

-Pianificazione fiscale: esiste una proiezione dei risultati fiscali per un periodo di tempo ragionevole da cui si evince che, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, vi saranno redditi imponibili sufficienti a consentirne la deduzione;

-Negli esercizi di annullamento delle differenze temporanee deducibili si prevede esisteranno delle differenze temporanee imponibili sufficienti a coprire le differenze deducibili.

FISCALITA' DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE NON HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO

Operazioni straordinarie, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale in seguito a specifiche leggi, riserve in sospensione di imposta.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite sono rilevate in bilancio nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, salvo nei seguenti casi:

- Rilevazione iniziale dell'avviamento
- Rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico, né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria (auto aziendali a uso non totalmente strumentale)

OIC 25 Imposte sul reddito

Se l'operazione ha interessato direttamente il patrimonio netto



Rilevazione iniziale: riduzione della posta di patrimonio netto in contropartita al Fondo imposte differite



Successivamente: rilevazione a conto economico alla voce 22 in coerenza con l'annullamento delle differenze temporanee alle quali si riferiscono

OIC 25 Imposte sul reddito

Se l'operazione NON ha interessato il patrimonio netto



Rilevazione iniziale: calcolate sul plusvalore attribuito al valore contabile dell'attività, nei limiti del valore corrente della stessa attività e iscritte nel fondo imposte differite del passivo patrimoniale.



Successivamente: rilevazione a conto economico alla voce 22 in coerenza con l'annullamento delle differenze temporanee alle quali si riferiscono

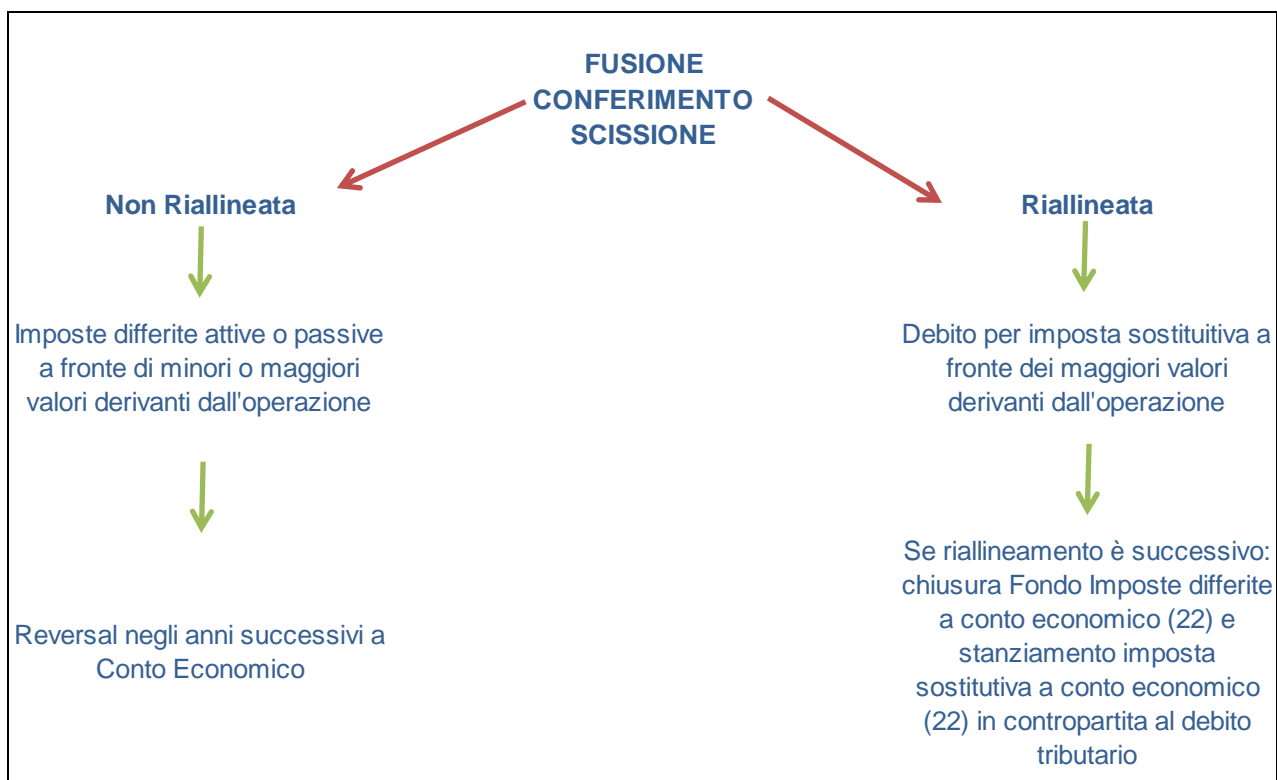
OIC 25 Imposte sul reddito



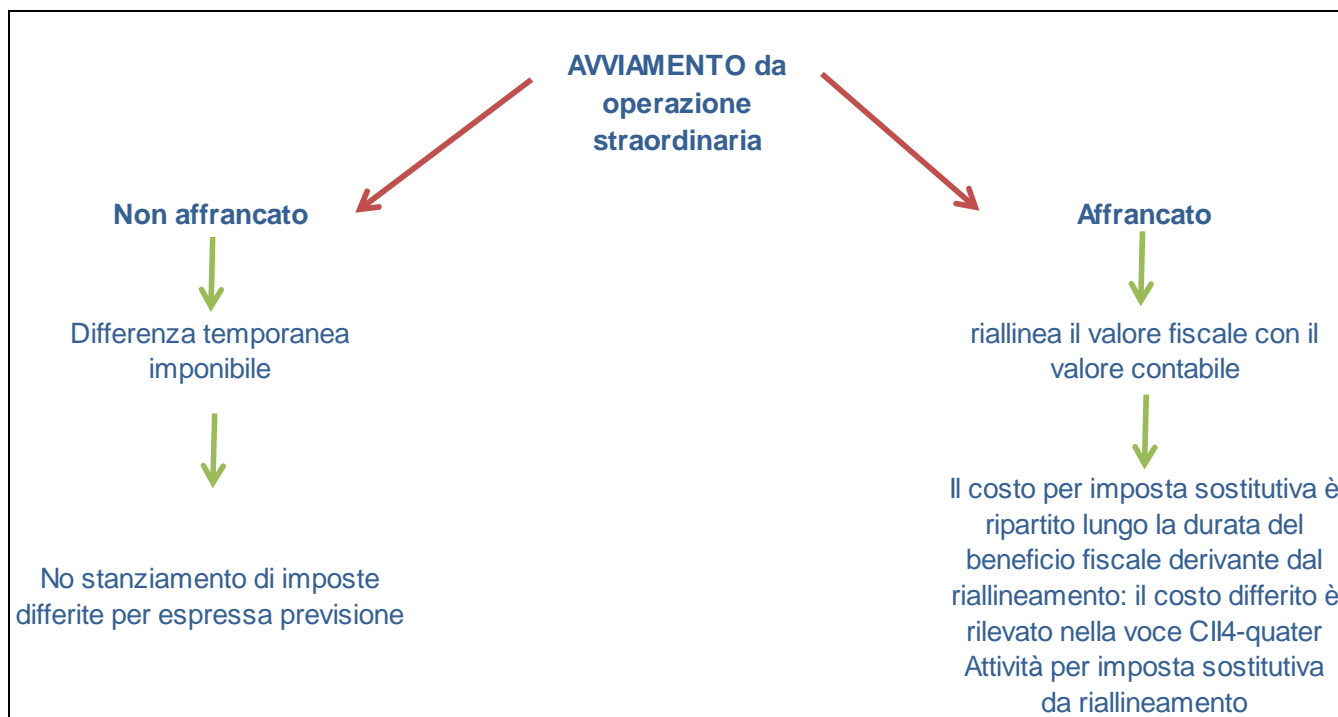
RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Derivano dall'utilizzo di leggi di rivalutazioni che consentono di non tassare le riserve iscritte, se non nel caso di distribuzione ai soci. Questo determina una differenza temporanea che comporta l'iscrizione di imposte differite. Tali imposte differite possono non essere contabilizzate se risultano scarse le possibilità di distribuire la riserva ai soci.

OIC 25 Imposte sul reddito



OIC 25 Imposte sul reddito



OIC 25 Imposte sul reddito

Ipotesi di non riallineamento dei valori fiscali:

Si ipotizzi un'operazione di fusione per incorporazione in cui il disavanzo di fusione (pari a 3.500) è imputato al valore degli immobili e in via residuale all'avviamento. La differenza tra il valore corrente degli immobili (22.000) e il valore contabile ante-operazione (18.000) è pari a 4.000. L'aliquota fiscale considerata (Ires + Irap) è del 30%.

DIVERSI	a	DIVERSI		
Immobili			4.000	
Avviamento			700	
		F.Do Imposte differite		1.200
		Disavanzo di fusione		3.500
			4.700	4.700

OIC 25 Imposte sul reddito

Se il differenziale tra il valore corrente dell'immobile e il suo valore ante operazione fosse di importo superiore e tale da «coprire» il valore del disavanzo, non si avrebbe l'esplicitazione dell'avviamento:

<u>IMMOBILI</u>	a	<u>DIVERSI</u>	5.000	
		F.Do Imposte differite		1.500
		Disavanzo di fusione		3.500
			<u>5.000</u>	<u>5.000</u>

OIC 25 Imposte sul reddito

Ipotesi di riallineamento dei valori fiscali:

La società decide di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili degli immobili e dell'avviamento con riferimento allo stesso esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria. L'aliquota dell'imposta sostitutiva è del 15%:

<u>DIVERSI</u>	a	<u>DIVERSI</u>		
Immobili			4.000	
Avviamento			100	
		Debiti tributari		600
		Disavanzo di fusione		3.500
			<u>4.100</u>	<u>4.100</u>

OIC 25 Imposte sul reddito

L'avviamento è calcolato in via residuale pari a 100. Il costo dell'imposta sostitutiva pagato per il riallineamento dell'avviamento è pari al 15% di 100 e dovrà essere ripartito lungo la durata del futuro beneficio fiscale derivante dal riallineamento:

ATTIVITA' PER IMPOSTA SOSTITUTIVA DA RIALLINEAMENTO (CII4-quater)	a	DEBITI TRIBUTARI	15	15
--	---	-------------------------	----	----

OIC 25 Imposte sul reddito

Partecipazioni in società controllate, collegate e joint venture

Differenze derivanti da:

1. Valutazione con il metodo del patrimonio netto delle partecipazioni in società controllate, collegate e JV  IMPOSTE DIFFERITE

Non devono essere stanziare se:

- La controllante o l'investitore in JV sono in grado di controllare la politica di distribuzione degli utili (non saranno distribuiti utili);
- È probabile che nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.

Le società che detengono partecipazioni di collegamento devono stanziare la fiscalità differita non avendo il controllo dei due punti di cui sopra.

OIC 25 Imposte sul reddito

2. Svalutazione del valore contabile della partecipazione in una società controllata, collegata o JV non fiscalmente deducibile → IMPOSTE ANTICIPATE (?)

Attenzione alla natura o meno di Pex della partecipazione e, come sempre, alla ragionevolezza del recupero delle imposta anticipate iscritte.

OIC 25 Imposte sul reddito

Le imposte anticipate e differite sono stanziare applicando le aliquote fiscali che si prevede saranno in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverteranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.

I conteggi devono essere adeguati nel caso in cui vi siano variazioni delle aliquote fiscali rispetto agli esercizi precedenti, se la norma di legge che varia le aliquote è già stata emanata alla data di riferimento del bilancio.

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite non sono attualizzate.

Il valore delle attività per imposte anticipate è rivisto alla fine di ogni esercizio per verificare la permanenza del requisito di ragionevolezza del recupero.

PREVISIONI NOTA INTEGRATIVA

art. 2427 c.c.

1. Variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del PN, per i fondi e il TFR, la formazione e le utilizzazioni.
2. Un apposito prospetto contenente:
 - a. La descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, l'aliquota applicata, le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati al CE o al PN, le voci escluse dal compito e le relative motivazioni;
 - b. L'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

PREVISIONI NOTA INTEGRATIVA

art. 2427 c.c.

3. Indicazione delle motivazioni in base alle quali non è stato iscritto un fondo imposte pur in presenza di accertamenti o contenziosi con autorità fiscali.
4. Ove rilevante, la NI indica:
 - a. Gli effetti di operazioni di riallineamento effettuate nell'esercizio;
 - b. Il rapporto tra l'onere fiscale corrente e il risultato civilistico mediante una riconciliazione numerica dell'onere e/o dell'aliquota fiscale applicabile (o teorica), con relative motivazioni;
 - c. L'ammontare e la natura di singoli debiti/crediti tributari di importo rilevante con peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore abbia conoscenza.

APPENDICE A – Il trattamento contabile delle imposte sul reddito nella legislazione civilistica

APPENDICE B – Esempi di differenze temporanee e permanenti

APPENDICE C – Esempi di calcolo della fiscalità differita e di riallineamento dei valori civilistici/fiscali

APPENDICE D – Esempi di informativa da fornire nella nota integrativa

APPENDICE E – Il trattamento delle imposte nel regime di consolidato fiscale e di trasparenza fiscale

CONOSOLIDATO FISCALE (art. 117-142 Tuir) – Solo Ires

Il regime di consolidato fiscale prevede la tassazione dei gruppi su base consolidata, consentendo la determinazione di un'unica base imponibile in capo alla società consolidante

- Nazionale: gli imponibili e le perdite fiscali delle società consolidate (solo residenti) sono assunti per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione
- Mondiale: gli imponibili e le perdite fiscali delle società consolidate (non residenti) ricalcolati in base alle regole nazionali, sono assunti in proporzione alla quota di partecipazione complessiva, tenendo conto dell'effetto demoltiplicatore nel caso di controllo indiretto.

Il regime di consolidato è un'opzione bilaterale e i rapporti giuridici, economici e finanziari che ne discendono devono essere regolati da specifici accordi di carattere privatistico.

OIC 25 Imposte sul reddito

Nel contratto di consolidato fiscale devono essere previsti i seguenti elementi:

- Modalità di ripartizione degli eventuali benefici fiscali, finanziari ed economici, derivanti dal regime di consolidato;
- Criterio di ripartizione e utilizzo delle perdite fiscali all'interno delle società del gruppo.

Gli effetti contabili che derivano dall'adozione del regime di consolidato fiscale dipendono direttamente dalla clausole contenute nel contratto..

I rapporti di credito/debito verso l'Erario sono iscritti esclusivamente nello stato patrimoniale della società consolidate, mentre i rapporti tra le società consolidate sono regolate mediante l'iscrizione di crediti/debiti reciproci.

OIC 25 Imposte sul reddito

In particolare, per la **società consolidante**:

- Crediti v/consolidate per gli imponibili fiscali positivi trasferiti;
- Debiti v/consolidate per le perdite fiscali trasferite al consolidato da queste ultime e riconosciute in funzione degli accordi inseriti nel contratto di consolidato;
- Debiti v/consolidate per trasferimenti di crediti d'imposta o eccedenze di versamenti o ritenute subite;
- Crediti o debiti v/Erario per il saldo Ires rilevato su base consolidata;
- Attività e passività per imposte differite attive e passive sulle proprie differenze temporanee e sulle perdite fiscali generate dalla società consolidante ante e post adesione al regime di consolidato fiscale

OIC 25 Imposte sul reddito

In particolare, per le **società consolidate**:

- Debiti v/consolidante per gli imponibili fiscali positivi trasferiti;
- Crediti v/consolidante per le perdite fiscali trasferite al consolidato e riconosciute in funzione degli accordi inseriti nel contratto di consolidato. La contropartita economica è una sottovoce specifica del n. 22 del CE «*Proventi da Consolidato Fiscale*»
- Crediti v/consolidante per trasferimenti di crediti d'imposta o eccedenze di versamenti o ritenute subite;
- Attività e passività per imposte differite attive e passive sulle proprie differenze temporanee e sulle perdite fiscali generate dalla società consolidata ante adesione al regime di consolidato fiscale

OIC 25 Imposte sul reddito

Forniti i seguenti dati:

	Imponibile	alliquota	Ires
SOCIETA' CONSOLIDANTE CM	150	27,50%	41,25
SOCIETA' CONSOLIDATA ALFA	100	27,50%	27,5
SOCIETA' CONSOLIDATA BETA	-80	27,50%	-22
	<u>170</u>		<u>46,75</u>

Scritture su **società consolidante CM**:

imponibile CM	<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	a	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	41,25	41,25
imponibile ALFA	<u>CREDITI V/ALFA</u>	a	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	27,50	27,50
imponibile BETA	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	a	<u>DEBITI V/CONTROLLATA</u>	22	22
			<i>se retrocedo subito il beneficio</i>		
imponibile BETA	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	a	<u>F.DO IMP. DA CONSOLIDATO FISC.</u>	22	22
			<i>se NON retrocedo subito il beneficio</i>		

OIC 25 Imposte sul reddito

Scritture su **società consolidata ALFA**:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	a	<u>DEBITI CONTROLLANTE</u>	27,50	27,50
-------------------------	---	----------------------------	-------	-------

Scritture su **società consolidata BETA**:

<u>CREDITO V/CONTROLLANTE</u>	a	<u>PROVENTI DA CONSOLIDATO FISCALE</u> se retrocedo subito il beneficio	22	22
-------------------------------	---	--	----	----

Quando il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla controllata è subordinato, per contratto, al conseguimento di redditi imponibili futuri della consolidata medesima, la controllata non può rilevare il provento da consolidato e il correlato credito v/consolidante. Se sono soddisfatte le previsioni dell'OIC 25, la consolidata rileva le imposte anticipate.

OIC 25 Imposte sul reddito

PERDITE ECCEDENTI

Per perdite eccedenti si intende le perdite che non trovano capienza nei redditi imponibili delle società che partecipano al consolidato fiscale. La rilevazione delle imposte anticipate è effettuata solo se esiste la ragionevole certezza del loro recupero.

Quale società ha diritto all'iscrizione delle imposte anticipate per perdite eccedenti?



CONTRATTO DI CONSOLIDATO



Quali criteri seguire nella ripartizione delle perdite eccedenti tra le varie società del gruppo che le hanno generate?

OIC 25 Imposte sul reddito

Si ipotizzi che il contratto di consolidato fiscale preveda la ripartizione proporzionale delle perdite eccedenti alle società che le hanno generate.

	Imponibile	aliquota	Ires
SOCIETA' CONSOLIDANTE CM	1.000	27,50%	275
SOCIETA' CONSOLIDATA ALFA	-1.500	27,50%	-412,5
SOCIETA' CONSOLIDATA BETA	-500	27,50%	-137,5
	<u>-1.000</u>		<u>-275</u>

Perdita fiscale di Alfa compensata da CM: $1.000 \times 1.500/2.000 = 750 \times 27,5\% = 206,25$ Ires

Perdita fiscale di Beta compensata da CM: $1.000 \times 500/2.000 = 250 \times 27,5\% = 68,75$ Ires

OIC 25 Imposte sul reddito

Scritture su **società consolidante CM:**

imponibile CM	<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	a	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	275	275
imponibile ALFA	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	a	<u>DEBITI V/CONTROLLATA</u>	206,25	206,25
imponibile BETA	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	a	<u>DEBITI V/CONTROLLATA</u>	68,75	68,75

Scritture su **società consolidata ALFA:**

<u>CREDITO V/CONTROLLANTE</u>	a	<u>PROVENTI DA CONSOLIDATO FISCALE</u>	206,25	206,25
<u>ATTIVITA' IMPOSTE ANTICIPATE</u>	a	<u>IMPOSTE ANTICIPATE (ce)</u>	206,25	206,25

Scritture su **società consolidata BETA:**

<u>CREDITO V/CONTROLLANTE</u>	a	<u>PROVENTI DA CONSOLIDATO FISCALE</u>	68,75	68,75
<u>ATTIVITA' IMPOSTE ANTICIPATE</u>	a	<u>IMPOSTE ANTICIPATE (ce)</u>	68,75	68,75

OIC 25 Imposte sul reddito

Nel corso degli anni successivi, quando la consolidante CM comunicherà l'utilizzo delle perdite fiscali degli anni precedenti, rileverà il debito nei confronti delle controllate. Contestualmente, le consolidate dovranno effettuare il reversal delle imposte anticipate stanziata in precedenza e la contestuale rilevazione del provento da consolidato fiscale.

Per esempio, su ALFA:

<u>IMPOSTE ANTICIPATE (ce)</u>	a	<u>ATTIVITA' IMPOSTE ANTICIPATE</u>	206,25	206,25
<u>CREDITO V/CONTROLLANTE</u>	a	<u>PROVENTI DA CONSOLIDATO FISCALE</u>	206,25	206,25

OIC 25 Imposte sul reddito

NOTA BENE

- Le **perdite pregresse**, cioè quelle generate dalle società che hanno aderito al regime di consolidato fiscale prima dell'esercizio dell'opzione, possono essere utilizzate solo dalle società che le hanno evidenziate a copertura della propria base imponibile. Lo stanziamento delle imposte anticipate su tali perdite sottostà al requisito di ragionevole certezza così come visto in precedenza.

- **Alla fine di ogni esercizio**, le società devono verificare l'esistenza o il mantenimento del requisito di ragionevole certezza del recupero delle imposte anticipate. L'adesione al regime del consolidato fiscale potrebbe consentire di valutare ragionevolmente certa la recuperabilità di imposte anticipate su differenze temporanee per le quali tali imposte non sono state stanziata in precedenza.

Informativa per nota integrativa

SOCIETÀ CONSOLIDANTE	SOCIETÀ CONSOLIDATA
<ul style="list-style-type: none"> • Condizioni e termini rilevanti per il contratto di consolidato fiscale (distintamente per ciascun accordo bilaterale) 	
<ul style="list-style-type: none"> • Parti coinvolte nel contratto di consolidato fiscale ed eventuali variazioni intervenute (la consolidante dovrà indicare tutte le società consolidate coinvolte) 	
<ul style="list-style-type: none"> • Periodo di vigenza del contratto di consolidato fiscale 	
<ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione al consolidato fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonché gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione al consolidato fiscale
<ul style="list-style-type: none"> • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione al consolidato fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione al consolidato fiscale
<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale
<ul style="list-style-type: none"> • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione al consolidato fiscale e la relativa aliquota utilizzata 	
<ul style="list-style-type: none"> • Indicare gli effetti (valore di bilancio, valore fiscale e fiscalità differita) derivanti da trasferimenti neutrali sotto il profilo fiscale 	

Informativa per relazione sulla gestione

In relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di consolidato fiscale e le motivazioni, le opportunità e gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.

OIC 25 Imposte sul reddito

TRASPARENZA FISCALE (art. 115 Tuir) – Solo Ires

Il regime di trasparenza fiscale prevede la tassazione del reddito complessivo prodotto da una società di capitali partecipata da altre società di capitali, anziché in capo alla società partecipata (società trasparente) direttamente in capo a ciascuna società partecipante, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili e indipendentemente alla distribuzione degli stessi.

I rapporti tra i soci e la società trasparente sono regolati dal contratto di trasparenza fiscale. Tale contratto deve stabilire se l'onere per le imposte rimane a carico della società trasparente o dei soci. Gli effetti contabili dipendono strettamente dalle clausole contenute nel contratto.

OIC 25 Imposte sul reddito

La società trasparente è tenuta a esporre nel proprio bilancio l'Ires relativa all'imponibile dalla stessa prodotto e trasferito ai soci ai fini della liquidazione.

Qualora il contratto di trasparenza preveda che l'onere fiscale rimanga in capo ai soci, la società trasparente contabilizzerà anche un provento da adesione al regime di trasparenza in apposita voce del n. 22 del conto economico «*proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza*».

Nel bilancio dei soci le rilevazioni contabili sono generalmente di tipo patrimoniale e speculare rispetto a quelle effettuate dalla società trasparente, a parte il caso di presa in carico dell'onere fiscale da trasparenza.

L'attivazione del regime di trasparenza non ha effetti sulla fiscalità differita già rilevata o da rilevare nel bilancio della società trasparente.

OIC 25 Imposte sul reddito

IMPUTAZIONE DI IMPONIBILE POSITIVO AI SOCI

Consideriamo un imponibile in capo alla società trasparente di 100 e un'imposta Ires di 27,5, un imponibile in capo al socio di 200 e un'imposta di 55.

La contabilizzazione per la **società trasparente** sarà:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	a	<u>DEBITI V/SOCI</u>	27,50	27,50
-------------------------	---	----------------------	-------	-------

Per il **socio**:

<u>CREDITI V/SOCIETA' PARTECIPATA</u>	a	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	27,50	27,50
<u>IMPOSTE CORRENTI</u>		<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	55	55

OIC 25 Imposte sul reddito

IMPUTAZIONE DI IMPONIBILE POSITIVO AI SOCI SENZA CORRISPETTIVO

Consideriamo un imponibile in capo alla società trasparente di 100 e un'imposta Ires di 27,5, un imponibile in capo al socio di 200 e un'imposta di 55.

La contabilizzazione per la **società trasparente** sarà:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	a	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	27,50	27,50
<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	a	<u>PROVENTI DA REGIME DI TRASPARENZA</u>	27,50	27,50

Per il **socio**:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>		<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	55,00	55,00
<u>ONERI DA REGIME DI TRASPARENZA</u>		<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	27,50	27,5

OIC 25 Imposte sul reddito

IMPUTAZIONE DI IMPONIBILE NEGATIVO AI SOCI

Consideriamo un imponibile negativo in capo alla società trasparente di 100 e un'imposta Ires potenziale di -27,5, un imponibile in capo al socio di 200 e un'imposta di 55.

La contabilizzazione per la **società trasparente** sarà, in caso di riconoscimento immediato del beneficio:

<u>CREDITI V/SOCI</u>	a	<u>IMPOSTE ANTICIPATE (ce)</u>	27,50	27,50
-----------------------	---	--------------------------------	-------	-------

Per il **socio**:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	55,00	55,00
<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	<u>DEBITO V/SOCIETA' PARTECIPATA</u>	27,50	27,5

OIC 25 Imposte sul reddito

IMPUTAZIONE DI IMPONIBILE NEGATIVO AI SOCI SENZA CORRISPETTIVO

Consideriamo un imponibile negativo in capo alla società trasparente di 100 e un'imposta Ires potenziale di -27,5, un imponibile in capo al socio di 200 e un'imposta di 55.

La **società trasparente** non potrà contabilizzare alcun beneficio.

Il **socio** effettuerà la seguente contabilizzazione:

<u>IMPOSTE CORRENTI</u>	<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	55,00	55,00
<u>DEBITI TRIBUTARI</u>	<u>PROVENTI DA REGIME DI TRASPARENZA</u>	27,50	27,5

OIC 25 Imposte sul reddito

E' possibile che il contratto di trasparenza fiscale preveda che la remunerazione delle perdite fiscali prodotte dalla società trasparente avvenga non immediatamente, ma solo in caso di:

- Effettivo recupero delle perdite da parte del socio; o
- Produzione negli esercizi successivi, da parte della trasparente, di imponibili che in assenza di trasparenza sarebbero stati idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

In tali casi la società trasparente rileverà il credito verso soci e il relativo provento solo nel caso siano soddisfatti i requisiti previsti dall'OIC 25.

OIC 25 Imposte sul reddito

Se i requisiti sono soddisfatti

La contabilizzazione per la **società trasparente** sarà:

<u>CREDITI V/SOCI</u>	a	<u>IMPOSTE ANTICIPATE (ce)</u>	27,50	27,50
-----------------------	---	--------------------------------	-------	-------

Per il **socio**:

<u>ATTIVITA' PER IMPOSTE ANTICIPATE</u>		<u>DEBITO V/SOCIETA' PARTECIPATA</u>	27,50	27,5
---	--	--------------------------------------	-------	------

NB: non è detto che si mantenga la simmetria delle rilevazioni contabili, dipende dalle previsioni del contratto di trasparenza fiscale.

Informativa per nota integrativa

SOCIETÀ TRASPARENTE	SOCIO DELLA TRASPARENTE
<ul style="list-style-type: none"> • Condizioni e termini rilevanti del contratto di trasparenza fiscale 	
<ul style="list-style-type: none"> • Parti coinvolte nel contratto di trasparenza fiscale con indicazione delle percentuali di partecipazione ed eventuali variazioni intervenute 	
<ul style="list-style-type: none"> • Periodo di vigenza del contratto di trasparenza fiscale 	
<ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonché gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale
<ul style="list-style-type: none"> • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale 	
<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale
<ul style="list-style-type: none"> • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione alla trasparenza fiscale e la relativa aliquota utilizzata 	

Informativa per relazione sulla gestione

In relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di trasparenza fiscale e le motivazioni, le opportunità e gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.