

Le imposte differite sugli ammortamenti anticipati

SEGUE DA PAGINA 12

| | | |
|---|----|--|
| Diversi | a | |
| <i>(acc.to a riserva per amm.ti anticipati)</i> | | |
| | | Riserva per ammortamenti anticipati 100 |
| Utile dell'esercizio | 60 | |
| Riserva straordinaria | 40 | |

Neppure le soluzioni ora proposte, però, sembrerebbero esaurire l'insieme delle situazioni che frequentemente si incontrano nelle realtà aziendali. Restano irrisolti, infatti, i problemi che verrebbero a porsi qualora, oltre a non disporre di utili pregressi portati a nuovo, la società abbia chiuso l'esercizio con un risultato netto negativo e il patrimonio netto sia costituito esclusivamente dal capitale sociale, ad esempio perché la società è di recente costituzione.

Nella fattispecie descritta parrebbe quindi inapplicabile il trattamento raccomandato dalla Commissione per la statuizione dei Principi Contabili. Generalizzando, si potrebbe anzi affermare che prima di attuare la procedura di determinazione degli ammortamenti anticipati descritta nel paragrafo 1, si dovrebbero verificare le reali consistenze, alla chiusura dell'esercizio, delle disponibilità finanziarie dei conti "Utili esercizi precedenti portati a nuovo" e "Riserve" (disponibili).

Se queste riflessioni sono corrette, allora bisogna altresì sostenere che in sede di chiusura del bilancio potrebbe dimostrarsi opportuno produrre alcune stime e previsioni sul risultato d'esercizio considerando come variabile extracontabile il volume degli ammortamenti anticipati, al fine di determinarne il limite superiore: il loro importo, cioè, dovrà essere minore o uguale alla somma delle voci VII, VIII e IX del patrimonio netto.

4) Il passaggio al trattamento raccomandato. Aspetti contabili e fiscali.

Come abbiamo visto, il documento della Commissione nazionale per la statuizione dei Principi Contabili, raccomanda, sin dai bilanci chiusi dopo il 31/03/1998, il trattamento contabile degli ammortamenti anticipati senza transitare da conto economico e contestualmente imputando all'apposita riserva di patrimonio netto le relative imposte differite.

Vi sono molte società, però, che fino ad oggi hanno applicato il tradizionale procedimento consistente nella registrazione in conto economico degli ammortamenti anticipati, con contropartita la riduzione delle immobilizzazioni materiali, e senza lo stanziamento delle imposte differite.

Il documento n. 25 espone le modalità contabili e le procedure fiscali per gestire il transito dal trattamento "consentito" a quello "raccomandato".

Nell'esercizio di adozione del nuovo metodo, si afferma, 1) gli ammortamenti anticipati accumulati all'inizio dell'esercizio andranno riclassificati in un conto di patrimonio netto denominato "Riserva per ammortamenti anticipati" e, contestualmente, 2) si dovranno accantonare le relative imposte differite. L'intera operazione, si sottolinea, dovrà preventivamente essere deliberata dall'Assemblea.

Operativamente per passare al trattamento raccomandato sarà indispensabile anzitutto procedere ad una attenta verifica di tutti i cespiti strumentali: per ciascuno di essi dovrà essere condotta un'indagine al fine di stabilire storicamente per quali e quanti si è eseguito l'ammortamento anticipato e per quanti esercizi. Tale procedura si rende opportuna al fine di evidenziare e predeterminare, qualora certi beni abbiano già concluso il loro ciclo di ammortamento fiscale, quale sarà l'impatto dall'esercizio 1999, a livello di maggiore imponibile, degli ammortamenti non più deducibili.

Successivamente si dovrà girocontare il fondo ammortamento anticipato (che supponiamo essere, per la società "XYZ S.p.A." pari a L. 800 al 01/01/1999) alla riserva di patrimonio netto in sospensione d'imposta tramite la seguente scrittura:

| | | |
|--|---|--|
| F.do ammortamento anticipato | a | |
| <i>(g/c per passaggio a tratt. Raccomandato)</i> | | |
| | | Riserva per ammortamenti anticipati 800 |

Il valore netto delle immobilizzazioni materiali risulterà provvisoriamente superiore a quello iscritto nel bilancio di chiusura al 31/12/1998 per un ammontare pari al valore del fondo ammortamento anticipato.

Su tale importo si accantoneranno quindi le relative imposte differite (pari al 41,25%) addebitando, se capiente, il conto Utili precedenti portati a nuovo:

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| Utili esercizi prec.ti portati a nuovo | a | |
| <i>(imp.diff. per pas. a tratt. raccomandato)</i> | | |
| | | F.do imposte differite 330 |

Per l'esercizio 1999, quindi, si determineranno gli ammortamenti ordinari di competenza con contropartita, come di consueto, il relativo fondo ammortamento "civilistico". Gli ammortamenti anticipati (limitatamente ai cespiti per i quali essi siano ancora consentiti): 1) andranno determinati esclusivamente a livello extracontabile; 2) su di essi si calcoleranno le rispettive imposte differite; 3) dovranno essere accantonati, in sede di distribuzione dell'utile, all'apposita riserva in sospensione d'imposta; 4) dovranno essere portati in deduzione, unitamente agli ammortamenti ordinari, nella dichiarazione Mod. Unico 2000.

Gli ammortamenti ordinari esuberanti rispetto al fondo ammortamento fiscale, invece, da un lato, "libereranno" per pari importo la riserva indisponibile, mentre, dall'altro, saranno fiscalmente ripresi come variazioni in aumento e le imposte d'esercizio ad essi afferenti consentiranno di decrementare il fondo imposte differite:

| | | |
|--|---|---|
| F.do imposte differite | a | |
| <i>(g/c per decremen. il f.do imposte differite)</i> | | |
| | | Imposte dell'esercizio su amm.ti ordinari eccedenti |

Ai fini della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio d'esercizio sarà, infine, opportuno evidenziare nella nota integrativa il passaggio dal trattamento consentito a quello raccomandato avendo cura di indicarne l'influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sulla determinazione del risultato d'esercizio.

Bibliografia di riferimento

- Commissione nazionale per la statuizione dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e Ragionieri: "Documento n. 25. Il trattamento contabile delle imposte sul reddito d'esercizio".
- G. Falsitta: "I rapporti tra bilancio civile e fiscale alla luce della IV Direttiva CEE". Rass. Trib., 1987;
- G. Albertinazzi: "Le interferenze fiscali nel bilancio di esercizio", SDA Bocconi;
- G. Verna: "Gli ammortamenti anticipati quali utili accantonati a riserva". Il Fisco, 15/95;
- F. Pedrotti: "Gli ammortamenti anticipati. Trattamento civilistico e fiscale". Contabilità, Finanza e Controllo n. 2/1999;
- E. Santesso - U. Sòstero: "Il trattamento contabile delle imposte sul reddito alla luce del nuovo principio contabile". Contabilità, Finanza e Controllo n. 5/1999;
- S. Dammacco: "Il Bilancio Civilistico e Fiscale". Maggioli, 1999;
- F. Dezzani: "Le imposte differite debuttano nel bilancio". Il Sole-24 Ore del 20.02.99;
- F. Dezzani: "Non tassabili i tributi anticipati". Il Sole-24 Ore del 30.03.99;
- F. Dezzani: "Imposte differite: obbligatoria l'iscrizione nel bilancio 99". Il Sole-24 Ore del 31.07.99.

Tocca ferro, e pagati le tue imposte di successione

Incredibile, ma vero, dirà qualcuno. E invece no, è la realtà. Il disegno di legge sulla riforma delle imposte sulle successioni (vedasi il Sole 24 Ore dell'11 maggio 2000) così prevede all'art. 3 comma 1 bis: "Non concorrono a formare l'attivo ereditario i beni e i diritti per i quali l'imposta sia stata corrisposta volontariamente dallo stesso titolare durante la vita. In tale ipotesi si applica un'aliquota inferiore di un punto percen-

tuale rispetto a quelle previste dall'articolo 1" La proposta non è assolutamente peregrina; certo che quel misero 1% di sconto non invoglierà nessuno a fare un'operazione del genere, già di per sé un po' contronatura. La riduzione dovrebbe invece essere consistente, molto consistente, tale da considerare sia l'aspetto finanziario, sia quello scaramantico, e si sa che anche la scaramanzia ha un peso. A nostro avviso la riduzione dovrebbe esse-

re elevata: metà o, come minimo, un quarto dell'imposta in meno: riduzioni inferiori non saranno ritenute interessanti. Altro che 1%! E dato che ci siamo, perché non esaminare la possibilità di far versare, in anticipo, tutte le imposte, con congruo sconto? Agli accenti di imposta siamo già abituati, non solo per le imposte dirette, ma anche per l'IVA. Chi avesse disponibilità, e non volesse investirle, perché negargli la possibilità

di pagare in anticipo le imposte, magari con uno sconto del 3% - 4% per anno? In Belgio, paese con dati di debito pubblico simili al nostro, nel 1990 così si è fatto. Noi, comunque, la nostra proposta indecente a Visco gliela abbiamo fatta in dicembre 1998, con l'articolo apparso ne Il Commercialista Veneto n. 126 p. 2: che ci abbia preso in parola? Giuseppe Rebecca (Ordine di Vicenza)