

US GAAP e IFRS

Imposte differite e rilevazione in bilancio dei benefici fiscali incerti

di **Alessandro Adelchi Rossi**
Funaro & Co., P.C. - New York

1. Premessa

Un recente chiarimento fornito dal *Financial Accounting Standards Board* ("FASB") (1) in tema di evidenziazione in bilancio delle imposte differite è di notevole interesse ed importanza per le imprese italiane con controllate statunitensi o che comunque si trovino a dover redigere o riclassificare il proprio bilancio anche secondo i principi contabili americani.

Nell'ambito di questi ultimi, i cosiddetti GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), il principio contabile che regola la rilevazione delle imposte differite è il *Financial Accounting Standard* ("FAS") 109, in base al quale occorre indicare in bilancio tutte le imposte di competenza, sia quelle correnti sia quelle differite.

Le seconde, come è noto, derivano dal fatto che le differenze esistenti tra valori di carico contabili e valori di carico fiscali genereranno in futuro red-

diti fiscalmente imponibili o oneri fiscalmente deducibili (2).

Il FAS 109, tuttavia, non chiarisce come le imprese debbano rilevare in bilancio le imposte differite attive o passive nei casi di incertezza della normativa tributaria.

Se è infatti vero che la validità delle strategie fiscali di un'impresa sia ovviamente una questione di diritto tributario, sono tuttavia molteplici le situazioni in cui la norma tributaria si presta a diverse interpretazioni.

Basti pensare, ad esempio, all'entrata in vigore di nuove disposizioni che si presentano come particolarmente complesse rispetto al regime precedente; oppure ai casi in cui vi siano contrastanti indirizzi giurisprudenziali relativamente all'applicazione di una medesima disposizione normativa, o quelli nei quali - viceversa - manchi la stessa formazione di un orientamento giurisprudenziale; oppure, ancora, all'incertezza generata da atti o comportamenti contraddittori riconducibili alla stessa Amministrazione finanziaria.

Tali e simili circostanze creano al *management* dell'impresa delle obiettive incertezze nel comprendere ed interpretare la norma. Di conseguenza, nel corso degli anni hanno preso forma diverse prassi contabili nel riconoscimento e valutazione dei benefici e costi fiscali in bilancio.

Tale diversità può comportare l'incomparabilità dei bilanci nella parte relativa alle imposte differite sia attive che passive.

Pertanto, il FASB, con l'interpretazione n. 48, *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*, ha

(1) Il FASB è l'ente di natura privatistica designato dalla *Securities and Exchange Commission* ("SEC", l'omologo statunitense della Consob italiana) a stabilire i principi contabili finanziari per le società. Questi principi, quindi, assumono la forza di norme e regolano la predisposizione dei bilanci e delle relazioni informative sugli stessi. Tali principi hanno un riconoscimento ufficiale da parte della SEC e da parte dell'*American Institute of Certified Public Accountants*, l'associazione dei professionisti del settore. Pertanto, sia questi ultimi che le società devono uniformarsi a tali principi.

(2) Cfr. L. Treichler-P. Tognolo, *Le imposte differite nella prassi italiana e internazionale*, Cedam, 1996, pag. 37.

inteso chiarire l'applicazione del Principio contabile FAS 109 indicando la metodologia da seguire per poter individuare e riconoscere un beneficio o un costo fiscale da iscrivere in bilancio in caso di incertezza normativa.

2. Ambito di applicazione

L'interpretazione n. 48 ("FIN 48") è applicabile, in genere a partire dagli esercizi che si chiuderanno nel 2007, a tutte le *tax positions*, vale a dire le prese di posizione da parte delle imprese (società quotate o non quotate, a prescindere dalle dimensioni) sulla portata della normativa tributaria da applicare.

Per *tax position* si intende, quindi, la linea valutativa che un'impresa ha deciso di adottare in sede di dichiarazione dei redditi. In tal senso, la tipologia più frequente di presa di posizione fiscale è quella relativa alla deducibilità di una determinata spesa.

Altre tipologie includono una decisione di non presentare una dichiarazione dei redditi, un'allocatione di reddito tra diverse giurisdizioni fiscali, l'applicazione del regime di imposizione sostitutivo sulle plusvalenze in luogo di quello più gravoso ordinario, l'applicazione di esenzioni ed esclusioni dal reddito imponibile, il riporto di perdite pregresse, la fruizione di crediti di imposta, eccetera.

Si pensi, ad esempio, ad una controllata americana di una società italiana che in dichiarazione dei redditi deduca dal suo imponibile negli Stati Uniti una spesa di \$ 100.000. Ipotizzando un'aliquota fiscale effettiva del 40 per cento (3), la deduzione genererebbe un risparmio potenziale di imposta di \$ 40.000.

Si ipotizzi, peraltro, che il *management* locale è incerto sulla valutazione interpretativa che ha portato a quella deduzione.

È in casi del genere che il FIN 48 trova applicazione per stabilire, con due analisi separate, sia i requisiti da soddisfare affinché il beneficio fiscale in questione possa essere rilevato in bilancio sia, in caso affermativo, l'importo dello stesso.

Nei paragrafi successivi ci si propone di riassumere i meccanismi essenziali delle due tipologie di analisi richieste dal FIN 48 (4).

(3) In aggiunta all'imposizione con aliquota marginale del 35 per cento prevista dal Governo federale, quasi tutti gli Stati americani e diverse amministrazioni locali (contee, comuni, eccetera) applicano autonome imposte societarie sul reddito o sul capitale. Le imposte statali e locali, che sono deducibili dall'imponibile federale, sono calcolate in base ad aliquote generalmente comprese tra il 4 per cento e il 9 per cento.

(4) Il FIN 48 chiarisce anche altri aspetti delle *tax positions* incerte, ad esempio quelli relativi alla contabilizzazione degli interessi e pene pecuniarie, quelli relativi alle conseguenze di un cambio di impostazione circa la valutazione delle probabilità di realizzo delle previsioni di deducibilità, o quelli relativi all'informativa di bilancio. Tali chiarimenti, peraltro, non sono oggetto di trattazione nel presente articolo.

3. Rilevazione in bilancio delle prese di posizione fiscale incerte ed il concetto di *more likely than not*

Il FIN 48 stabilisce che, separatamente per ogni singola presa di posizione in ambito tributario, un'impresa deve valutare se, in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria che si trascini fino all'ultimo grado di giudizio, sia più probabile (*more likely than not*) che la propria interpretazione venga accolta dai giudici e quindi prevalga su quella dell'Erario piuttosto che il contrario.

In caso di risposta affermativa può ritenersi soddisfatto il requisito per la rilevazione in bilancio del beneficio fiscale.

In caso, invece, di risposta negativa, il beneficio fiscale non potrà essere iscritto in bilancio; di conseguenza, le imposte indicate in bilancio saranno superiori a quelle risultanti dalla dichiarazione dei redditi e il *management* dovrà operare le opportune rettifiche contabili al fine di aumentare le spese per imposte ai fini civilistici.

La presa di posizione fiscale dovrà analizzarsi presumendo che la stessa sarà oggetto di verifica da parte del Fisco e che gli ispettori incaricati abbiano tutte le competenze e le informazioni necessarie per valutare la questione.

Opportunità di richiedere pareri fiscali

Sebbene per la contabilizzazione in bilancio di un beneficio o costo fiscale incerto il FIN 48 non richieda espressamente il parere di un fiscalista, l'adeguamento dell'impresa al parere reso da un terzo esperto in materia può costituire una prova della bontà della presa di posizione adottata e quindi della sua iscrivibilità in bilancio.

Pertanto, sarà compito del *management* valutare di caso in caso l'opportunità di richiedere un parere professionale.

4. Quantificazione del beneficio/costo fiscale da iscrivere in bilancio

Una volta soddisfatti i requisiti per l'evidenziazione in bilancio del beneficio fiscale, l'obiettivo successivo è determinarne quantitativamente l'importo.

Per alcune *tax positions* le probabilità di accoglimento da parte delle Autorità fiscali sono estremamente elevate (le cosiddette *highly certain tax positions*).

A tale proposito il FIN 48 riporta l'esempio di una deduzione per stipendi e *fringe benefits* pagati al personale. Negli Stati Uniti la deducibilità immediata di tali pagamenti può essere limitata in alcuni casi, come, ad esempio, quando i beneficiari siano dei dirigenti, lo stipendio sia percepito da un dipendente in relazione alla produzione di rimanenze di magazzino dell'impresa, oppure

quando il pagamento avvenga oltre i termini previsti dalla normativa fiscale per la deducibilità nell'esercizio di competenza.

Nei casi in cui la spesa sostenuta da un'impresa soddisfi tutti questi requisiti, ovvero uno o più dei requisiti non ricorra, il *management* potrà considerare pressoché certa la deducibilità delle spese in questione.

In questi casi, quindi, in bilancio potrà indicarsi un beneficio fiscale nella stessa misura di quello riportato in dichiarazione dei redditi.

In altri casi, peraltro, non è possibile raggiungere un tale grado di certezza. Pertanto, il *management* si troverà a dover attribuire le probabilità di accoglimento da parte del Fisco di una particolare deduzione.

Secondo il FIN 48, l'importo del beneficio fiscale da evidenziare in bilancio è pari all'importo più elevato del beneficio fiscale tra quelli che abbiano più del 50 per cento delle probabilità cumulative di essere effettivamente realizzati in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

Ad esempio, una volta che il *management* abbia determinato che una deduzione risultante in un beneficio fiscale di \$ 100.000 soddisfi il *test* del *more likely than not* per la rilevazione in bilancio di cui si è detto in precedenza, il passo successivo sarà la valutazione della misura in cui tale importo sarà effettivamente deducibile a seguito di verifica da parte del Fisco, e delle probabilità che ciò accada, come riportato nella tabella seguente:

Possibile esito della verifica	Probabilità di realizzo delle previsioni di deducibilità	Probabilità cumulative di realizzo delle previsioni di deducibilità
\$ 100.000	5%	5%
\$ 80.000	25%	30%
\$ 60.000	25%	55%
\$ 50.000	20%	75%
\$ 40.000	10%	85%
\$ 20.000	10%	95%
\$ 0	5%	100%

In questo caso, l'impresa potrà evidenziare in bilancio un beneficio fiscale di \$ 60.000 in quanto è questo l'importo del beneficio fiscale più elevato tra quelli (nell'esempio riportato in tabella, \$ 0, \$ 20.000, \$ 40.000 e \$ 50.000) che abbiano più del 50 per cento di probabilità cumulative di essere effettivamente realizzati in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

La differenza tra il beneficio fiscale di \$ 60.000 riportato ai fini civilistici e quello pieno indicato in dichiarazione comporterà la corrispondente evidenziazione in bilancio di una maggiore imposta.

5. Le strategie di pianificazione fiscale

Il FIN 48 specifica che, ai fini della rilevazione delle imposte differite secondo il principio contabile stabilito dal FAS 109, anche le strategie di pianificazione fiscale di un'impresa devono - al pari di qualsiasi altra *tax position* - soddisfare i requisiti di rilevazione e quantificazione del beneficio fiscale sopra discussi.

Ai fini del FAS 109, si considerano "strategie di pianificazione fiscale" quelle azioni che:

- un'impresa potrebbe altrimenti non intra-

prendere, ma che di fatto vengono poste in essere per consentire il recupero di perdite fiscali pregresse che, diversamente, rimarrebbero inutilizzate, oppure per beneficiare di altri crediti fiscali (ad esempio, per imposte pagate all'estero) riportati a nuovo;

- siano prudenziali e fattibili, vale a dire intraprese dal *management*, nell'interesse dell'impresa e non comportanti implicazioni negative per l'impresa;

- diano vita ad imposte differite attive.

6. Differenze con gli IAS/IFRS

Le decisioni prese, con il FIN 48, dal FASB circa la contabilizzazione delle prese di posizione fiscale incerte, divergono dalle modifiche proposte nel giugno 2005 dall'*International Accounting Standard Board* (IASB) al Principio contabile internazionale IAS 37 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*).

In base a tali proposte di modifica allo IAS 37, nella quantificazione delle imposte differite attive e passive secondo i principi IFRS andrebbero riflesse tutte le incertezze fiscali utilizzando una

media ponderata delle probabilità che tutti gli esiti di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria possano effettivamente realizzarsi.

In tal modo, in un bilancio IFRS potrebbero evidenziarsi dei benefici per una presa di posizione fiscale incerta che, invece, non soddisferebbero il requisito del *more likely than not* previsto dai GAAP.

Di conseguenza, a seguito dell'adozione del FIN 48, le imprese che riconciliano il proprio bilancio dai GAAP statunitensi agli IFRS europei, o viceversa, potrebbero registrare delle differenze tra i bilanci redatti in base ai due diversi principi.

7. Conclusioni

Mentre il sistema normativo italiano si è sempre caratterizzato per l'ingerenza della normativa fiscale sulla normativa civilistica per la redazione del bilancio, negli Stati Uniti tali interferenze sono state tradizionalmente minime.

Il FIN 48 ha di fatto ingigantito l'importanza di un attento studio degli aspetti fiscali dell'attività di

un'impresa. In ciò, peraltro, non è dato ravvisare una sia pure parziale ingerenza della normativa fiscale su quella civilistica.

Non viene pregiudicata la possibilità, infatti, di dedurre o assoggettare ad imposizione alcuni costi o ricavi attraverso apposita variazione in sede di dichiarazione dei redditi, senza confermare lo stesso trattamento ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio.

Ciò, tenendo conto anche del fatto che il concetto di *more likely than not* da adottarsi ai fini contabili secondo il FIN 48 non sia necessariamente lo stesso da utilizzare ai fini fiscali.

In ogni caso, l'approfondimento della validità della politica fiscale di un'impresa richiesto dal FIN 48, oltre a permettere un miglior raffronto e comparabilità dei bilanci, dovrebbe anche consentire a poste di bilancio tradizionalmente di dubbia realizzabilità, come le imposte differite, di soddisfare i canonici requisiti di certezza e realizzabilità dell'informativa societaria.

il fisco

Nelle librerie specializzate o con richiesta diretta all'Editore

Laboratorio per i Controlli
sulle Gestioni di Fondi Pubblici

COGEST

L'EVASIONE FISCALE: UNA GUERRA ANCORA DA VINCERE

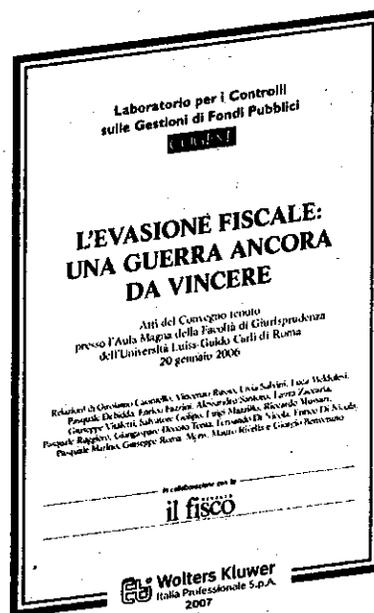
Relazioni di Girolamo Caianiello, Vincenzo Russo, Livia Salvini, Luca Meldolesi, Pasquale Debidda, Enrico Fazzini, Alessandro Santoro, Laura Zaccaria, Giuseppe Vitaletti, Salvatore Golino, Luigi Mazzillo, Riccardo Mussari, Pasquale Ruggiero, Giangaspere Donato Toma, Fernando Di Nicola, Enrico Di Nicola, Pasquale Marino, Giuseppe Roma, Mons. Mauro Rivella e Giorgio Benvenuto

Compilare e spedire insieme alla fotocopia del versamento di € 20,00 sul c/c postale n. 61844007 o con assegno bancario non trasferibile intestato a
Wolters Kluwer Italia Professionale S.p.A.
Viale Maresciallo Pilsudski, 124
00197 Roma
(Tel. 06.32.17.538 - Fax 06.32.17.466)

CEDOLA RICHIESTA VOLUME di pagg. 336, € 20,00
L'EVASIONE FISCALE: UNA GUERRA ANCORA DA VINCERE

Nome	Cognome	
P. Iva	Cod. Fisc.	
Residente in Via	Città	c.a.p.
Prov.	Firma	

Wolters Kluwer
Italia Professionale S.p.A.



Pagg. 336 - Euro 20,00