

Profili applicativi correlati al “disinquinamento” del bilancio d'esercizio

di Stefano Fiorentino e Mauro Travaglione

L'analisi della Circolare Ires n. 27/E del 31.05.2005 offre lo spunto per esprimere alcune riflessioni sulla nuova disciplina fiscale che ha recepito l'esigenza del legislatore civilistico di “disinquinare” il bilancio dalle interferenze fiscali. Il D. Lgs. 17.01.2003 n. 6, tra l'altro, ha infatti introdotto una rilevante novità in tal senso in seguito all'abrogazione dell'art. 2426, 2° comma, del Codice Civile, sancendo cioè in modo inequivocabile la necessità di un “puro” approccio civilistico nella redazione del bilancio delle società E' utile ricordare, sul punto, che l'art. 2426, 2° comma, del Codice Civile, aggiunto dall'art. 2-bis, comma 2, D.L. 29 giugno 1994, n. 416, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1994, n. 503, così recitava: “è consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie”(1).

Diretta conseguenza dell'abrogazione di tale comma è l'obbligatorietà della redazione dei bilanci in conformità delle sole disposizioni civilistiche e non anche di quelle tributarie con la conseguente impossibilità di imputare a conto economico le rettifiche di valore e gli accantonamenti che non sono iscrivibili civilisticamente. Tale codificazione normativa, ed il principio in essa sotteso, rappresentano il punto di arrivo di un percorso di progressiva “riappropriazione” della normativa civilistica in tema di redazione del bilancio rispetto alle sempre più numerose “interferenze fiscali”, già avviato con l'abrogazione delle voci 24) “Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie” e 25) “Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie” dell'art. 2424 Cod. Civ. La modifica apportata all'art. 2426 Cod. Civ. è stata formalmente recepita dal legislatore tributario, che ha apportato alcune importanti modifiche alle regole generali di determinazione del reddito d'impresa. Si osservi infatti l'art. 109, comma 4, che, a decorrere dal 01.01.2004 con l'entrata in vigore del D. Lgs. 12.12.2003 n. 344 ha modificato e sostituito il previgente art. 75, comma 4. In primo luogo si rileva che il legislatore dell'Ires ribadendo quanto già contenuto nella disposizione pregressa con l'assunto: “le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza...” conferma in via generale la necessità di una previa imputazione in bilancio dei costi al fine della loro deducibilità fiscale. La parte successiva della norma (art. 109, comma 4, lett. b), peraltro, introduce una rilevante deroga a tale “principio” con specifico riferimento ai componenti negativi di reddito di tipo valutativo. Gli scopi di tale disposizione sono bene illustrati nella relazione di accompagnamento al decreto di riforma fiscale, laddove si sottolineava la necessità di adeguare la normativa fiscale all'avvenuta abrogazione dell'art. 2426, comma 2, cod. civ. per facilitare una concreta attuazione di tale disposizione anche sul piano della normativa tributaria. In tal senso si chiariva altresì che nella scelta adottata in concreto si era privilegiata un'interpretazione ampia della nozione di “rettifiche di valore e accantonamenti fiscali”, comprensiva non solo delle misure aventi esplicita finalità sovvenzionale, come ad esempio gli ammortamenti anticipati, ma anche di tutti quei componenti di tipo valutativo, correlati a regimi di determinazione forfetaria del reddito imponibile, così da garantire in modo ampio l'eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio di esercizio(2).

Quale primo profilo applicativo delle norme così individuate, si segnala che il pieno recepimento degli effetti precettivi indotti dalla modifica dell'art. 2426 del Cod. Civ., impone, sul piano civilistico-contabile, sia la necessità di eliminare le c.d. imputazioni pregresse, derivanti da interferenze fiscali avvenute negli esercizi precedenti da “disinquinare” nel bilancio chiuso successivamente al 30/09/2004, sia, ovviamente, l'impossibilità di procedere a nuove iscrizioni in bilancio di “tipo fiscale”; tali profili, poi, vanno contemperati con la possibilità concessa dalla norma fiscale di “gestire” un sistema differenziato per la deduzione (extra-contabile) dal reddito d'impresa di ammortamenti, altre rettifiche di valore ed accantonamenti per importi non imputati al conto

economico.

Si osservino preliminarmente gli effetti correlati al disinquinamento delle imputazioni pregresse. L'Organismo italiano di contabilità (OIC) con il documento n. 1 ha ribadito l'obbligatorietà di procedere all'eliminazione dal bilancio dei costi privi di rilevanza civilistica, ed imputati per mere ragioni fiscali a conto economico. Il "disinquinamento", da applicare ai bilanci chiusi fino al 30.09.2004, deve pertanto riguardare i costi imputati a conto economico per i quali è stata data indicazione della loro rilevanza fiscale al punto 14 della Nota Integrativa da redigere ai sensi dell'art. 2427 cod. civ. introdotto con l'art. 2-bis, comma 3, D.L. 29 giugno 1994, n. 416, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1994, n. 503 che ha abrogato all'art. 2424 Cod. Civ. la voce 24) ".....". Il documento contabile richiamato, imponeva, tra l'altro, l'indicazione dei "motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico". Di conseguenza non è necessario procedere a "disinquinamenti" per le partite contabilizzate nei precedenti esercizi che trovano sostanziale coincidenza tra valutazione civile e fiscale del componente negativo e che, pertanto, non costituiscono formalmente una interferenza fiscale del bilancio. E' lo stesso documento OIC 1, in ogni caso, che indica che devono essere eliminati: "quegli accantonamenti e rettifiche di valore che nei bilanci degli esercizi precedenti erano stati considerati privi di una giustificazione civilistica attraverso l'esplicita indicazione in Nota Integrativa della loro esclusiva valenza fiscale".

Le voci dello stato patrimoniale da analizzare per individuare la presenza di eventuali rettifiche da effettuare per ripristinare il corretto valore civile, sono essenzialmente le seguenti contenute nell'art. 2424 cod. civ.:

- B II) Immobilizzazioni immateriali;
- B II) Immobilizzazioni materiali;
- B III 1) Immobilizzazioni finanziarie – partecipazioni;
- C I) Rimanenze;
- C II) Crediti.

Stabilita la necessità di procedere al disinquinamento delle interferenze pregresse, bisogna valutare con quale trattamento contabile procedere. Sempre il documento OIC 1 raccomanda di procedere alla rilevazione degli effetti pregressi del disinquinamento con imputazione al conto economico sotto la voce E20 (Proventi straordinari), da effettuarsi all'inizio del periodo d'imposta, per poi procedere alla rilevazione della correlata imposta differita con imputazione al conto economico sotto la voce E21 (Oneri straordinari).

Tali rilevazioni dovrebbero assumere rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, tuttavia la tassazione può essere "sospesa" in virtù di quanto previsto dall'art. 4, comma, 1, lett. h) del D.Lgs. n. 344/2003, che consente l'applicazione anche a tali poste del regime di cui all'art. 109, comma 4, lett. b). L'Agenzia delle Entrate⁽³⁾ sembra ritenere obbligatorio tale regime di sospensione ritenendo le rilevazioni effettuate "neutre ai fini fiscali". Se l'impresa intende procedere alla loro "sterilizzazione", quindi, è necessario operare una variazione in diminuzione per un valore pari al disinquinamento rilevato alla voce E20, e ad una variazione in aumento per un valore pari alla correlata imposta differita rilevata alla voce E21. Il documento OIC 1 ritiene tale comportamento conforme sia a quanto richiamato dal principio contabile n. 29: Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, sia alle disposizioni della IV direttiva CEE, art. 31, recepite dal D. Lgs. 87/1992 all'art. 7: "Criteri per la redazione dei conti del bilancio.

[6] La situazione dei conti alla data di apertura dell'esercizio corrisponde a quella confluita nel bilancio approvato relativo all'esercizio precedente.

Tale documento non ritiene applicabili i principi contabili internazionali (IAS 8) secondo i quali si dovrebbe operare attraverso l'accredito dei saldi all'inizio dell'esercizio 2004 ad una riserva del patrimonio netto, senza transitare dal conto economico, in quanto contrastanti con la disposizione di cui alla citata disposizione di cui all'art. 31, lett. f) della IV

Direttiva.

Anche la Banca d'Italia ha osservato, in merito alla corretta modalità di rilevazione in bilancio degli effetti del "disinquinamento fiscale", che le imputazioni derivanti da modifiche a criteri di redazione e/o valutazione di bilanci che producono variazioni di valori negli aggregati dello stesso, devono essere rilevate nel conto economico, evidenziando nelle voci straordinarie la parte formatasi nei precedenti esercizi.

Una tale conclusione, tuttavia, se intesa quale unica alternativa legittimamente percorribile, peccerebbe forse di eccessiva "rigidità". E' stato pure sottolineato, infatti, che il disinquinamento in esame è vicenda occasionale e straordinaria, come tale non ricollegabile in modo diretto ai criteri contabili enunciati per effettuare variazioni di valutazioni, o correzioni. Valorizzando il profilo della "eccezionalità", può essere sostenuto che al fine di rappresentare gli effetti del disinquinamento del bilancio per le pregresse interferenze fiscali, è possibile "stornare" le poste fiscali presenti in bilancio mediante la loro diretta imputazione ad una riserva di patrimonio, al netto delle corrispondenti imposte differite, in applicazione del principio contabile n.25. Tale trattamento contabile, tra l'altro, conforme al dettato del già richiamato principio internazionale IAS 8, è stato espressamente ritenuto dalla Commissione Europea, nella relazione di accompagnamento alla Direttiva 2003/51/CE, non incompatibile con la IV Direttiva (4).

La soluzione consigliata dal documento OIC 1 (e dalla Banca d'Italia), in ogni caso, produce come diretta conseguenza un risultato d'esercizio migliore rispetto a quello ottenibile applicando il metodo della diretta imputazione al patrimonio netto.

Chiariti tali aspetti generali, è opportuno esaminare gli effetti di tale "disinquinamento", nell'ipotesi specifica in cui si proceda all'imputazione a conto economico dei proventi straordinari derivanti dal disinquinamento delle interferenze pregresse, e nel contempo si decida di beneficiare del regime di cui all'art. 109, comma 4, lett. b). In tale ipotesi rimane irrisolto, sia alla stregua della normativa "a regime" di cui agli artt. 96 e 109, sia osservando le disposizioni transitorie di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 344/2003, il regime di tali proventi straordinari al fine dell'applicazione del pro-rata generale di indeducibilità IRES. Interpretando infatti letteralmente gli artt. 96 e 109, comma 5, del Tuir, dal momento che tali proventi straordinari "non concorrono a formare il reddito" e non sono considerati tra quelli esclusi dal pro rata, gli stessi andrebbero computati nel rapporto di indeducibilità di cui all'art. 96. Tuttavia da un'attenta lettura di entrambe le norme richiamate, opportunamente valorizzata in virtù di criteri di interpretazione logico-sistematica delle medesime disposizioni unitamente a quelle che hanno statuito la disciplina del disinquinamento fiscale del bilancio, è possibile giungere a conclusioni diverse.

In merito a tale questione è utile osservare preliminarmente che dal meccanismo di indeducibilità di cui all'art. 96 sono esclusi quei componenti positivi che, pur non concorrendo a formare il reddito dell'esercizio, concorreranno a formare il reddito di esercizi successivi in virtù di una diversa imputazione temporale delle norme fiscali e/o di meccanismi legali di sospensione d'imposta. Si vedano in tal senso le disposizioni di cui all'art. 96, comma 2, lettera a) (sopravvenienze attive "rateizzate") e lettera c) (plusvalenze "rateizzate"). In linea con tale logica applicativa la precedente formulazione della disposizione (già art. 63 del Tuir) escludeva espressamente dal meccanismo del pro rata anche gli interessi di mora accantonati in sospensione d'imposta ai sensi dell'art. 71 del medesimo Tuir (ante riforma). Alle considerazioni sulla finalità applicativa dell'art. 96, va aggiunto inoltre che il regime che consente la non immediata tassazione delle somme corrispondenti al disinquinamento delle interferenze fiscali è, come già chiarito in precedenza, sicuramente riconducibile ad un meccanismo legale di sospensione di imposta ai sensi degli art. 109, comma 4 del Tuir e art. 4, comma 1, lettera h, del D.Lgs. n. 344/2003. Tutte le osservazioni evidenziate confermano che, alla stregua di una corretta interpretazione logico sistematica dell'art. 96, i proventi straordinari in oggetto, imputati a conto economico e debitamente inseriti nel meccanismo di sospensione d'imposta di cui all'art. 109, comma 4 del Tuir, non vanno considerati nel pro rata generale IRES. Quale ulteriore conferma della soluzione interpretativa proposta, si rileva infine che una diversa interpretazione condurrebbe ad una ingiustificata ed illegittima discriminazione delle diverse tecniche contabili adottabili per disinquinare il bilancio (imputazione a conto economico, come

consigliato dall'OIC e dalla Banca d'Italia, ovvero rilevazione nello stato patrimoniale). La soluzione aversata, infatti, porrebbe l'art. 96 in diretto contrasto con i richiamati artt. 109 del Tuir e 4 del D.Lgs. n. 344/2003, inducendo, paradossalmente, un forte condizionamento fiscale nella diverse modalità contabili di "disinquinamento" del bilancio civile.

Un ulteriore profilo che può manifestare alcune criticità applicative concerne la gestione del regime di sospensione d'imposta de quo successivamente alla deduzione extracontabile di componenti valutativi.

Al fine di evitare la distribuzione ai soci di somme che non hanno subito alcun prelievo a carico della società erogante, la normativa contenuta nell'art.109, comma 4, del TUIR, ha previsto testualmente che: "In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. L'ammontare dell'eccedenza è ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti, che hanno concorso alla formazione del reddito.....".

La stessa Agenzia delle Entrate(5) ha chiarito che la norma prevede un regime di sospensione d'imposta realizzata per "massa" senza apporre vincoli alle specifiche riserve esistenti in bilancio, con la conseguenza che l'impresa è libera di distribuire utili e riserve eccedenti, ma incorre nella tassazione qualora tali distribuzioni intacchino il livello di patrimonio netto che funge da copertura dei benefici fiscali. La recente circolare 27/E del 31.05.2005 ha ribadito che, stante il dato letterale della norma che fa testualmente riferimento alle "riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale" , possono essere utilizzate a copertura delle deduzioni extracontabili operate tanto le riserve di utili, con la sola esclusione della riserva legale, quanto le riserve di capitali.

La norma, in sostanza, attribuisce una specifica rilevanza fiscale, quale "potenziale" componente positivo del reddito d'impresa, alla "eccedenza" di ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti dedotti fiscalmente rispetto a quelli imputati a conto economico. La tassazione è però solo eventuale in caso di distribuzione, in quanto l'eccedenza è assoggettata ad imposta solo se e nella misura in cui, ridotta dell'importo corrispondente all'imputazione di imposte differite sui componenti dedotti in eccedenza, risulti superiore alle restanti riserve che permangono nel patrimonio netto, maggiorate degli utili d'esercizio e con esclusione della riserva legale. A tal proposito si rileva che se lo scopo (dichiarato nella Relazione governativa) è quello di impedire la distribuzione di redditi detassati ai soci, non si comprende l'esclusione della riserva legale dal computo in oggetto. E' auspicabile, a tal proposito, l'approvazione dello stesso schema di Decreto Legislativo recante "disposizioni correttive ed integrative del decreto legislativo 12 dicembre 2003 n. 344" approvato il 18 marzo 2005 dal consiglio dei ministri che all'art. 3, comma 8, lett. b) contiene la soppressione delle parole "diversa dalla riserva legale". In ogni caso nell'ambito della vigenza di tale normativa occorre accedere ad una accezione "restrittiva" di riserva legale, circoscritta alla sola quota degli accantonamenti obbligatori per legge con esclusione degli eventuali accantonamenti a riserva legale effettuati in eccedenza ai limiti minimi previsti dalla legge (1/5 del capitale per il codice civile). In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate(6) che nell'analizzare le disposizioni riguardanti le società cooperative, ha specificato che non può essere utilizzato per la copertura delle deduzioni extracontabili la parte di riserva legale costituita con le destinazioni minime previste dalla legge, anche se in bilancio tale riserva include, senza separata indicazione, le destinazioni volontarie eccedenti tale limite minimo. La stessa circolare specifica, inoltre, che la parte eccedente potrà essere utilizzata a copertura delle deduzioni extracontabili a condizione che sia possibile ricostruirne il suo esatto ammontare.

Sempre la circolare 27/E del 31.05.2005 ha chiarito che in caso di distribuzione di utili è sufficiente tenere memoria dell'importo complessivo delle deduzioni extracontabili operate, al netto delle relative imposte differite e verificare la persistenza in patrimonio di riserve

almeno pari alle deduzioni extracontabili.

L'eventuale eccedenza tassabile va ulteriormente ridotta nella misura in cui, eventuali componenti negativi dedotti e non imputati in bilancio, risultano poi successivamente assoggettati a tassazione attraverso l'imputazione di componenti di reddito correlati agli stessi beni, nonché della successiva tassazione di accantonamenti precedentemente dedotti anche se non imputati in bilancio, come avviene per la quota di accantonamento al fondo rischi su crediti che diviene successivamente tassabile per sopravvenuta eccedenza rispetto al 5% dei crediti di cui all'art.106, comma 1, DPR 917/86.

Di particolare complessità è l'eliminazione dal bilancio di ammortamenti anticipati applicati a beni acquistati con contributi statali direttamente collegabili ad essi (c.d. contributi in conto impianti)(7).

E' utile ricordare, infatti, che i principi contabili nazionali redatti dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri, e per l'esattezza il documento n. 16, prevedono la possibilità di utilizzare due modalità di contabilizzazione:

metodo patrimoniale: contabilizzando il contributo in diretta deduzione del costo del bene e quindi calcolare le quote di ammortamento sulle immobilizzazioni al netto del contributo;

metodo reddituale: riscontando i contributi in proporzione alla durata degli investimenti in beni strumentali cui si riferiscono.

L'applicazione del metodo sub a), rispettoso del dettato normativo del D.P.R. 917/86, permette di effettuare il disinquinamento come nei classici casi di ammortamenti anticipati.

L'applicazione del metodo sub b) è di particolare complessità applicativa, in quanto nel bilancio è presente un "artificio" contabile rappresentato dall'appostazione dei contributi sotto la voce "risconti passivi". Procedendo a disinquinare il bilancio da ammortamenti anticipati effettuati, è da tener presente che quota parte di tali ammortamenti sono stati riscontati nel conto economico sotto la voce altri ricavi. La rilevazione in bilancio degli ammortamenti anticipati con la creazione di un "fondo ammortamento anticipato" può dare origine ad una applicazione non neutrale del meccanismo di disinquinamento.

A dimostrazione della non neutralità fiscale, si consideri tale ipotesi:

Costo di acquisto di un bene ammortizzabile euro 1.000

Finanziamento ricevuto per l'acquisto euro 500

Aliquota applicata 20%

Metodo patrimoniale

Contabilmente si avranno le seguenti rilevazioni:

Il bene ammortizzabile (B.A.) viene iscritto in bilancio al netto del contributo ricevuto

Al bene viene applicato sia l'ammortamento ordinario (A.O.) che l'ammortamento anticipato (A.A.). (Per chiarezza espositiva sia il fondo ammortamento ordinario - F.A.O. – ed il fondo ammortamento anticipato – F.A.A. – viene esposto nel passivo dello Stato Patrimoniale, anziché in deduzione del costo del bene ai sensi della vigente normativa europea)

c) Per procedere a disinquinare il bilancio è necessario imputare il saldo del fondo ammortamento anticipato sotto la voce E 20) Proventi straordinari (P.S.). Tale rilevazione, come già detto, assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, tuttavia la tassazione può essere "sospesa" in virtù di quanto previsto dall'art. 4, comma, 1, lett. h) del D. Lgs. n. 344/2003.

d) Infine è necessario imputare a conto economico le imposte differite in conformità del principio contabile 25

Metodo reddituale:

Contabilmente si avranno le seguenti rilevazioni:

Il bene ammortizzabile (B.A.) viene iscritto in bilancio al lordo del contributo ricevuto e recependo il principio contabile n. 16 il contributo ricevuto viene contabilizzato sotto la voce Risconti Passivi (R.P.)

Al bene viene applicato sia l'ammortamento ordinario (A.O.) che

l'ammortamento anticipato (A.A.). (Per chiarezza espositiva sia il fondo ammortamento ordinario - F.A.O. – ed il fondo ammortamento anticipato – F.A.A. – viene esposto nel passivo dello Stato Patrimoniale, anziché in deduzione del costo del bene ai sensi della vigente normativa europea)

E' necessario riscontare il contributo ricevuto in proporzione alla durata dell'investimento appostando la contropartita nei ricavi sotto la voce altri ricavi. Tale rilevazione è necessaria sia per la quota di ammortamento ordinaria (A.R.O.) sia per la quota di ammortamento anticipato (A.R.A.)

d) Per procedere a disinquinare il bilancio è necessario imputare il saldo del fondo ammortamento anticipato sotto la voce E 20) Proventi straordinari (P.S.). Tale rilevazione, come già detto, assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, tuttavia la tassazione può essere "sospesa" in virtù di quanto previsto dall'art. 4, comma, 1, lett. h) del D. Lgs. n. 344/2003.

E' necessario, inoltre, rettificare la voce risconti passivi della quota di ricavi riscontata imputando l'importo sotto la voce E 21) Oneri straordinari (O.S.).

Tale rilevazione non può rappresentare un componente negativo di reddito e pertanto va riportata nelle variazioni in aumento in sede di dichiarazione annuale.

f) Infine è necessario imputare a conto economico le imposte differite in conformità del principio contabile 25

E' evidente la non neutralità fiscale dei due metodi esaminati, infatti il metodo patrimoniale, rispettoso del dettato normativo del D.P.R. 917/86, permette di effettuare il disinquinamento come nei classici casi di ammortamenti anticipati ed usufruire della "sospensione" dell'imposta, da operare attraverso una variazione in diminuzione nel modello di dichiarazione, nel rispetto del l'art. 4, comma, 1, lett. h) del D. Lgs. n. 344/2003. L'applicazione del metodo reddituale, indicato dal principio contabile n. 16 redatto dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri rischia di diventare oggi penalizzante da un punto di vista tributario, in quanto l'onere straordinario derivante dal disinquinamento non è ricompreso tra gli elementi negativi di reddito e pertanto va riportato nelle variazioni in aumento in sede di dichiarazione annuale.

La descritta mancanza di neutralità fiscale potrebbe essere eliminata solo nel caso in cui si dovesse ritenere la sospensione dell'imposta applicabile oltre che ai componenti positivi di reddito, anche alle variazioni in aumento necessarie al disinquinamento del bilancio. Se si accettasse tale ipotesi, si dovrebbe operare una ulteriore variazione in diminuzione pari alla precedente variazione in aumento, che peraltro, non appare contemplata nel dettato normativo

Per completezza di analisi si fa presente che nei casi prospettati è necessario procedere a compilare il quadro EC della dichiarazione dei redditi dove indicare:

- a) Gli ammortamenti anticipati calcolati;
- b) I valori civili e fiscali dei fondi di ammortamento

Note

(1) Per un'analisi delle questioni connesse a tale modifica formulate in fase di studio delle modifiche: GALLO F., *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa nella relazione del bilancio d'esercizio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pag. 3 e ss.; ZIZZO G., *Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa*, *ivi*, pagg. 497 ss.. Successivamente ma in ogni caso prima dell'entrata in vigore dell'IRES, vedi FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma dell'imposta sulle società (Ires)*, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, I, pagg. 921 ss.

Su tali aspetti vedi anche: CORRADI A. LEOTTA M., *Ires – eliminazione*

dal bilancio delle interferenze fiscali , in *Rass. Trib.* , 2004, pag. 1021 e ss.

(2) RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile* , in *Riv. dir. trib.* , 2004, I, pagg. 368 e 369; TABET G. *I lavori della Commissione Gallo con particolare riferimento al tema del disinquinamento del bilancio*, in *Fisco*, 2003, pag. 6068; ROSSI RAGAZZI F., *L'eliminazione delle interferenze fiscali nella redazione del bilancio di esercizio* , ivi, pag. 6858.

(3) Agenzia delle Entrate, Circolare del 31 maggio 2005, n.27/E.

(4) Sulla necessità di iscrizione in bilancio delle imposte differite si veda NUZZO E., *La rappresentazione nei documenti contabili delle imposte anticipate e differite*, in *Rass. Trib.*, 1995, pagg. 211 ss.

(5) Agenzia delle Entrate, circolare del 16 giugno 2004 n.25/E.

(6) Agenzia delle Entrate, circolare del 15 luglio 2005 n. 34

(7) Per un approfondimento vedi: TRAVAGLIONE M., *Disciplina tributaria ed imputazione dei contributi alle imprese per la Legge 1992, n.488* , in *Dir. Prat. Trib.* , 6/2003, pag. 1427 e ss.