

Orientamenti preliminari Assirevi in tema di IFRS (OPI N. 10)

Valutazione successiva delle imposte differite (attive e passive) sulle differenze temporanee sorte in sede di transizione agli IFRS

In sede di prima redazione di bilanci redatti secondo principi IFRS sono sorti aspetti applicativi di non facile, né univoca soluzione.

Assirevi, pertanto, non può ignorare che: (i) esistono tali aspetti applicativi, che sono oggetto di scelte da parte delle imprese, (ii) l'organismo preposto a fornire interpretazioni in tema di IFRS non si è ancora pronunciato in materia, (iii) le Associate chiamate a valutare tali aspetti applicativi nell'ambito dell'attività di revisione richiedono indicazioni per un comportamento tecnico motivato e omogeneo.

Gli orientamenti preliminari Assirevi in tema di IFRS non hanno l'obiettivo di definire principi contabili, né interpretazioni degli stessi, in quanto tale ruolo non compete ad Assirevi, ma prendono in esame le tematiche applicative più rilevanti e urgenti, ne riassumono gli aspetti principali e propongono, a beneficio dei revisori che si trovano ad affrontarle in pratica, soluzioni che al momento riscuotono il maggior consenso.

Oggetto

In sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali IFRS (cosiddetta First Time Adoption – FTA), le imprese hanno proceduto a rilevare gli effetti del cambiamento di principi contabili nel patrimonio netto in ossequio al principio IFRS 1.11. In taluni casi, la rilevazione dei suddetti effetti ha determinato l'iscrizione, nel rispetto del principio contabile internazionale IAS 12, della fiscalità differita (attiva e passiva) sulle differenze temporanee tra il valore di bilancio (determinato in base degli IFRS) delle attività e passività risultanti alla data di FTA e il relativo valore fiscale, applicando le aliquote IRES e IRAP in vigore a quella data. La contabilizzazione degli effetti fiscali differiti ha interessato il patrimonio netto (di apertura) ai sensi del citato IFRS 1.11. Si puntualizza che, in presenza delle specifiche circostanze previste dal principio, il soggetto neo-utilizzatore può aver utilizzato la facoltà prevista nel principio IFRS 1.17 che permette la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali al fair value quale sostituto del costo, generando, anche in questo caso, una differenza temporanea assoggettata al calcolo di imposte differite. Inoltre, in sede di FTA talune imprese possono aver iscritte alcune voci, per le quali gli specifici IAS/IFRS di riferimento richiedono la diretta imputazione ad una specifica riserva di patrimonio netto (ad es. la riserva a fronte di titoli disponibili per la vendita oppure la riserva relativa a coperture di flussi di cassa); anche su queste voci sono state iscritte imposte differite.

La movimentazione della riserva di patrimonio netto sorta in fase di FTA è disciplinata dall'art. 7 del D.Lgs. 38/2005.

Ai sensi di IAS 12, le imposte differite (attive e passive) rilevate alla data di transizione sono, analogamente alle imposte differite relative a tutte le altre differenze temporanee, periodicamente misurate in base all'aliquota applicabile al momento dell'annullamento delle differenze temporanee ad esse connesse.

Il principio IAS 12.61 prevede che *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.* Come noto, il principio IFRS 1 non ha previsto particolari regole sulla transizione agli IFRS per quanto attiene agli effetti dell'applicazione di IAS

12¹. Essi sono stati rilevati nel patrimonio netto alla data di transizione. Pertanto, in caso di variazione dell'aliquota fiscale o di annullamento della differenza temporanea per effetto di un riallineamento tra la base fiscale e la base contabile è necessario stabilire se le variazioni delle imposte differite sulle differenze temporanee sorte in fase di FTA (e non ancora annullate alla data di bilancio) debbano essere rilevate nel conto economico o nel patrimonio netto.

Principi Contabili IFRS di riferimento

Ai fini della determinazione del corretto trattamento contabile delle variazioni di imposte differite sulle differenze temporanee sorte in sede di FTA occorre tener presente che il par. 11 di IFRS ha richiesto l'iscrizione delle rettifiche di FTA e, conseguentemente, delle relative imposte differite direttamente nel patrimonio netto alla stregua di un aggiustamento "una tantum" del patrimonio netto iniziale (alla data di transizione) per riflettere gli effetti dell'applicazione di principi contabili (IFRS) diversi dai precedenti principi contabili "locali" utilizzati alla stessa data. La suddetta regola è stata enunciata in maniera generalizzata per tutte le differenze (qualitative e/o quantitative) determinate, a livello patrimoniale, dai nuovi modelli contabili (IFRS) rispetto ai previgenti principi contabili "locali". Fanno eccezione a questa imputazione generalizzata a patrimonio netto, le rettifiche conseguenti a specifiche imputazioni a patrimonio netto richieste dagli specifici IAS/IFRS di riferimento (vedasi i casi sopra indicati). Si puntualizza che la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali al fair value quale sostituto del costo (cosiddetto *deemed cost*) ha anch'essa interessato genericamente il patrimonio netto al pari delle altre normali rettifiche di FTA, non costituendo ai fini IFRS una specifica imputazione a patrimonio netto, quale sarebbe stata se fosse stata effettuata in applicazione dello specifico modello richiesto dallo IAS 16.

La regola prevista da IAS 12.61 sopra indicata deve, pertanto, essere inquadrata nel contesto dei principi contabili IFRS selezionati ed applicati dopo la data di transizione; in altri termini, essa deve essere applicata nei casi in cui il modello contabile di base prevede la specifica imputazione a patrimonio netto degli effetti di misurazione delle attività e passività e, di conseguenza, anche gli effetti fiscali relativi alle eventuali differenze temporanee sorte ed annullate devono essere rilevati nel patrimonio netto. Pertanto, la regola di IAS 12.61 deve essere applicata solo per le differenze temporanee sorte dopo la data di transizione nella misura in cui l'applicazione continuativa dei principi contabili IFRS sia idonea a generare effetti contabili da rilevare secondo la regola di IAS 12.61².

Trattamenti contabili

Le variazioni (rimisurazioni) delle imposte differite (attive e passive) sulle differenze temporanee sorte in fase di FTA (e non ancora annullate alla data di bilancio) devono essere rilevate nel conto economico. Le uniche eccezioni a tale regola riguardano le differenze temporanee relative a voci iscritte direttamente a patrimonio netto in sede di FTA in applicazione di modelli contabili di base che prevedono tale imputazione (si veda Nota 2 in calce per i relativi esempi).

FEBBRAIO 2008

¹ Le sole eccezioni all'applicazione retrospettiva di IAS 12 derivano da IAS 12.15 e IAS 12.24 sulle differenze temporanee al momento della rilevazione iniziale di talune attività o passività.

² E' il caso, ad esempio, dei modelli contabili di IAS 39.55.b. per gli Strumenti finanziari disponibili per la vendita (AFS) e di IAS 16.31 (Revaluation model).