

OIC 25: IMPOSTE SUL REDDITO

Fiscalità corrente e differita

***Le novità da legislazione COVID: sospensione ammortamenti,
rivalutazione e riallineamento***

OIC 25: Imposte sul reddito

OBIETTIVO: definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

DEFINIZIONI	
Reddito imponibile	L'utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti (dovute).
Risultato civilistico	Risultato ante imposte, conto economico art. 2435 c.c. (A-B +-C +- D)
Aliquota media effettiva	Onere fiscale / Risultato civilistico
Onere fiscale	Imposte di competenza = Σ imposte correnti, differite e anticipate

OIC 25: Imposte sul reddito - definizioni

<p>Onere fiscale teorico</p>	<p>Risultato civilistico * 24% onere teorico I.RE.S. Risultato civilistico * 3,9% onere teorico I.R.A.P.</p>
<p>Passività imposte differite</p>	<p>Le imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili</p>
<p>Attività per imposte anticipate</p>	<p>Imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.</p>
<p>Differenza temporanea (2 tipi)</p>	<p>La differenza, alla data di riferimento del bilancio, tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.</p>

*OIC 25: Imposte sul reddito - definizioni***1) Imponibili
negli esercizi
successivi**

Differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di 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.

Le differenze temporanee imponibili generano imposte differite, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e, dunque, la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

OIC 25: Imposte sul reddito - definizioni

<p>2) Deducibili negli esercizi successivi</p>	<p>Differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di 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. Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.</p>
<p>Differenza permanente</p>	<p>Differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi (indeducibilità e non imponibilità definitiva).</p>

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

<p>C II 5 bis Crediti tributari</p>	<p>Accoglie gli ammontari certi e determinati per i quali la società ha un diritto al realizzo tramite rimborso o compensazione, quali ad esempio: i crediti per eccedenze d'imposte correnti per i quali è stato richiesto il rimborso; l'IVA a credito da portare a nuovo; le ritenute a titolo di acconto subite all'atto della riscossione di determinati proventi; gli acconti eccedenti il debito tributario per imposte correnti.</p>
<p>C II 5 ter Imposte anticipate</p>	<p>Accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi o al riporto a nuovo delle perdite fiscali. <u>Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo.</u></p>

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

B 2 Fondi per imposte anche differite	Accoglie le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata, derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari; nonché le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporanee imponibili.
D 12 Debiti tributari	Accoglie le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e di quelli precedenti (IRES, IRAP ed eventuali imposte sostitutive delle stesse) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo. La voce accoglie, altresì, le ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio. Sono esposti al netto degli acconti.

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

I crediti ed i debiti tributari devono essere articolati in entro ed oltre l'esercizio.

La ripartizione avviene secondo quanto precisato nel prg. 22 OIC 15 per i crediti e 23-24 OIC 19 per i debiti.

Per i crediti occorre far riferimento alla loro scadenza legale, tenuto anche conto dell'orizzonte temporale ragionevole in cui si ritiene di poter riscuotere il credito (v. rimborsi).

Anche per i debiti il riferimento è alla loro scadenza legale, tenuto conto anche di eventi verificatisi entro la data di chiusura del bilancio. Nel caso in cui la sostituzione di un prestito a breve con un prestito a lungo termine si concluda tra la data di riferimento del bilancio e la data di formazione del bilancio, il debito continua a essere classificato come esigibile entro l'esercizio successivo. Se rilevante, tale evento è illustrato nella nota integrativa secondo quanto previsto dall'OIC 29 per i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (v. rateizzazioni perfezionate dopo il 31/12).

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

<p>Conto economico Voce 20</p>	
<p>a) Imposte correnti</p>	<p>Le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio . La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità).</p>
<p>b) Imposte relative ad esercizi precedenti</p>	<p>Le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 fondi "per imposte, anche differite" o dalla voce D12 "debiti tributari", a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti"). La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.</p>

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

<p>Conto economico Voce 20</p>	
<p>c) Imposte differite e anticipate</p>	<p>‘+’ accantonamento al fondo per imposte differite e l’utilizzo delle attività per imposte anticipate; ‘-’ imposte anticipate e l’utilizzo del fondo imposte differite. La somma algebrica concorre ad identificare nella voce 20, l’importo complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell’esercizio. Si riportano sia le imposte dell’esercizio, che quelle provenienti da esercizi precedenti. Attenzione: Le imposte anticipate e differite sono rilevate rispettivamente come proventi o oneri del conto economico (voce 20), salvo che l’imposta derivi da un’operazione o un fatto rilevato direttamente al patrimonio netto o da un’operazione straordinaria (ad esempio fiscalità differita su rivalutazione solo civilistica).</p>

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Bilanci in forma ordinaria contenuto della nota integrativa art. 2427, comma 1, n. 14, c.c.

«un apposito prospetto contenente:

- la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- 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”.

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Bilanci in forma ordinaria, abbreviata e micro, contenuto della nota integrativa art. 2427, comma 1, n. 9, c.c.

«l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati».

Nel fornire le informazioni di cui al numero 9 dell'articolo 2427, la nota integrativa descrive le motivazioni in virtù delle quali non è stato iscritto un fondo imposte, pur in presenza di accertamenti o contenziosi con le autorità fiscali.

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Attenzione (prg. 94):

L'articolo 2423 comma 4 del codice civile prevede che “non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Prospetti per la
rappresentazione in nota
integrativa secondo l'OIC



Prospetti ex articolo 2427, n. 14 codice civile

Rilevazione delle imposte differite e anticipate ed effetti conseguenti

A) Differenze temporanee		IRES	IRAP
Differenze temporanee deducibili:			
...			
Differenze temporanee imponibili:			
...			
<i>Differenze temporanee nette</i>			
B) Effetti fiscali (aliquota fiscale applicabile XX%)			
Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio	A		
Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio precedente	B		
Imposte differite (anticipate) dell'esercizio	A-B		

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Prospetti per la
rappresentazione in nota
integrativa secondo l'OIC



Informativa sull'utilizzo delle perdite fiscali

	Esercizio precedente		Esercizio corrente	
	Ammontare delle perdite fiscali	Effetto fiscale (aliquota X%)	Ammontare delle perdite fiscali	Effetto fiscale (aliquota X%)
Perdite fiscali dell'esercizio di esercizi precedenti				
Totale				
Perdite fiscali a nuovo recuperabili con ragionevole certezza				
Imposte anticipate rilevate				

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Prospetti per la
rappresentazione in nota
integrativa secondo l'OIC



Riconciliazione tra l'onere fiscale corrente e l'onere fiscale teorico (IRES)

Risultato prima delle imposte				
Onere fiscale teorico (aliquota 27,5%)				
Differenze temporanee imponibili in esercizi successivi				
<i>Esempio: Plusvalenze patrimoniali</i>				
Totale				
Differenze temporanee deducibili in esercizi successivi				
<i>Esempio: Accantonamento per rischi su cause legali in corso</i>				
Totale				
Rigiro delle differenze temporanee da esercizi precedenti				
Totale				
Differenze che non si riverteranno negli esercizi successivi				
Totale				
Imponibile fiscale				
Imposte correnti sul reddito dell'esercizio				

OIC 25: Imposte sul reddito – rappresentazione in bilancio

Prospetti per la
rappresentazione in nota
integrativa secondo l'OIC



Determinazione dell'imponibile IRAP

Differenza tra valore e costi della produzione		
Costi non rilevanti ai fini IRAP		
Totale		
Onere fiscale teorico (aliquota XX%)		
Differenza temporanee deducibili in esercizi successivi		
Differenze temporanee imponibili in esercizi successivi		
Imponibile IRAP		
IRAP corrente per l'esercizio		

Riconciliazione tra l'aliquota fiscale applicabile e l'aliquota fiscale media effettiva

	200X	20X+1
Aliquota fiscale applicabile	%	%
Effetto delle variazioni in aumento (o diminuzione) rispetto all'aliquota applicabile:		
Redditi esenti	%	%
Dividendi	%	%
Costi indeducibili	%	%
Altre differenze permanenti	%	%
Aliquota fiscale media effettiva	%	%

La presente tabella è riferita alla sola IRES; non si è tenuto conto dell'IRAP considerata la sua particolare natura.

OIC 25: Imposte sul reddito – rilevazione (competenza)

Imposte correnti

Alla fine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, la società determina l'ammontare delle imposte. Il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio.

DARE	CE 20 a	I.RE.S. corrente
DARE	CE 20 a	I.R.A.P. corrente
AVERE	SP D 12	Erario c/ I.RE.S.
AVERE	SP D 12	Erario c/ I.R.A.P.

Imposte correnti

Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte in esercizi precedenti risulta eccedente (carente) rispetto all'ammontare dovuto, la differenza positiva (negativa) è imputata a conto economico nella voce 20.

Esempio:

La società nel 2019 ha ricevuto un accertamento I.RE.S. relativo all'esercizio 2017 che reca un addebito complessivo pari a 100k e decide di accantonare al fondo l'importo di 80k.

Il 30/6/2020 in parziale accoglimento del ricorso, il Giudice tributario ridetermina la pretesa in 60k.

Le rilevazioni contabili sono

31/12/2019			
DARE	CE 20 b	I.RE.S. esercizi precedenti	80
AVERE	SP B 2	Fondo per imposte	80
30/6/2020			
DARE	SP B 2	Fondo per imposte	20
AVERE	CE 20 b	I.RE.S. esercizi precedenti	20

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Le differenze definitive non generano fiscalità differita (ad esempio variazioni in aumento conseguenti a spese delle autovetture, spese telefoniche, spese totalmente indeducibili, ecc., nonché variazioni in diminuzione conseguenti a plusvalenze pex, proventi finanziari soggetti a ritenuta a titolo di imposta, contributi a fondo perduto COVID, ecc.)

Il presupposto è l'esistenza di differenze temporanee.

Esempi differenze temporanee imponibili fissate dal TUIR:

- ❖ Articolo 86: frazionamento tassazione plusvalenze sino a 5 esercizi se i beni sono stati posseduti per almeno tre anni.
- ❖ Articolo 88, comma 2: frazionamento tassazione indennità assicurative.
- ❖ Articolo 88, comma 3, lettera b): frazionamento tassazione contributi.
- ❖ Articolo 109, comma 6: tassazione per cassa degli interessi di mora.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempio fiscalità differita art. 86 TUIR

Costo storico		1.000
Fondo ammortamento		800
Valore netto contabile		200
Prezzo di vendita		400
Plusvalenza		200
I.R.E.S.	24%	48

Frazionamento tassazione plusvalenza

Anno	2020	2021	2022	2023	2024	TOTALI
Quota	40	40	40	40	40	200
I.R.E.S.	9,6	9,6	9,6	9,6	9,6	48

31/12/2020	accantonamento imposte differite					
DARE	CE 20 c	I.R.E.S. differita	38,4			
AVERE	SP B 2	Fondo I.R.E.S. differita	38,4	Valore dal 2021 al 2024		
31/12/2021	assorbimento imposte differite (da ripetere sino al 2024)					
DARE	SP B 2	Fondo I.R.E.S. differita	9,6			
AVERE	CE 20 c	I.R.E.S. differita anni precedenti	9,6			

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempio fiscalità differita art. 109, comma 6: in data 31/3/2020 viene emessa una fattura per interessi di mora pari a 1.000 euro, l'incasso avviene in data 31/3/2021.

I.RE.S.	24%	240	fiscalità differita	
31/12/2020	accantonamento imposte differite			
DARE	CE 20 c	I.RE.S. differita		240
AVERE	SP B 2	Fondo I.R.E.S. differita		240
31/12/2021	assorbimento imposte differite			
DARE	SP B 2	Fondo I.R.E.S. differita		240
AVERE	CE 20 c	I.RE.S. differita anni precedenti		240

Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate

Attenzione

Le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- ❖ esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- ❖ negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempi differenze temporanee deducibili fissate dal TUIR:

Articolo 95, comma 5: deducibilità secondo il principio di cassa allargato dei compensi agli amministratori.

Articolo 99, comma 1: deducibilità per cassa delle imposte deducibili.

Articolo 99, comma 3: contributi ad associazioni sindacali o di categoria non pagati.

Articolo 102, commi 1 e 2: ammortamenti civilistici dei beni materiali maggiori delle aliquote fissate dal DM 1988.

Articolo 102, comma 6: eccedenza spese di manutenzione rispetto al 5% del valore dei cespiti.

Articolo 106, comma 1: svalutazione civilistica dei crediti maggiore di quella fiscalmente riconosciuta.

Articolo 109, comma 7: interessi passivi di mora maturati, ma non pagati.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempio imposte anticipate articoli 95, comma 5; 99, comma 1; 109, comma 7:

DESCRIZIONE	Bilancio 2020	PAGAMENTI		
		2020	2021	2022
TARI	1.000	800	200	
Compenso AU	24.000	22.000	2.000	
Interessi passivi di mora	10.000	-	5.000	5.000
Totali			7.200	5.000
I.RE.S.	24%		1.728	1.200
31/12/2020				
accantonamento imposte anticipate				
AVERE	CE 20 c	I.RE.S. anticipata		2.928
DARE	SP C 5 ter	Credito I.RE.S. anticipata		2.928
31/12/2021				
assorbimento imposte anticipate				
AVERE	SP C 5 ter	Credito I.RE.S. anticipata		1.728
DARE	CE 20 c	I.RE.S. anticipata		1.728
31/12/2021				
assorbimento imposte anticipate				
AVERE	SP C 5 ter	Credito I.RE.S. anticipata		1.200
DARE	CE 20 c	I.RE.S. anticipata		1.200

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempio imposte anticipate articolo 102, comma 6:

Valore beni strumentali			50.000
Plafond spese di manutenzione		5%	2.500
Manutenzioni telefoni	500	80%	400
Manutenzioni autovetture	3.000	20%	600
Manutenzioni varie	4.000	100%	4.000
Totale			5.000
Manutenzioni deducibili 2020			2.500
Ecceденza			2.500
I.RE.S. differita		24%	600
Deduzione 2021	500	24%	120
Deduzione 2022	500	24%	120
Deduzione 2023	500	24%	120
Deduzione 2024	500	24%	120
Deduzione 2025	500	24%	120
Totali	2.500		600

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita

Esempio imposte anticipate articolo 102, comma 6:

31/12/2020	accantonamento imposte anticipate		
AVERE	CE 20 c	I.RE.S. anticipata	600
DARE	SP C 5 ter	Credito I.RE.S. anticipata	600
31/12/2021	assorbimento imposte anticipate (da ripetere sino al 2025)		
AVERE	SP C 5 ter	Credito I.RE.S. anticipata	120
DARE	CE 20 c	I.RE.S. anticipata	120

Le imposte anticipate possono derivare anche dal riporto a nuovo delle perdite fiscali.

Attenzione:

- ❖ le perdite fiscali non generano un credito nei confronti dell'erario;
- ❖ il beneficio connesso al loro riporto è 'potenziale', in quanto subordinato all'esistenza di futuri redditi imponibili dai quali scomputare le perdite.

Tale beneficio va iscritto in bilancio (rilevazione imposte anticipate da perdite fiscali) solo se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi, quindi solo se sussiste la ragionevole certezza del futuro recupero delle imposte anticipate iscritte in bilancio. L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita da perdite fiscali

Quando iscriverle?

- ❖ quando esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o;
- ❖ quando vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita da perdite fiscali

Vanno monitorate ad ogni assestamento di bilancio: un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.

OIC 25: Rilevazione fiscalità differita da legislazione covid

Alcuni interventi previsti dal Legislatore per fronteggiare la pandemia possono assumere rilievo ai fini della fiscalità differita:

- ❖ sospensione degli ammortamenti;
- ❖ rivalutazione dei beni;
- ❖ riallineamento dei valori civilistici e fiscali.

Sospensione degli ammortamenti - art. 60 DL 104 del 2020

Comma 7-bis:

- CHI? A favore dei soggetti che non adottano i principi contabili internazionali
- COSA? Si tratta di una deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, ovvero la possibilità di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.
- COME? La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma e' imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.

Comma 7-ter: si tratta di una facoltà che, se esercitata, obbliga alla costituzione di RISERVA INDISPONIBILE di utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. La riserva viene alimentata:

- ❖ utile dell'esercizio
- ❖ riserve di utili di esercizi precedenti
- ❖ riserve di capitali
- ❖ utili degli esercizi successivi

Comma 7-quater: informativa in nota integrativa che dia conto:

- ❖ delle ragioni della deroga
- ❖ dell'iscrizione e dell'importo della riserva indisponibile
- ❖ dell'influenza sulla rappresentazione di bilancio

Sospensione degli ammortamenti - art. 60 DL 104 del 2020

- Comma 7-quinquies: la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico.
- Ciò fa emergere un profilo di fiscalità differita passiva conseguente alla DIFFERENZA TEMPORANEA, che determina la necessità di iscrivere una passività per imposte differite pari alle imposte che saranno pagate negli esercizi in cui tale differenza temporanea sarà riassorbita, ovvero per le imposte che dovranno pagarsi negli esercizi successivi.

Sospensione degli ammortamenti - art. 60 DL 104 del 2020

- traslazione del piano di ammortamento: la quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico dell'esercizio successivo, prolungando di un anno il piano di ammortamento originario;

Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	
Quota amm.to	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	
Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Quota amm.to con deroga	10.000	10.000	0	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000

- 2) rideterminazione del piano di ammortamento: nell'impossibilità dell'estensione della vita utile del bene (es. vincoli contrattuali, tecnici o legislativi), le quote di ammortamento degli esercizi successivi verranno incrementate in modo da accogliere l'ammortamento non operato nell'esercizio 2020.

Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Quota amm.to	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Quota amm.to con deroga	10.000	10.000	0	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.428,5	11.429,0

Sospensione degli ammortamenti - le scritture contabili

➤ Costituzione riserva: ammortamento sospeso 10.000,00/utile di esercizio 25.000,00

1. Utile superiore all'ammortamento non effettuato

Utile di esercizio	a	Diversi		25.000,00
		Riserva di utili disponibile ¹⁵	15.000,00	
		Riserva di utili l. 126/2020 ¹⁶	10.000,00 ¹⁷	

2. Utilizzo riserve disponibili anni precedenti

Riserva di utili disponibile anni precedenti	a	Riserva di utili l. 126/2020		10.000,00
---	---	------------------------------	--	-----------

3. Utilizzo riserve disponibili anni successivi

Anno 2020

Riserva di utili disponibile anni precedenti	a	Riserva di utili I. 126/2020	5.000,00
--	---	------------------------------	----------

Anno 2021 o successivi

Utile d'esercizio 2021 o anni successivi	a	Diversi	...
		Riserva di utili I. 126/2020	5.000,00
		Altre Riserve	...

1. Esercizio facoltà al 100% con traslazione del piano:

Situazione Ante

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2021	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2022	50.000,00 €	20%	10.000,00 €

Situazione Post

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	0%	0,00 €
2021	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2022	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2023	50.000,00 €	20%	10.000,00 €

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Differenza temporanea è pari a 10.000,00 € (quota di ammortamento) che determina un accantonamento per imposte differite di complessivi 2.790,00 €, di cui 2.400,00 € a titolo di IRES (24%) e 390,00 € a titolo di IRAP (3.9%):

Imposte differite	a	F.do imposte differite	2.790,00
-------------------	---	------------------------	----------

Costituzione della riserva indisponibile pari alla quota non ammortizzata al netto delle poste accantonate (es. utile di 50.000,00 €):

Utile di esercizio	a	Diversi	50.000,00
		Riserva indisponibile	7.210,00
		Riserva legale	2.500,00
		Riserva statutaria.	40.290,00

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Quando la quota di ammortamento del 2020 verrà riassorbita nel 2023 si procederà a svincolare la riserva

31/12/2023 - 10.000,00 *

<u>Riserva indisponibile</u>	a	<u>Riserva statutaria</u>	7.210,00
------------------------------	---	---------------------------	----------

Nell'esercizio 2023, in ragione dell'indeducibilità fiscale degli ammortamenti sospesi contabilmente nel 2020, le imposte correnti saranno più alte di quelle di competenza. Si procederà, pertanto, alla rettifica utilizzando il fondo imposte accantonato:

<u>F.do imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>	2.790,00
-------------------------------	---	--------------------------	----------

2) Esercizio facoltà al 100% a parità di vita utile:

Situazione Ante

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2021	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2022	50.000,00 €	20%	10.000,00 €

Situazione Post

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	0%	0,00 €
2021	50.000,00 €	30%	15.000,00 €
2022	50.000,00 €	30%	15.000,00 €

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Differenza temporanea è pari a 10.000,00 € (quota di ammortamento) che determina un accantonamento per imposte differite di complessivi 2.790,00 €, di cui 2.400,00 € a titolo di IRES (24%) e 390,00 € a titolo di IRAP (3.9%):

<u>Imposte differite</u>	a	<u>F.do imposte differite</u>	2.790,00
--------------------------	---	-------------------------------	----------

Costituzione della riserva indisponibile pari alla quota non ammortizzata al netto delle poste accantonate (es. utile di 50.000,00 €):

<u>Utile di esercizio</u>	a	<u>Diversi</u>	50.000,00
		Riserva indisponibile	7.210,00
		Riserva legale	2.500,00
		Riserva statutaria.	40.290,00

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Quando la quota di ammortamento del 2020 verrà riassorbita nel 2021 e 2022 si procederà a svincolare la riserva:

31/12/2021

<u>Riserva indisponibile</u>	a	<u>Riserva statutaria</u>	3.605,00
------------------------------	---	---------------------------	----------

31/12/2022

<u>Riserva indisponibile</u>	a	<u>Riserva statutaria</u>	3.605,00
------------------------------	---	---------------------------	----------

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Sempre in due esercizi vi sarà lo storno delle imposte differite a riduzione di quelle correnti, in ragione della quota riassorbita nel singolo esercizio:

31/12/2021 - 5.000,00 € * 27,90%

<u>F.do imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>	1.395,00
-------------------------------	---	--------------------------	----------

31/12/2022 - 5.000,00 € * 27,90%

<u>F.do imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>	1.395,00
-------------------------------	---	--------------------------	----------

3) *Esercizio facoltà al 50% a parità di vita utile:*

Situazione Ante

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2021	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2022	50.000,00 €	20%	10.000,00 €

Situazione Post

Anno	Costo storico	% Ammortamento	Quota Ammortamento
2018	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2019	50.000,00 €	20%	10.000,00 €
2020	50.000,00 €	10%	5.000,00 €
2021	50.000,00 €	25%	12.500,00 €
2022	50.000,00 €	25%	12.500,00 €

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Differenza temporanea è pari a 5.000,00 € (quota di ammortamento) che determina un accantonamento per imposte differite di complessivi 1.395,00 €, di cui 1.200,00 € a titolo di IRES (24%) e 195,00 € a titolo di IRAP (3.9%):

Imposte differite	a	F.do imposte differite	1.395,00
-------------------	---	------------------------	----------

Costituzione della riserva indisponibile pari alla quota non ammortizzata al netto delle poste accantonate (es. utile di 50.000,00 €):

Utile di esercizio	a	Diversi	50.000,00
		Riserva indisponibile	3.605,00
		Riserva legale	2.500,00
		Riserva statutaria.	43.895,00

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Quando la quota di ammortamento del 2020 verrà riassorbita nel 2021 e 2022 si procederà a svincolare la riserva:

31/12/2021

<u>Riserva indisponibile</u>	a	<u>Riserva statutaria</u>	1.802,50
------------------------------	---	---------------------------	----------

31/12/2022

<u>Riserva indisponibile</u>	a	<u>Riserva statutaria</u>	1.802,50
------------------------------	---	---------------------------	----------

Sospensione degli ammortamenti - esempio iscrizione riserva e fiscalità differita

Sempre in due esercizi vi sarà lo storno delle imposte differite a riduzione di quelle correnti, in ragione della quota riassorbita nel singolo esercizio:

31/12/2021 - 2.500,00 € * 27,90%

<u>F.do imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>	697,50
-------------------------------	---	--------------------------	---------------

31/12/2022 - 2.500,00 € * 27,90%

<u>F.do imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>	697,50
-------------------------------	---	--------------------------	---------------

Rivalutazione beni d'impresa - art. 110 DL n. 104 del 2020

PROFILO SOGGETTIVO

I soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio

- ❖ imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e agli enti pubblici e privati
- ❖ società ed enti non residenti ed alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni
- ❖ la rivalutazione può essere effettuata sia dai soggetti in contabilità ordinaria, e quindi tenuti alla redazione del bilancio, sia da quelli in contabilità semplificata. Stante l'espresso riferimento ai soggetti in contabilità semplificata, deve ritenersi che sono esclusi dalla rivalutazione quei soggetti che determinano forfetariamente il reddito.

PROFILO OGGETTIVO

Possono essere oggetto di rivalutazione i beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019;

- ❖ per i soggetti in **contabilità semplificata**, i beni che risultano acquisiti entro il 31 dicembre 2019 dal registro dei beni ammortizzabili (ove istituito) e dal registro degli acquisti tenuto ai fini IVA;
- ❖ il **rapporto di controllo o di collegamento** sussista almeno dalla fine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999 e continui a sussistere ininterrottamente alla data di chiusura dell'esercizio nel cui bilancio o rendiconto la rivalutazione viene effettuata;
- ❖ la rivalutazione può avvenire **per singolo bene o partecipazione** e non per categorie omogenee;

MODALITA'

- ❖ QUANDO? La rivalutazione è eseguita nel **bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui al 31 dicembre 2019**. Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.
- ❖ COME? I valori **non possono in nessun caso superare** i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri (valore d'uso o valore di mercato). Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione.

Rivalutazione beni d'impresa - art. 110 DL n. 104 del 2020

MODALITA'

- ❖ **ISTITUZIONE RISERVA DI RIVALUTAZIONE:** il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione. Sono consentiti i seguenti utilizzi:
 - Per copertura perdite
 - Può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile, decisione eseguita dopo novanta giorni dall'iscrizione al registro delle imprese (salvo opposizione dei creditori)
 - In caso di utilizzazione non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria

Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita

Riconoscimento EFFETTI FISCALI:

- ❖ Imposta sostitutiva pari al 3% del valore rivalutato;
- ❖ il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita;
- ❖ nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione;

Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita

Riconoscimento EFFETTI FISCALI:

Affrancamento saldo attivo di rivalutazione:

- ❖ La riserva appositamente costituita potrà, in tutto o in parte, essere affrancata con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva pari delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento, da versare con le modalità previste per l'imposta sostitutiva di rivalutazione;
- ❖ In caso di mancato affrancamento la riserva costituita sarà in sospensione d'imposta e sarà oggetto di tassazione in capo alla società (dell'imposta aumentata dell'imposta sostitutiva versata) solo nel caso di distribuzione della stessa ai soci. In questo caso è attribuito alla società un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata per la rivalutazione (in questo caso il 3%);

Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita

SOLO COSTO STORICO

Costo storico 100,00 € Fondo ammortamento 60,00 € Valore netto contabile 40,00 € Valore di mercato 80,00 € Rivalutazione di 40,00 €

Rivalutazione del solo costo storico senza riconoscimento fiscale

Impianti	a	Riserva di rivalutazione	40,00
----------	---	--------------------------	-------

Rivalutazione del solo costo storico con riconoscimento fiscale

Impianti	a	Diversi	40,00
		Riserva di rivalutazione	38,80
		Debiti verso l'erario	1,20

*Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita***COSTO + FONDO**

Quote di ammortamento future $140,00 * 10\% * 4 = 56,00$

Valore residuo contabile $140,00 - 56,00 = 84,00$

Maggiore fondo di ammortamento $84,00 - 60,00 = 24,00$

Rivalutazione del costo storico e del relativo fondo di ammortamento senza riconoscimento fiscale

<hr/> Impianti <hr/>	a	<hr/> Riserva di rivalutazione <hr/>	40,00
<hr/> Riserva di rivalutazione <hr/>	a	<hr/> Fondo Amm. Impianti <hr/>	24,00

Rivalutazione beni d'impresa - contabilizzazione rivalutazione

Rivalutazione del costo storico e del relativo fondo di ammortamento con riconoscimento fiscale

Impianti	a	Diversi	40,00
		Riserva di rivalutazione	38,80
		Debiti verso l'erario	1,20
Riserva di rivalutazione	a	Fondo Amm. Impianti	24,00

*Rivalutazione beni d'impresa - contabilizzazione rivalutazione***SOLO FONDO****Rivalutazione del solo fondo ammortamento senza riconoscimento fiscale**

<u>Fondo Amm. Impianti</u>	a	<u>Riserva di rivalutazione</u>	40,00
----------------------------	---	---------------------------------	-------

Rivalutazione del solo fondo ammortamento con riconoscimento fiscale

<u>Fondo. Amm. Impianti</u>	a	<u>Diversi</u>	40,00
		Riserva di rivalutazione	38,80
		Debiti verso l'erario	1,20

Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita

Fiscalità differita sui maggiori valori dell'attivo:

- ❖ Senza riconoscimento fiscale: si genera una differenza temporanea tra i maggiori ammortamenti civilistici ed i minori ammortamenti fiscali. Le imposte differite sono computate a riduzione della riserva di rivalutazione. Negli esercizi successivi sono riversate al conto economico in misura corrispondente al loro realizzo.
- ❖ Con riconoscimento fiscale: relativamente al primo esercizio di iscrizione della rivalutazione avendo efficacia dall'esercizio successivo.

Fiscalità differita sulla riserva di rivalutazione: qualora se ne preveda un utilizzo futuro mediante la sua distribuzione, l'iscrizione della fiscalità differita va a ridurre la riserva di rivalutazione

- ❖ Nel caso in cui la riserva non sia affrancata, il regime di sospensione d'imposta cui è sottoposta determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della riserva e il suo valore fiscale, rendendosi necessaria l'iscrizione di imposte differite alla data della rivalutazione (rilevazione iniziale).

Fiscalità differita su rivalutazione solo civilistica: iscrizione imposte differite riducendo di pari importo il saldo attivo di rivalutazione

Anno	Valore contabile	%	Quota di ammortamento contabile	Fondo di ammortamento contabile	Valore fiscale	%	Quota di ammortamento fiscale	Fondo ammortamento fiscale	Differenza	Accantonamento imposte differite	Utilizzo
2018	100,00 €	10%	10,00 €	10,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	10,00 €	0,00 €		
2019	100,00 €	10%	10,00 €	20,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	20,00 €	0,00 €		
2020	140,00 €	10%	14,00 €	34,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	30,00 €	4,00 €	11,16 €	1,12 €
2021	140,00 €	10%	14,00 €	48,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	40,00 €	4,00 €		1,12 €
2022	140,00 €	10%	14,00 €	62,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	50,00 €	4,00 €		1,12 €
2023	140,00 €	10%	14,00 €	76,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	60,00 €	4,00 €		1,12 €
2024	140,00 €	10%	14,00 €	90,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	70,00 €	4,00 €		1,12 €
2025	140,00 €	10%	14,00 €	104,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	80,00 €	4,00 €		1,12 €
2027	140,00 €	10%	14,00 €	118,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	90,00 €	4,00 €		1,12 €
2028	140,00 €	10%	14,00 €	132,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	100,00 €	4,00 €		1,12 €
2029	140,00 €	5,715%	8,00 €	140,00 €	100,00 €	0%			8,00 €		2,23 €
				140,00 €							

Fiscalità differita su rivalutazione anche fiscale: non emerge fiscalità differita, salvo che per il primo esercizio

Anno	Valore contabile	%	Quota di ammortamento contabile	Fondo di ammortamento contabile	Valore fiscale	%	Quota di ammortamento fiscale	Fondo ammortamento fiscale	Differenza	Accantonamento imposte differite	Utilizzo
2018	100,00 €	10%	10,00 €	10,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	10,00 €	0,00 €		
2019	100,00 €	10%	10,00 €	20,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	20,00 €	0,00 €		
2020	140,00 €	10%	14,00 €	34,00 €	100,00 €	10%	10,00 €	30,00 €	4,00 €	1,12 €	
2021	140,00 €	10%	14,00 €	48,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	44,00 €	0,00 €		0,00 €
2022	140,00 €	10%	14,00 €	62,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	58,00 €	0,00 €		0,00 €
2023	140,00 €	10%	14,00 €	76,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	72,00 €	0,00 €		0,00 €
2024	140,00 €	10%	14,00 €	90,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	86,00 €	0,00 €		0,00 €
2025	140,00 €	10%	14,00 €	104,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	100,00 €	0,00 €		0,00 €
2027	140,00 €	10%	14,00 €	118,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	114,00 €	0,00 €		0,00 €
2028	140,00 €	10%	14,00 €	132,00 €	140,00 €	10%	14,00 €	128,00 €	0,00 €		0,00 €
2029	140,00 €	5,715%	8,00 €	140,00 €	140,00 €	8,57%	12,00 €	140,00 €	-4,00 €		1,12 €
				140,00 €							

Rivalutazione beni d'impresa - fiscalità differita

Accantonamento al 31/12/2020

<u>Riserva di rivalutazione</u>	a	<u>Fondo Imposte differite</u>
---------------------------------	---	--------------------------------

Utilizzo in misura corrispondente all'utilizzo del maggior valore (attraverso ammortamento, cessione dell'immobile, successiva riduzione per perdita di valore)

<u>Fondo Imposte differite</u>	a	<u>Imposte differite</u>
--------------------------------	---	--------------------------

Riallineamento - fiscalità differita

Nell'ambito delle procedure di rivalutazione dei beni di impresa il DL Agosto ha riproposto la possibilità di RIALLINEARE il valore fiscale dei beni materiali e immateriali iscritti in bilancio. La facoltà, in particolare, consente di adeguare il minore valore fiscale al maggiore valore contabile dei beni, ad esempio derivante da operazioni straordinarie in considerazione del regime di neutralità fiscale:

- ❖ eliminare il fondo imposte differite precedentemente, viene rilevato un provento da contabilizzare nel conto economico
- ❖ apporre un vincolo di sospensione d'imposta su riserve o capitale sociale per un ammontare corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva del 3%
- ❖ la riserva, al pari della rivalutazione, può essere affrancata