



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Enna**

IMPOSTE SUL REDDITO E FISCALITÀ DIFFERITA

Enna, 04 Aprile 2024

Dott. Marco Montesano

Imposte sul reddito e fiscalità differita

Indice

- La determinazione delle imposte sul reddito;
- Le differenze temporanee e la fiscalità differita;
- Le modalità di contabilizzazione delle imposte;
- La fiscalità anticipata sulle perdite;
- Rideterminazione della fiscalità differita;
- La dichiarazione dei redditi.

La determinazione delle imposte di esercizio

Riferimenti normativi:

- Disposizioni del Codice Civile;
- OIC n. 25 “Il trattamento contabile delle imposte sul reddito”;
- ARTT. 83 e 109 del D.P.R. 917 del 22/12/1986.



OBIETTIVO

**NEL CONTO ECONOMICO
DELL'ESERCIZIO DEVE
APPARIRE IL COSTO PER IMPOSTE DI
COMPETENZA DELL'ESERCIZIO**

Articolo 83

Determinazione del reddito complessivo

- 1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al [regolamento \(CE\) n. 1606/2002](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'[articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38](#), e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'[articolo 2435-ter del codice civile](#) che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'[articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322](#), e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. (5)

Articolo 109

Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

- 1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.
- 2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:
 - a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;
 - b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

La determinazione delle imposte di esercizio

Differenze tra risultato civilistico e reddito imponibile ai fini fiscali

DIFFERENZE PERMANENTI
(non recuperabili in futuro)

Costi / Ricavi di competenza
dell'esercizio **NON DEDUCIBILI**
o **NON IMPONIBILI**
né nell'esercizio di competenza
né in quelli futuri

DIFFERENZE TEMPORANEE

Costi ricavi di competenza economica
dell'esercizio che non rientrano
nella base imponibile dell'esercizio
in cui sono stati imputati a C.E. ma
che vi rientreranno in esercizi futuri
o vi sono già rientrati in esercizi
passati

La determinazione delle imposte di esercizio

Ai sensi dell'art. 83 del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), l'imponibile fiscale è determinato apportando al risultato economico di bilancio ante-imposte:

- + Variazioni in aumento permanenti
- - Variazioni in diminuzione permanenti

**Determinate sulla base
delle disposizioni
del T.U.I.R.**

=

REDDITO IMPONIBILE (reddito imponibile per il calcolo delle imposte di competenza).

(Modello della derivazione parziale)

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

Le differenze TEMPORANEE concorrono nel loro complesso a determinare la base di calcolo delle imposte anticipate e differite.

Il principio contabile n. 25: *le imposte sul reddito hanno la natura di oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, conseguentemente, per il principio della competenza, nel bilancio sono recepite le imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte anticipate) e quelle che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite).*

La determinazione delle imposte di esercizio

Le differenze temporanee si distinguono in

TASSABILI

DEDUCIBILI

IMPOSTE DIFFERITE

IMPOSTE ANTICIPATE

- **Componenti positivi di reddito tassabili** in esercizi successivi a quello in cui sono iscritti nel C.E.;
- [**Componenti negativi di reddito deducibili** in esercizi precedenti a quello in cui saranno iscritti nel C.E.];
- Differenze imputate direttamente a **patrimonio netto** tra il valore attribuito ad un'attività o ad una passività ed il valore riconosciuto ai fini fiscali.

- **Componenti negativi di reddito deducibili** ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al C.E.;
- [**Componenti positivi di reddito tassabili** in esercizi precedenti a quello in cui vengono imputati al C.E.];
- Riporto a nuovo di perdite fiscali.
- Differenze imputate direttamente a **patrimonio netto** tra il valore attribuito ad un'attività o ad una passività ed il valore riconosciuto ai fini fiscali.

La determinazione delle imposte di esercizio

Differenze temporanee condizioni per la rielvazione

TASSABILI

DEDUCIBILI

IMPOSTE DIFFERITE

IMPOSTE ANTICIPATE

NON DEVONO ESSERE CONTABILIZZATE SE
ESISTONO "SCARSE" PROBABILITA' CHE IL
DEBITO INSORGA.

NON DEVONO ESSERE CONTABILIZZATE
SE NON SUSSISTE LA "RAGIONEVOLE
CERTEZZA" DEL FUTURO CONEGUIMENTO
DI IMPONIBILI SUFFICIENTI A
CONSENTIRNE IL RIASSORBIMENTO

Le differenze temporanee e la fiscalità differita:

L'iscrizione in bilancio delle imposte anticipate e differite costituisce la diretta conseguenza dell'applicazione del **principio di competenza** che sovrintende alla formazione del bilancio: la rilevazione delle imposte anticipate e differite, consente di **riallineare l'utile di conto economico al reddito tassabile ai fini fiscali** mediante una "correzione" delle imposte liquidate per l'esercizio.

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

A) Imposte differite: *si tratta di imposte che saranno **pagate in futuro** e sono generate da differenze temporanee che **rinviano la tassazione**; sono imposte civilisticamente di competenza dell'esercizio. In pratica sono imputati all'esercizio costi fiscali maggiori di quelli civilistici, riducendo la tassazione; le imposte risparmiate, **saranno pagate in futuro**.*

B) Imposte anticipate – *si tratta di imposte **pagate nell'esercizio** generate da differenze temporanee che **anticipano la tassazione**; sono imposte civilisticamente di competenza di futuri esercizi. Derivano da costi civilisticamente di competenza ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi. Le imposte pagate in più nell'esercizio saranno **recuperate in futuri esercizi**.*

Imposte sul reddito e fiscalità differita

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO -

Attivo Circolante

C) II Crediti

...

4-bis) Crediti tributari

- Acconti versati Ires, Irap, Iva...
- Erario c/ritenute su c/c bancari

4-ter) Imposte anticipate

-

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO-

B) Fondi per rischi e oneri

2) Per imposte anche differite

D) Debiti

12) Debiti tributari

CONTO ECONOMICO

- Imposte sul reddito di esercizio

...

22) Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e anticipate

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

IMPOSTE DIFFERITE ALCUNI ESEMPI:

➤ Componenti positivi di reddito *tassabili in esercizi successivi* a quello in cui sono iscritti nel Conto Economico:

- ❖ Plusvalenze realizzate su beni patrimoniali e strumentali posseduti per un periodo superiore a 3 anni, per le quali l'impresa abbia optato per la tassazione in quote costanti lungo un periodo che può essere compreso tra i due e i cinque esercizi (art. 86, comma 4, TUIR);
- ❖ Quota imponibile dei dividendi iscritti in bilancio per competenza e non ancora incassati (art. 89, comma 2, TUIR);
- ❖ Contributi in conto capitale iscritti in bilancio per competenza e non ancora incassati (art. 88, comma 3, lett. b, TUIR);
- ❖ Interessi attivi di mora iscritti in bilancio per competenza e non ancora incassati (art. 109, comma 7, TUIR).

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

IMPOSTE DIFFERITE ALCUNI ESEMPI:

➤ Componenti negativi di reddito *deducibili in esercizi precedenti* a quello in cui saranno iscritti nel Conto Economico (*):

- ❖ Ammortamenti ordinari superiori all'ammortamento civile;
- ❖ Ammortamenti anticipati;
- ❖ Ammortamenti a seguito di rivalutazione di immobili (civile e civile-fiscale);
- ❖ Accantonamenti fiscali superiori alla previsione civile:
 - per rischi su crediti ex art. 106 TUIR;
 - per lavori ciclici di manutenzione ex art. 107.1;
 - per spese di ripristino o sostituzione di beni gratuitamente devolvibili ex art. 107.2.

(*) Fino al 31/12/2007.

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

IMPOSTE ANTICIPATE ALCUNI ESEMPI (1/2):

- Componenti negativi di reddito *deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi* a quello in cui vengono imputati a Conto Economico per effetto delle limitazioni fiscali:
 - ❖ Amm.ti fiscali di beni immateriali/materiali inferiori alla quota prevista ex artt. 102-103 TUIR.
 - ❖ Accantonamenti fiscali inferiori alla previsione civilistica:
 - per rischi su crediti ex art. 106 TUIR;
 - ❖ Spese di manutenzione contabilizzate in C.E. eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili, deducibili in quote costanti nei cinque esercizi successivi al sostenimento (art. 102, comma 6, TUIR);
 - ❖ Costi fiscalmente deducibili per cassa, quando il pagamento è successivo alla competenza:
 - compensi amministratori;
 - oneri fiscali e contributivi;
 - interessi passivi di mora.

Le differenze temporanee e la fiscalità differita

IMPOSTE ANTICIPATE ALCUNI ESEMPI (2/2):

- ❖ Spese relative a studi e ricerche, che possono essere facoltativamente dedotte in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei successivi ma non oltre il quarto, invece che interamente nell'esercizio in cui sono state iscritte nel C.E. (art. 108, comma 1 TUIR);
- ❖ Spese di pubblicità e propaganda che possono essere facoltativamente dedotte in quote costanti nell'esercizio del sostenimento e nei quattro successivi, invece che interamente nell'esercizio in cui sono state iscritte nel C.E. (art. 108, comma 2, TUIR);
- ❖ Riporto a nuovo perdite fiscali.

Le differenze temporanee e la fiscalità differita: il caso dell'IRAP

Con la Legge Finanziaria 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008) è stato di fatto abrogato l'art. 11-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto Irap) che, come noto, estendeva al tributo regionale le regole dettate dal TUIR in materia di determinazione del reddito d'impresa.

Sul piano operativo, ai fini IRAP, le differenze temporanee su cui calcolare la fiscalità differita sono diverse da quelle rilevanti ai fini IRES, a causa della specificità delle norme IRAP in materia di imponibilità e di deducibilità.

Il calcolo delle imposte correnti e differite

L'ALIQUOTA PER LA DETERMINAZIONE DELLA FISCALITA' DIFFERITA:

Le imposte differite devono essere calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee in base all'aliquota d'imposta prevedibilmente applicabile al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno.

Il principio contabile n. 25: *le imposte differite e le imposte anticipate devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.*

Il calcolo delle imposte correnti e differite

LE DIFFERENZE TEMPORANEE E PERMANENTI NEL BILANCIO: SCRITTURE CONTABILI.

Di seguito è riportato un esempio di determinazione della fiscalità differita e di rappresentazione in bilancio secondo quanto previsto dal punto n. 14) dell'art. 2427 codice civile e dal principio contabile nazionale n. 25.

Si considerino i primi due esercizi della società **“Alfa S.p.A.”**:

- nell'esercizio 31/12/n esistono solo eventi che hanno avuto origine nell'esercizio stesso;
- nell'esercizio 31/12/n+1, invece, sono considerati sia gli eventi che hanno origine nell'esercizio, sia gli eventi che sono stati originati nell'esercizio precedente.

Il calcolo delle imposte correnti e differite

ESERCIZIO 31/12/n, in sede di liquidazione delle imposte a fine esercizio si tiene conto dei seguenti dati:

IRES

Risultato *ante* imposte da Conto Economico: **€. 15.000;**

Differenze temporanee

Deducibili:

- Spese di manutenzione eccedenti il 5%: **€. 1.300;**
- Compensi ad amministratori di competenza ma non corrisposti: **€. 2.000;**

Imponibili:

- Plusvalenza rateizzabile in 5 esercizi: **€. 1.000;**

Differenze permanenti

- Costi non deducibili: **€. 200;**

Acconti versati per il periodo d'imposta 31/12/n: **€. 1.800;**

Ritenute d'acconto su interessi attivi c/c bancari: **€. 15;**

Nell'esempio si ipotizza l'assenza dell'IRAP.

Il calcolo delle imposte correnti e differite

Il calcolo delle imposte comprende:

- le imposte correnti;
- le imposte differite, sulla base dell'aliquota IRES pari al 24,00%;

UTILE ANTE IMPOSTE DA CONTO ECONOMICO	Imponibile	€. 15.000
		Fiscalità differita
		IRES
<u>Variazioni in aumento:</u>		
- Spese di manutenzione 5%	1.300	357,50
- Compensi ad amministratori	2.000	550
<u>-Variazioni in diminuzione:</u>		
- Plusvalenze rateizzate (4/5)	(800)	(220)
<u>Differenze permanenti:</u>		
- Costi non deducibili	200	
REDDITO IMPONIBILE	17.700	687,50
IRES corrente 24,00% di €. 17.700	(4.867,50)	
IMPOSTE ANTICIPATE (IRES)		907,50
IMPOSTE DIFFERITE (IRES)		(220)
IMPOSTE TOTALI	(4.180)	

Il calcolo delle imposte correnti e differite

IL DETTAGLIO DELLA FISCALITA' DIFFERITA ISCRITTA NEL BILANCIO DELL'ESERCIZIO al 31/12/n E' IL SEGUENTE:

IMPOSTE ANTICIPATE:

Compensi ad amministratori non corrisposti: €. 2.000

- Imposte anticipate Ires: €.550 relative all'esercizio 31/12/n+1

Spese di manutenzione eccedenti il 5%: €. 1.300

- Imposte anticipate: €.357,50 relative ai seguenti esercizi:

ANNO	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5
Differenze temporanee deducibili	260	260	260	260	260
Imposte anticipate Ires	71,50	71,50	71,50	71,50	71,50

La contabilizzazione delle imposte

IRES

Le scritture contabili dell'esercizio 31/12/n sono le seguenti:

1) Imposte correnti IRES	a	Debiti tributari		4.867,50
2) Crediti per imposte anticipate	a	Imposte anticipate IRES		907,50
3) Imposte differite IRES	a	Fondo imposte differite		220
4) Debiti tributari	a	Acconti versati Ires		1.800
5) Debiti tributari	a	Rit. d'acc.to su interessi c/c bancari		15

La contabilizzazione delle imposte

Pagamento delle imposte:

Il 30 giugno dell'esercizio n+1, scade il versamento delle imposte dovute a saldo per il periodo di imposta al 31/12/n, e il versamento del primo acconto dovuto per il periodo di imposta al 31/12/n+1, nella misura pari al 50% del 100% dell'imposta dovuta per l'esercizio precedente, di cui al:

- rigo **RN17 (del modello Unico SC per l'Ires), ovvero € 4.867,50 meno € 15,00**

1) Acconto Ires per l'esercizio "n+1"	a	Banca			1.941,00
2) Debiti tributari saldo esercizio "n"	a	Banca			3.052,50

La contabilizzazione delle imposte

ISCRIZIONE NEL BILANCIO D' ESERCIZIO:

Stato patrimoniale Esercizio al 31/12/n

ATTIVO:

C II-bis) Crediti tributari (per acconti versati IRES)

C II-bis) Crediti tributari (per acconti versati IRAP)

C.II.- ter) Imposte anticipate **907,50**

PASSIVO:

A) Patrimonio netto

VII Altre riserve

B) Fondi per rischi e oneri

2) per imposte, anche differite **220,00**

D) debiti tributari **3.052,50**

Conto Economico Esercizio al 31/12/n

Risultato prima delle imposte **15.000,00**

22) Imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate:

- imposte correnti (4.867,50)

- imposte differite: 687,50

❖ imposte anticipate 907,50

❖ Imposte differite (220,00)

(4.180,00)

23) Utile perdita dell'esercizio **10.820,00**

La contabilizzazione delle imposte

Prospetto di cui al punto 14) dell'art. 2427: descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione della fiscalità differita.

Descrizione delle differenze temporanee	Imposte anticipate anno "n"			Riassorbimenti anno "n+1"			Incrementi anno "n+1"			Imposte anticipate anno "n+1"		
	Imponibile	Aliquota	Imposta (a)	Imponibile	Aliquota	Imposta (b)	Imponibile	Aliquota	Imposta (c)	Imponibile	Aliquota	Imposta (a-b+c)
Differenze deducibili												
Spese manutenzione eccedente 5%	1.300	27,5%	357,50	260	27,5%	71,50	1.100	27,5%	302,5	2.140	27,50%	588,50
Compensi amministratori non corrisposti	2.000	27,5%	550,00	2.000	27,5%	550	2.100	27,5%	577,5	2.100	27,50%	577,50
Totale	3.300,00		907,50	2.260		621,50	3.200		880	4.240		1.166,00
	Imposte differite anno "n"			Riassorbimenti anno "n+1"			Incrementi anno "n+1"			Imposte differite anno "n+1"		
Differenze imponibili	Imponibili	Aliquota	Imposta (a)	Imponibile	Aliquota	Imposta (b)	Imponibile	Aliquota	Imposta (c)	Imponibile	Aliquota	Imposta (a-b+c)
Plusvalenze rateizzabili in 5 esercizi	800,00	27,5%	220	200	27,5%	55	1.200	27,5%	330	1.800	27,%	495,00
Totale	800,00		220,00	200,00		55	1.200		330	1.800		495,00

La fiscalità anticipata sulle perdite

Le perdite fiscali riportabili generano imposte differite attive in quanto il carico tributario futuro, ***solo ai fini IRES***, sarà ridotto negli esercizi di futura utilizzazione della perdita riportabile.

Secondo il già richiamato principio contabile n. 25, al fine dell'iscrizione delle imposte anticipate sulle perdite

d'esercizio, è necessario che:

- esista una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria;
- le perdite in oggetto, derivino da circostanze ben definite, e sia ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

In presenza di tali circostanze l'iscrizione delle imposte anticipate sulle perdite d'esercizio è ritenuta

obbligatoria.

Il beneficio fiscale si ottiene esclusivamente in relazione alle minori imposte che saranno versate all'Erario e quindi richiede, quale condizione necessaria per poter beneficiare di tale risparmio, della determinazione di una base imponibile fiscale positiva sufficiente a consentire l'annullamento delle imposte anticipate entro il periodo in cui è possibile usufruire del beneficio del riporto a nuovo delle perdite.

La fiscalità anticipata sulle perdite

L'art. 84 TUIR prevede che *“ la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, puo' essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.*

Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva”.

La particolarità dell'iscrizione delle imposte anticipate sulle perdite d'esercizio ha anche

indotto il codice civile a prevedere, in Nota Integrativa, al punto 14, lett. b), la redazione di un apposito prospetto contenente le seguenti informazioni: *“l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzate in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio di esercizi precedenti e le movimentazioni dell'iscrizione; l'ammontare non ancora contabilizzato e le movimentazioni della mancata iscrizione”.*

Il principio contabile sottolinea che: *“un'imposta anticipata, derivante da perdite riportabili ai fini fiscali, non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, deve essere iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono”.*

Rideterminazione della fiscalità differita per la modifica delle aliquote

Le imposte anticipate e differite **sono calcolate tenendo conto delle aliquote impositive previste per i periodi in cui le differenze temporanee saranno riassorbite.**

In particolare, come specificato dal Principio contabile OIC n.25 “ *le imposte differite e le imposte anticipate sono conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, **apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota** rispetto agli esercizi precedenti, purchè la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio”.*

Qualora si verificano **modifiche nelle aliquote d'imposta** utilizzate per il calcolo della fiscalità differita è dunque necessario procedere alla modifica della fiscalità differita iscritta negli esercizi precedenti e non ancora riassorbita sulla base delle nuove aliquote.

