

# Documento superato

Documento di ricerca n. 49

BOZZA DEL 19/3/96

## **TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE PER LO SMOBILIZZO DELLE RISERVE E FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA**

Il decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, contiene una disciplina che consente di affrancare mediante il pagamento di imposte sostitutive dell'Irpeg e dell'Ilor, all'articolo 22 le riserve ed i fondi in sospensione d'imposta nonché la differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti agevolati per effetto di specifiche norme ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, agli articoli da 23 a 26 i valori fiscalmente sospesi derivanti dai conferimenti agevolati previsti dalla legge n. 218/1990 (cosiddetta legge Amato) e all'articolo 21 i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento nelle operazioni di fusione o scissione.

### **Ambito di applicazione delle imposte sostitutive**

**1)** Le riserve e fondi che si possono smobilizzare mediante assoggettamento ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 22 del decreto legge n. 41/1995 possono raggrupparsi nelle seguenti tre categorie:

- a) Riserve e fondi in sospensione di imposta;
- b) Saldi attivi di rivalutazione monetaria;
- c) Riserve da conferimenti agevolati.

#### **a) Riserve e fondi in sospensione di imposta**

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta, con esclusione di quelli per i quali è previsto l'obbligo del reinvestimento (ad esempio, le riserve per il Mezzogiorno ai sensi del D.P.R. n. 218/1978), possono essere affrancate mediante l'assoggettamento ad imposta sostitutiva del 20 %. Esempi di tali riserve e fondi sono i seguenti:

- Riserve e fondi per sopravvenienze attive accantonate ai sensi dell'articolo 55, ultimo comma del D.P.R. 597/1973 e dell'articolo 55, comma 3, lettera b) del TUIR;

Riserve di rivalutazione monetaria ai sensi delle leggi n. 576/1975 e n. 72/1983 per le società di capitale;

Riserve da condono ai sensi delle leggi n. 516/1982 e n. 413/1991;

Riserve per ammortamenti anticipati ai sensi del comma 3 dell'articolo 67 del TUIR<sup>1</sup>

Fondo di accantonamento di cui alla legge n. 169/1983, recante agevolazioni fiscali per l'ampliamento del mercato azionario.

Fondi per rischi bancari o finanziari generali non tassati per le banche ed istituti finanziari.

## **b) Saldi attivi di rivalutazione monetaria**

I saldi attivi di rivalutazione monetaria che possono essere affrancati con assoggettamento ad imposta sostitutiva del 3 % sono quelli che furono costituiti ai sensi delle leggi n. 408/1990 e n. 413/1991.

La misura dell'aliquota di imposta sostitutiva per questi saldi attivi di rivalutazione è inferiore a quella prevista per le altre riserve o fondi in sospensione, poiché i suddetti saldi attivi erano già stati assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi delle leggi originarie. L'aliquota di imposta sostitutiva del 3 % va calcolata sull'ammontare della riserva di rivalutazione al netto dell'imposta sostitutiva pagata in passato e portata in deduzione di detta riserva.

## **c) Riserve da conferimenti agevolati**

Le operazioni di conferimento agevolato effettuate ai sensi delle leggi n. 576/1975 e n. 904/1977 possono essere rese fiscalmente libere mediante assoggettamento ad imposta sostitutiva del 20 % la differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute a seguito dei conferimenti effettuati ai sensi delle leggi sopra citate ed il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Con l'assoggettamento della suddetta differenza ad imposta sostitutiva, si ottengono i seguenti risultati:

Allineamento dei valori delle azioni o quote fiscalmente riconosciuti a quelli iscritti in bilancio;

Cessazione del regime di sospensione per le riserve e fondi costituiti a fronte dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito dei conferimenti.

**2)** Gli articoli da 23 a 26 del decreto legge n. 41/1995 consentono inoltre agli istituti di credito di versare un'imposta sostitutiva, di entità variabile a seconda delle modalità con cui furono eseguite le operazioni, per ottenere il riconoscimento fiscale dei valori fiscalmente sospesi derivanti dai conferimenti agevolati previsti dalla legge n. 218/1990 (cosiddetta legge Amato).

**3)** L'articolo 21, commi 1 e 3 del decreto legge sopra nominato consente altresì l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva del 20 % sui maggiori valori iscritti in bilancio per

---

<sup>1</sup> L'inclusione della Riserva per ammortamenti anticipati ai sensi del comma 3 dell'articolo 67 del TUIR tra le riserve ed i fondi affrancabili è prevista dalla Circolare 4 dicembre 1995, n. 310/E del Ministero delle Finanze.

effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento derivanti da operazioni di fusione o scissione deliberate anteriormente al 14 gennaio 1995, per ottenere il riconoscimento ai fini fiscali dei suddetti valori.

## **Effetti derivanti dall'applicazione delle imposte sostitutive**

All'applicazione della disciplina di affrancamento delle riserve si accompagna l'automatica cessazione dello stato di sospensione dalle imposte sul reddito e, di conseguenza, la possibilità di utilizzare le riserve ed i fondi oggetto di tassazione sostitutiva per la distribuzione o per le altre destinazioni, senza che ciò comporti alcun riflesso sulla determinazione del reddito d'impresa.

Inoltre, una volta cessato lo stato di sospensione, viene meno anche la condizione di norma richiesta dalle norme fiscali di tenere distintamente indicate in bilancio le riserve ed i fondi oggetto di sospensione, cosicché, sul piano contabile, l'impresa può ricollocare le riserve ed i fondi affrancati con successiva ratifica Assembleare del giroconto effettuato. In altre parole, le riserve ed i fondi, prima appositamente evidenziati con riferimento alla norma fiscale di sospensione, possono essere girati ad una nuova posta di patrimonio netto la cui denominazione dia conto dell'avvenuta tassazione ovvero andare ad incrementare altre voci del patrimonio netto già esistenti.

Infine, è importante sottolineare che l'applicazione del regime d'imposizione sostitutiva produce effetti di natura esclusivamente fiscale e non è quindi idonea ad eliminare i vincoli di tipo civilistico eventualmente gravanti sulle voci di patrimonio netto affrancate. Caso tipico è quello dei saldi di rivalutazione monetaria: l'assoggettamento al prelievo sostitutivo non elimina le limitazioni poste in sede civile sull'utilizzo di tali voci.

## **Contabilizzazione delle imposte sostitutive**

Il comma 10 dell'articolo 22 del decreto in esame prevede che le imposte sostitutive possano essere computate, in tutto o in parte, in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio. Su questo punto, l'odierna disciplina di affrancamento diverge da quella della precedente legge n. 408 del 1990 sopracitata, che prevedeva espressamente che le imposte sostitutive fossero prelevate direttamente dalle riserve. E' da notare che, ove l'impresa opti per la procedura di contabilizzazione a carico del patrimonio netto, la circolare ministeriale n. 310/E precisa che l'imposta sostitutiva vada imputata in diminuzione delle stesse riserve assoggettate ad imposta sostitutiva.

Né la normativa civilistica in materia di bilancio, né i principi contabili italiani fissano specifici criteri di contabilizzazione delle imposte sul reddito. I principi contabili internazionali dello I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee), a cui si fa riferimento in assenza di regole italiane, nel Documento n. 12 statuiscono al riguardo quanto segue:

par. 38: *“Le imposte dell'esercizio devono essere imputate al conto economico nella determinazione del reddito dell'impresa”;*

par. 39: *“Le imposte sul reddito relative ad un elemento che sia stato addebitato o accreditato al patrimonio netto devono essere contabilizzate nello stesso modo dell’elemento relativo e il suo ammontare deve essere indicato nella nota integrativa”.*

Il corretto trattamento contabile delle imposte sostitutive nei diversi casi sopra illustrati dipende pertanto, se si seguono i principi del Documento I.A.S. n. 12, dalle modalità di contabilizzazione che furono seguite originariamente per gli elementi (riserve) su cui gravano le imposte sostitutive. Si potranno presentare le seguenti due situazioni:

- 1) Per le riserve e fondi i cui saldi furono accreditati direttamente a patrimonio netto al momento della loro iscrizione originaria con contropartita un maggior valore dell’attivo, quali le riserve e fondi per sopravvenienze attive accantonati ai sensi dell’art. 55 (ad esempio, contributi in conto capitale), le riserve e i saldi di rivalutazione monetaria e le riserve da conferimenti agevolati, le relative imposte sostitutive dovrebbero essere addebitate a patrimonio netto, nello stesso modo delle riserve che esse contribuiscono ad affrancare. In questo modo il trattamento contabile suggerito dai corretti principi contabili è allineato a quello indicato dall’art. 22 del decreto sopra enunciato.
- 2) Per le riserve e fondi i cui saldi furono accreditati a patrimonio netto tramite il transito a conto economico, quali ad esempio le riserve per ammortamenti anticipati, e per le altre fattispecie non rientranti tra quelle illustrate nel punto 1), (ad esempio le imposte sostitutive pagate sui maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell’imputazione dei disavanzi da annullamento), le imposte sostitutive dovrebbero essere imputate a conto economico. In questi casi, il trattamento contabile suggerito dai principi contabili non è allineato a quello indicato dal decreto sopra enunciato.

Qualunque sia il trattamento contabile adottato, le imprese dovranno dare un’adeguata informativa dell’agevolazione fiscale seguita, del trattamento contabile scelto per le imposte sostitutive e delle conseguenze civilistiche e fiscali per le riserve affrancate. Nel caso in cui le imprese abbiano affrancato delle riserve rientranti nel primo gruppo ed abbiano adottato il criterio dell’imputazione in diminuzione delle riserve, la nota integrativa dovrà fornire un’informativa di questo tenore:

**“La Società ha imputato l’imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione d’imposta di Lire ..... in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio. Tale trattamento contabile, consentito dal decreto legge n. 41/95, è coerente con quello previsto dai principi contabili di riferimento.**

Nel caso in cui le imprese abbiano affrancato delle riserve rientranti nel secondo gruppo ed abbiano adottato comunque il criterio dell’imputazione in diminuzione delle riserve, la nota integrativa dovrà fornire un’informativa di questo tenore:

**“La Società ha imputato l’imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione d’imposta di Lire ..... in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio. Tale trattamento contabile è consentito dal decreto legge n. 41/95, in alternativa all’imputazione dell’onere al conto economico dell’esercizio 1995, come previsto dai**

**principi contabili di riferimento. Quest'ultimo trattamento contabile avrebbe comportato una riduzione dell'utile netto dell'esercizio di pari ammontare."**

Nel caso in cui la società avesse stanziato imposte differite a fronte dell'iscrizione della riserva per ammortamenti anticipati o di altre riserve successivamente affrancate, tali imposte differite dovranno essere accreditate a patrimonio netto o a conto economico a seconda del trattamento contabile adottato per le imposte sostitutive e per un ammontare pari alle imposte sostitutive addebitate e per l'ammontare residuo dovranno essere accreditate a conto economico nella voce "Proventi straordinari". Lo stesso trattamento contabile deve essere seguito nel bilancio consolidato per le imposte differite stanziate a fronte dello storno degli ammortamenti anticipati.

## **Trattamento in relazione della società di revisione**

Si ritiene che, se l'informativa sopra indicata fornita in nota integrativa sull'impostazione contabile adottata per le imposte sostitutive, soprattutto nel caso di loro imputazione in diminuzione delle riserve, sia corretta e completa, **si debba effettuare il richiamo di informativa** in relazione secondo le modalità e le condizioni previste nel Documento di Ricerca n. 37 del maggio 1994 dell'Assirevi, solo nel caso in cui **l'ammontare dell'imposta sostitutiva imputato in diminuzione delle riserve sia di particolare rilevanza** nel contesto del bilancio. Il richiamo di informativa, nel caso di imputazione delle imposte sostitutive in diminuzione delle riserve in contrasto con i principi contabili che ne vorrebbero l'iscrizione a conto economico, deve essere del seguente tenore:

**"Nell'esercizio la Società ha imputato l'imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione d'imposta di Lire ..... in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio, così come consentito dal decreto legge n. 41/95. Per tale aspetto, nell'espressione del nostro giudizio abbiamo fatto riferimento alla suddetta norma speciale ancorché in conflitto con la disciplina generale del bilancio che prevede l'imputazione di tale onere a conto economico. Quest'ultima impostazione avrebbe comportato una riduzione dell'utile netto dell'esercizio di pari ammontare".**

Resta confermato che non è più necessario, neppure nelle revisioni volontarie, inserire nella relazione della società di revisione il paragrafo intermedio prima del giudizio previsto dal Documento di Ricerca Assirevi n. 26, in cui indicare il fatto che, nel caso in cui norme civilistiche speciali consentano un trattamento contabile difforme da quello previsto dai principi contabili, nell'espressione del giudizio si è fatto riferimento alle specifiche norme di legge ed indicato gli effetti nel paragrafo 3. Tale indicazione è da ritenersi sostituita dal richiamo di informativa formulato nel modo sopra indicato.