

AREA SITO: BLOG
CATEGORIA: Novità fiscali
TITOLO: Nuova opportunità per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta
DATA: 03 febbraio 2025
AUTORE: dott.ssa Marta Mattiello



Il decreto legislativo di riforma dell'imposizione sui redditi n.192/2024 ha previsto all'articolo 14 la possibilità di **affrancamento delle riserve in sospensione di imposta**.

Si saluta con favore una norma che non si presentava da oramai vent'anni e che consentirà a molte imprese di liberare dal vincolo sospensivo riserve che, per la maggior parte dei casi, derivano dalle operazioni di rivalutazione dei beni di impresa più volte proposte negli ultimi anni.

La norma dispone che sono affrancabili *"i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024"*. Si tratta di riserve iscritte nel patrimonio netto dell'impresa che devono essere ivi mantenute, pena la tassazione in capo all'impresa stessa. Si distingue normalmente tra due tipi di sospensione:

1. Sospensione di imposta radicale, che origina tassazione per qualunque motivo la riserva venga meno dal bilancio
2. Sospensione solo in caso di distribuzione (sospensione moderata), tassata solo nel caso in cui venga distribuita all'imprenditore o ai soci

Dal tenore della norma, sono affrancabili tutte le riserve che presentano il vincolo di sospensione, indipendentemente dalla tipologia di sospensione che grava su di esse.



In verità, la norma richiama ad un decreto attuativo di futura emanazione, che dovrebbe fornire ulteriori dettagli, al fine di integrare una norma scritta in modo molto sintetico.

Si auspica che questo decreto possa confermare anche la facoltà di affrancare riserve in sospensione imputate a capitale sociale (o quote di capitale sociale in sospensione di imposta a causa di un vincolo autorizzato direttamente dalla norma agevolativa pro tempore vigente). Sulla base di precedenti normative di affrancamento, l'interpretazione analogica dovrebbe condurre ad una soluzione positiva, con possibilità di affrancare anche questo tipo di valori sospesi, ma si attendono chiarimenti in merito.

Si ricorda che non sono riserve in sospensione di imposta, e quindi non sono affrancabili, quelle emergenti dalle operazioni di rivalutazione dei beni di impresa con effetto solamente civilistico, ai sensi dell'art.15 DI 185/2008 e art.110 del DI 104/2020.

L'affrancamento si realizza con il pagamento di **un'imposta sostitutiva del 10% sul valore da affrancare**. L'imposta sostitutiva si calcola **sul saldo attivo così come risulta in bilancio**; qualora l'importo della riserva sia esposto al netto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni, sarà questo importo netto ad essere affrancato con il pagamento della sostitutiva del 10%.

Le modalità di versamento sono indicate direttamente nella norma, che prevede che *"l'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è versata obbligatoriamente in **quattro rate di pari importo**, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi"*.

La rateazione è quindi obbligatoria. Non viene disposto il pagamento di interessi, né formalmente risulta vietato il pagamento anticipato delle rate, l'utilizzo di crediti in compensazione o il ravvedimento operoso in caso di ritardo nel pagamento di una rata. Su questi elementi si auspica che il decreto attuativo fornisca delle conferme.

La norma richiama altresì la possibilità di affrancare la riserva "in tutto o in parte", **ammettendo affrancamenti parziali**. In particolare, sarà possibile:

1. Affrancare una riserva in sospensione di imposta solo per una parte del suo importo
2. Affrancare, totalmente o parzialmente, solo alcune delle riserve in sospensione presenti in bilancio

L'operazione di affrancamento **si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi**, ove verrà indicata l'opzione di affrancamento e il calcolo del relativo tributo, stando a quanto indicato nella relazione illustrativa al Decreto di riforma Irpef-Ires. Nulla si dice riguardo all'efficacia dell'opzione, ovvero da quando sia possibile distribuire le riserve senza subire la penalizzazione della tassazione. Con un chiarimento rilasciato dall'Agenzia delle Entrate in occasione dell'ultima legge di rivalutazione (cfr. circolare AdE n. 33 del 15.07.2005) **l'efficacia dell'affrancamento**, una volta perfezionato, veniva fatta decorrere retroattivamente al 01 gennaio dell'anno in cui si esercitava l'opzione. Se questo orientamento venisse confermato, una volta pagata la prima rata di imposta sostitutiva e presentata la dichiarazione dei redditi correttamente compilata, sarebbe possibile ricomprendere nell'opzione anche le distribuzioni di riserve già avvenute tra il 01 gennaio 2025 e la data di invio del modello reddituale.

Quanto agli effetti fiscali dell'affrancamento, esso permette di considerare le **riserve affrancate come liberamente distribuibili**, secondo le regole di distribuzione proprie del soggetto affrancante. Se si tratta di una società di capitali, la distribuzione della riserva liberata sconterà la normale tassazione prevista per i dividendi e sarà soggetta all'ordine di distribuzione disposto dall'art.47 c.1 Tuir, mentre se il soggetto affrancante è una società di persone, la riserva assumerà la natura di una riserva di utili, distribuibile ai soci senza ulteriore tassazione.

Da ultimo, preme notare che, se l'affrancamento libera fiscalmente le riserve che nascono da un'operazione di rivalutazione dei beni di impresa, la procedura per la distribuzione non può dirsi altrettanto semplice, quando interessa una società di capitali. Queste riserve subiscono infatti le limitazioni previste dall'art.13 della Legge 342/2000, secondo il quale le riserve vanno distribuite seguendo la stessa procedura prevista per la riduzione del capitale sociale. La distribuzione, quindi, potrà aver luogo solo decorsi 90 giorni dall'iscrizione al Registro delle Imprese della delibera dei soci, che rechi nella convocazione le ragioni e le modalità della riduzione, sempre che nessun creditore sociale abbia manifestato opposizione. Infine, nel caso la riserva affrancata sia utilizzata

a copertura delle perdite, la stessa dovrà essere reintegrata o definitivamente ridotta con delibera dell'assemblea dei soci.

Lo studio resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

SEGUICI SU

LinkedIn

Se desideri ricevere gratuitamente tutti i nostri post di approfondimento, **SEGUICI SU LINKEDIN:**
aprire il link: <https://www.linkedin.com/company/sistemassociati>
cliccare: "segui"