

7. Affrancamento straordinario delle riserve

Mauro Tosato

Affrancamento straordinario delle riserve

Riferimenti normativi e di prassi

Articolo 14 D.lgs. 192/2024

Decreto attuativo MEF ⇒ decreto (facoltativo) con le disposizioni di attuazione per dirimere gli aspetti di dettaglio / dubbi della norma (entro il 1° marzo 2025).

Precedenti normativi e di prassi:

- L. 311/2004 (Legge Finanziaria 2005), art. 1, commi da 473 a 478;
- L. 448/2001 (Legge Finanziaria 2002), art. 4;
- DL 41/1995; L. 408/1990.

- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15/07/2005 n. 33.

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (1/2)

Affrancamento:

- facoltà/possibilità di rimuovere il regime di sospensione di imposta a cui sono sottoposte alcune poste contabili,
- mediante l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Sospensione di imposta:

- l'imposizione sui redditi (IRPEF/IRES) e/o IRAP non è stata applicata al momento dell'iscrizione di tali poste ma rinviata al verificarsi di eventi futuri;
- può essere un regime di sospensione «debole/moderata» o di sospensione «forte/radicale».

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (2/2)

Affrancamento «straordinario» (art. 14 D.lgs. 192/2024 e versioni precedenti):

- straordinaria ⇒ non contestuale all'iscrizione della posta contabile sottoposta al regime di sospensione d'imposta;
- per mezzo del versamento dell'imposta sostitutiva.

Effetti:

- la posta in sospensione di imposta, una volta «affrancata», diventa disponibile per ogni utilizzo da parte della società senza oneri ulteriori;
- «ripristino» della natura originaria (di capitale o di utili) della riserva;
- sopravvivenza dei vincoli di natura civilistica (es. formalità per la riduzione definitiva delle riserve di rivalutazione o per la riduzione del capitale sociale).

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento (1/5)

Ambito di applicazione ⇒ poste contabili in sospensione d'imposta.

Ambito «oggettivo»:

- saldi attivi di rivalutazione;
- riserve;
- fondi.

Ambito «temporale»:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2023,
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2024.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento (2/5)

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta

Saldi attivi di rivalutazione (vedi circ. AE n. 33/E del 2005)	Si possono affrancare SI/NO
Saldi attivi ex-L. 408/1990	SI
Saldi attivi ex-L. 413/1991	SI
Saldi attivi ex-L. 342/2000	SI
Saldi attivi ex-art. 15, c. 16 ss., L. 185/2008	SI
Saldi attivi ex-art. 110 DL 104/2020	SI
Saldi attivi ex-art. 14 L. 342/2000 c.d. «Riallineamento dei valori civili e fiscali iscritti in bilancio»	SI
Saldi attivi ex-L. 72/1983 c.d. «rivalutazione monetaria»	SI
Saldi attivi ex-art. 3, c. 1-3, L. 448/2001	SI
Saldi attivi ex-art. 1-bis DL 41/2021, di rivalutazione «solo civilistica»	NO (non in sospensione d'imposta)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento (3/5)

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta

Riserve e fondi (vedi circ. AE n. 33/E del 2005)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 55, c. 3, lett. b), TUIR (<i>ante riforma</i>)	SI
Riserve di conferimento ex-art. 4 D.lgs. 358/1997 in capo alla conferente, c.d. «Conferimento in doppia sospensione d'imposta»	NO (vedi ris. MF 82/E del 2000)
Riserve di conferimento ex-art. 34 L. 576/1975, in capo alla conferitaria	SI
Riserve di conferimento ex-art. 10 L. 904/1977, in capo alla conferitaria	SI
Riserve da condono ex-art. 15 DL 429/1982	SI
Riserve da condono ex-art. 33, c. 9, L 413/1991	SI
Riserve ex-art. 14 L. 289/2002 c.d. «Regolarizzazione delle scritture contabili»	NO (vedi circ. AE 12/E del 2003)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento (4/5)

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta

Riserve e fondi (vedi circ. AE n. 33/E del 2005)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 70, c. 2-bis, TUIR (<i>ante riforma</i>), per la deducibilità delle quote di accantonamento TFR destinate a forme pensionistiche complementari	SI
Riserve per ammortamenti anticipati (espressamente escluse dalla Relazione Tecnica alla L. 311/2004)	NO
Riserve e fondi in sospensione d'imposta per effetto di deduzioni extracontabili ex-art. 109, c. 4, lett. b), TUIR	NO

Nota bene: il vincolo di sospensione di imposta deve riguardare le imposte sui redditi o l'IRAP ⇒ le poste di Patrimonio netto soggetta a sospensione di imposta per imposte diverse (es. imposta sugli extraprofitti) non sono affrancabili.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento (5/5)

Ambito «temporale»

Ambito temporale ⇨ poste contabili in sospensione d'imposta:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2023;
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2024.

Nota sulle operazioni 2025: dovrà essere oggetto di chiarimenti l'impatto dell'affrancamento sulle operazioni realizzate nel corso dell'anno 2025.

- Le distribuzioni di riserve di utili in sospensione di imposta realizzate tra il 01/01/2025 e il 31/10/2025 può accedere all'affrancamento?
- Quali sono le combinazioni possibili con le possibilità di assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate (reintrodotte dalla L. 207/2024)?

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva (1/2)

Imposta sostitutiva:

- delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e dell'IRAP;
- aliquota (unica) \Rightarrow 10%.

- liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2024 (modello Redditi/2025 per i contribuenti «solari»);
- versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, la prima con la scadenza del saldo (30/06/2025 per i contribuenti «solari»).

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva (2/2)

Imposta sostitutiva ⇒ Alcuni aspetti dubbi o in attesa di conferma.

- Base imponibile: saldo della posta contabile, come risultante dal bilancio, al netto dell'imposta sostitutiva già versata in passato (Agenzia delle Entrate, circolare n. 6/E/2022, Parte I, § 4.7).
- Deducibilità: indeducibile.
- Modalità di contabilizzazione (proposte per le versioni precedenti):
 - come costo nel Conto economico;
 - a riduzione della posta di Patrimonio netto affrancata (con il rispetto delle formalità civilistiche previste)
- «Estensione» della sostituzione: sostituisce l'imposizione solo in capo alla società ma non anche in capo al socio.

Affrancamento straordinario delle riserve

Perfezionamento ed efficacia

Perfezionamento:

- non precisato dalla norma;
- Relazione illustrativa ⇒ con la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Efficacia:

- non precisato dalla norma;
- chiarimenti di prassi in merito alle precedenti versioni della norma ⇒ retroattività all'inizio del periodo d'imposta.

Affrancamento straordinario delle riserve

Alcuni chiarimenti resi in occasione delle precedenti norme di affrancamento

- L'affrancamento può essere parziale ⇒ può riguardare parte dell'importo della posta contabile o solo alcune delle poste contabili in sospensione d'imposta.
- L'affrancamento rimuove il regime di sospensione di imposta ma non rimuove i vincoli di natura civilistica connesse con la riduzione delle poste contabili.
- Nei confronti della società, l'affrancamento esaurisce il prelievo e viene meno l'eventuale credito di imposta che spetterebbe in caso di utilizzo della posta.
- Nei confronti dei soci, le somme derivanti dalla distribuzione costituiscono utili e saranno tassati applicando il regime ordinario:
 - soci di società di capitale ⇒ dividendi;
 - soci di società di persone ⇒ modifica del costo fiscale della partecipazione.