RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

AMMINISTRAZIONE E BILANCIO

di MARCO NESSI

Riapertura dell'affrancamento riserve in sospensione d'imposta

Prevista la possibilità di affrancare le voci iscritte nel bilancio d'esercizio in corso al 31.12.2023 a titolo di saldo attivo di rivalutazione, riserva o fondo in sospensione di imposta, che residuano al termine dell'esercizio successivo.

L'art. 15 del decreto delegato approvato dal C.d.M. il 30.04.2024 *("Affrancamento straordinario delle riserve")* ripropone la possibilità di affrancare le voci iscritte nel bilancio d'esercizio **in corso al 31.12.2023** a titolo di saldo attivo di rivalutazione, riserva o fondo in sospensione di imposta, che residuano al termine dell'esercizio successivo. In precedenza, l'ultimo intervento in tal senso era contenuto nell'art. 1, cc. 473-478 L. 30.12.2004, n. 311.

In linea generale, costituiscono **riserve in sospensione d'imposta** le poste di patrimonio netto per le quali l'imposizione è rinviata al momento in cui avviene la distribuzione ai soci o ad un momento specifico previsto a seconda della singola legge istitutiva (si veda: C.M. 4.12.1995 n. 310/E). Nello specifico è possibile suddividere tra (si veda anche la Norma di comportamento AIDC n. 211): riserve in sospensione soggette a imposizione in caso di qualsiasi utilizzo; riserve in sospensione tassate in caso di distribuzione ai soci (quali ad esempio, le riserve di rivalutazione).In questo contesto, nel corso degli anni, in diverse occasioni il legislatore ha previsto **norme speciali di affrancamento delle riserve** in sospensione d'imposta al fine di anticipare il momento impositivo rispetto al momento di distribuzione o a quello previsto dalla singola legge istitutiva (tipicamente le riserve in sospensione costituite in sede di applicazione di leggi specifiche sulla rivalutazione di poste patrimoniali. Ad esempio, ex artt. 15 D.L. 185/2008 e 110 D.L. 104/2020). Infatti, mediante l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta, all'atto del relativo utilizzo: le **società di capitali** non sono tenute più ad assoggettare a Ires questi importi, mentre i soci sono tenuti ad applicare l'imposta sulle somme ricevute a titolo di utile da partecipazione; le **società di persone** (in contabilità ordinaria) possono distribuire le riserve ai soci senza alcun effetto reddituale per entrambe le parti, società e socio.Come anticipato, l'art. 15 dello schema di D.Lgs. di revisione Irpef e Ires prevede una nuova disciplina che riconosce la possibilità di affrancare (totalmente o parzialmente) i saldi attivi di rivalutazione, le riserve ed i fondi in sospensione di imposta: esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023; che residuano al termine dell'esercizio (per i soggetti solari, al 31.12.2024).In particolare, l'affrancamento si perfeziona con il **versamento dell'imposta sostitutiva** Ires e Irap del 10%, calcolata sul valore netto della riserva come iscritta a bilancio (si veda circ. Ag. Entrate 1.03.2022, n. 6/E, par. 4.7). L'imposta deve essere liquidata in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e versata necessariamente in 4 rate di pari importo, di cui la prima rata entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (l'eventuale dilazione dovrebbe essere priva di interessi).

È quindi evidente che la **valutazione di convenienza** dell'aliquota di affrancamento del 10% rispetto alla tassazione ordinaria in capo alla società comporta la necessità di verificare, *in primis,* le tipologie di poste da affrancare e le modalità di utilizzo delle riserve in sospensione (distribuzione ai soci, copertura perdite).In termini generali, per le società di capitali, nel caso in cui non vi siano utilizzi delle riserve alternativi alla distribuzione ai soci, l'aliquota prevista dall'art. 15 risulta **vantaggiosa** e consente di ottenere riserve di utili soggette ad imposizione ordinaria al momento della relativa distribuzione.
Viceversa, per le società di persone l'affrancamento della riserva comporta la completa liberazione della stessa. Inoltre, l'importo assoggettato a imposta sostitutiva, il cui onere è a carico della società, si considera **imputato per trasparenza al socio,** senza scontare ulteriore imposizione.
Ne consegue che ai sensi dell'art. 68, c. 6 del Tuir il costo fiscale della partecipazione è aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva ed è diminuito, fino a concorrenza del reddito tassato, degli utili distribuiti al socio, per il quale tale distribuzione non comporterà alcuna tassazione (si veda: circ. Ag. Entrate 17.07.2005, n. 33/E).

Le modalità operative della procedura di affrancamento dovranno essere chiarite dal decreto ministeriale attuativo che sarà emanato entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

Riproduzione vietata - mercoledì 15 maggio 2024