

Circolare affrancamento straordinario delle riserve in sospensione d'imposta

41/2025

Luglio 2025

Padova, 22.07.2025

Circ2541_affrancamento_straordinario_delle_riserve_in_sospensione_d_imposta.docx

Oggetto: Affrancamento straordinario delle riserve in sospensione d'imposta (art. 14 del DLgs. 13.12.2024 n. 192) - Decreto attuativo

1 PREMESSA

L'art. 14 DLgs. 13.12.2024 n. 192 ha introdotto la possibilità di affrancare i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione d'imposta, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 10%.

Con il DM 27.6.2025 sono state stabilite le disposizioni attuative della suddetta disciplina di affrancamento straordinario.

Possono essere affrancate le riserve (e i fondi) in sospensione d'imposta, ovvero quelle riserve in relazione alle quali, al verificarsi di un determinato evento, la società è tenuta a versare le imposte. Si tratta, in altre parole, di riserve costituite con utili non tassati, che devono concorrere alla formazione del reddito della società quando distribuiti, o utilizzati a copertura di perdite o, in altri casi, a seconda di cosa prevede la norma in base alla quale le riserve sono state iscritte.

In seguito all'affrancamento, le riserve e i fondi non sono più in sospensione d'imposta e possono essere distribuiti ai soci, o utilizzati per altre finalità, senza ulteriori oneri fiscali.

2 SOGGETTI INTERESSATI

Possono effettuare l'affrancamento sia i soggetti IRES che i soggetti IRPEF (imprese individuali, società di persone e soggetti equiparati), questi ultimi purché siano in contabilità ordinaria.

Possono affrancare le riserve anche i soggetti IRES in regime di trasparenza per opzione ai sensi degli artt. 115 o 116 del TUIR ed i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Per tutti i soggetti in regime di trasparenza l'affrancamento delle riserve comporta l'imputazione dell'importo affrancato ai soci, cosicché la successiva distribuzione non ha effetti sostanziali (traducendosi nella riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, in precedenza incrementatosi per l'imputazione per trasparenza).

3 AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'AFFRANCAMENTO

L'affrancamento è una facoltà del contribuente, non un obbligo, e può avere ad oggetto tutte le riserve ed i fondi in sospensione d'imposta presenti in bilancio, anche se imputati al capitale sociale.

Non sono affrancabili:

- le riserve iscritte in contropartita della rivalutazione dei beni d'impresa effettuata ai soli fini civilistici;
- le riserve generate in applicazione delle deduzioni extracontabili di cui al "vecchio" art. 109 co. 4 lett. b) del TUIR;
- le riserve delle cooperative iscritte in base all'art. 2545-ter c.c. (c.d. "riserve indivisibili");

- le riserve formate in occasione di conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4 del DLgs. 358/97 (conferimenti in doppia sospensione d'imposta);
- le riserve in sospensione d'imposta la cui costituzione è correlata ad imposte diverse dalle imposte sui redditi e dall'IRAP (ad esempio le riserve formate con i c.d. "extraprofitti" degli istituti bancari, alla cui distribuzione è dovuta l'imposta straordinaria ai sensi dell'art. 26 del DL 104/2023).

L'affrancamento non deve necessariamente interessare tutte le riserve in sospensione d'imposta presenti in bilancio. Inoltre, le riserve possono essere affrancate anche in misura parziale.

4 IMPORTO AFFRANCABILE

L'importo affrancabile è quello che risulta dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (bilancio 2024 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare). È necessario, però, che le riserve in sospensione d'imposta che si vuole affrancare fossero già presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023 (bilancio 2023 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare).

Qualora una riserva in sospensione d'imposta abbia subito una variazione tra i due esercizi sopra individuati, l'importo affrancabile è il minore tra quello dell'esercizio in corso al 31.12.2023 e quello dell'esercizio in corso al 31.12.2024.

Ai fini della determinazione dell'importo affrancabile si tiene conto delle distribuzioni effettuate in base a delibere aventi data anteriore a quella di inizio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024. Prendendo a riferimento un soggetto il cui esercizio coincide con l'anno solare, si tiene conto in diminuzione degli importi di cui è deliberata la distribuzione entro il 31.12.2024, ancorché la distribuzione sia poi materialmente avvenuta nel 2025; non si tiene conto, invece, delle distribuzioni effettuate nel 2025 sulla base di delibere adottate nello stesso esercizio.

Si immagini che una società abbia una riserva in sospensione d'imposta dell'importo di 100.000 euro nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023:

- se durante l'esercizio in corso al 31.12.2024 è deliberata ed eseguita la distribuzione ai soci – dalla riserva – dell'importo di 60.000 euro, l'importo affrancabile è 40.000 euro;
- se durante l'esercizio in corso al 31.12.2024 è deliberata ma non eseguita la distribuzione ai soci – dalla riserva – dell'importo di 60.000 euro, l'importo affrancabile è 40.000 euro;
- se durante l'esercizio in corso al 31.12.2025 è deliberata ed eseguita la distribuzione ai soci – dalla riserva – dell'importo di 60.000 euro, l'importo affrancabile è 100.000 euro.

5 CASI PARTICOLARI

In caso di passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata, le riserve concorrono a formare il reddito imponibile nel primo esercizio di applicazione del regime di contabilità semplificata. Qualora questo esercizio sia il primo successivo a quello in corso al 31.12.2024 (il 2025 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare), è possibile affrancare le riserve in sospensione d'imposta, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge (in particolare l'esistenza nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023).

In caso di trasformazione societaria, l'affrancamento può essere effettuato dalla società risultante dalla trasformazione; l'eventuale distribuzione ai soci della riserva affrancata segue il regime fiscale degli utili della società risultante dalla trasformazione (se questa è una società di persone, la riserva si intende imputata per trasparenza ai soci, e nessuna imposta è dovuta al momento della distribuzione).

6 DICHIARAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposta sostitutiva del 10% deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (modello REDDITI 2025, da presentare entro il 31.10.2025 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare).

Con l'indicazione in dichiarazione l'opzione per l'affrancamento deve intendersi perfezionata, a nulla rilevando l'eventuale tardivo, omesso o insufficiente versamento dell'imposta.

7 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il versamento dell'imposta sostitutiva del 10% deve essere obbligatoriamente effettuato in 4 rate annuali di pari importo, senza interessi.

Termini

Il termine per il versamento della prima rata è quello relativo al versamento del saldo delle imposte sui redditi del periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (periodo d'imposta 2024, per i soggetti "solari"); le rate successive devono essere versate nei termini stabiliti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dei periodi d'imposta successivi.

È possibile versare l'imposta sostitutiva con un differimento di 30 giorni, applicando la maggiorazione dello 0,4% ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001.

Ad esempio, considerando una società per azioni con esercizio coincidente con l'anno solare che ha approvato il bilancio 2024 entro il 31.5.2025, i termini di versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva sono stabiliti:

- al 30.6.2025, o al 21.7.2025 se si beneficia della proroga ai sensi dell'art. 13 del DL 84/2025, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure al 30.7.2025, o al 20.8.2025 se si beneficia della proroga ai sensi dell'art. 13 del DL 84/2025, con la maggiorazione dello 0,4%.

Codice tributo

Per il versamento dell'imposta sostitutiva in esame, con la ris. Agenzia delle Entrate 4.6.2025 n. 35 è stato istituito il codice tributo "1867", denominato "*Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive derivante dall'affrancamento straordinario delle riserve - articolo 14 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192*".

Ai fini della compilazione del modello F24:

- il suddetto codice tributo va indicato nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati";
- nel campo "Anno di riferimento" va indicato l'anno d'imposta per il quale si effettua il versamento, nel formato "AAAA".

Compensazione

L'importo dell'imposta sostitutiva da versare può essere oggetto di compensazione nel modello F24 con crediti disponibili, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Ravvedimento

L'importo dell'imposta sostitutiva non versata nei termini può essere oggetto di ravvedimento operativo, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.