

Le osservazioni che possono essere formulate alla luce del dlgs Irpef/Ires atteso in Gazzetta

Riserve, affrancamento al 10%

Tassazione conveniente per società in contabilità ordinaria

DI DUILIO LIBURDI

E MASSIMILIANO SIRONI

Affrancamento delle riserve in sospensione di imposta con aliquota al 10 per cento: tassazione che è particolarmente conveniente per le società di persone in contabilità ordinaria le quali, in questo modo, non incidono sulla fiscalità dei soci. Profili di opportunità da valutare, anche in questo caso in una ottica che appare quella di una interessante opzione, per le società di capitali i cui soci rimarrebbero comunque incisi della tassazione del 26 per cento nel caso di soci persone fisiche. Sono queste le osservazioni che possono essere formulate alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 14 del decreto legislativo di riforma IRES/IRPEF in attesa di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*. La misura in questione, naturalmente, non ha profili di intervento strutturale a differenza delle altre disposizioni ma rappresenta un intervento "spot" finalizzato, almeno nelle intenzioni, anche al reperimento di gettito mediante una "pulizia" dei bilanci societari da poste patrimoniali che sono, appunto, in sospensione di imposta. La struttura della disposizione è sufficientemente semplice nel senso che, anche ripercorrendo quelli che sono stati gli analoghi precedenti, alcune indicazioni possono essere ritrovati in documenti di prassi dell'amministrazione finanziaria. Per poter procedere in via opzionale all'affrancamento in questione i requisiti sono i seguenti:

- in relazione al bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 deve essere esistente nel patrimonio della società una riserva in sospensione di imposta che, in ogni caso, doveva essere presente in tutto od in parte già nel bilancio relativo all'esercizio precedente. Questo sta a significare che l'operazione che ha generato la riserva in questione deve essere interve-

nuta, appunto, entro l'esercizio in chiusura al 31 dicembre 2023 (si tratta, tipicamente, di operazioni di rivalutazione dei beni a valenza fiscale effettuate in anni precedenti) con un residuo non distribuito alla chiusura dell'esercizio successivo;

- una volta verificato il requisito temporale, l'affrancamento può essere effettuato in relazione alla totalità della riserva residua ovvero soltanto parzialmente;

- sull'ammontare della riserva che si decide di affrancare è dovuta una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 10 per cento da liquidare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 e dunque, evidentemente, la norma è indifferente rispetto al fatto che il periodo di imposta sia o meno coincidente con l'anno solare. Va ricordato che, in generale, l'orientamento dell'amministrazione finanziaria è sempre stato (almeno con riferimento al mondo dei redditi di impresa) quello di considerare come efficace una opzione alla sola condizione di compilazione del quadro dichiarativo. Su questo aspetto, in considerazione del fatto che il comma 2 della norma rinvia ad un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della norma primaria, presumibilmente si dovrà attendere una indicazione definitiva magari contenuta nel decreto stesso;

- ai fini del pagamento, la norma afferma un obbligo di versamento in quattro rate annuali di pari importo ma, anche in questo caso, ripercorrendo le precedenti interpretazioni non appare sussistere alcuna particolare problematica in caso di versamento eventualmente effettuato in un lasso temporale diverso ed inferiore;

Delineati dunque i principi generali della disposizione, è del tutto evidente che, in primo luogo, si deve identificare correttamente il componente da affrancare

e, a questi fini, sin dalla circolare n. 310 del 1995 nonché nei successivi documenti di prassi, è possibile individuare il concetto di riserva in sospensione di imposta che, in termini di numerosità, è solitamente collegata e correlata alla effettuazione di una rivalutazione dei beni con rilevanza fiscale. Posto che, ovviamente, l'evidenziazione della riserva riguarda le società in contabilità ordinaria, il primo profilo da valutare è quello della convenienza nel procedere all'affrancamento o meno in ragione delle conseguenze fiscali che possono generarsi nel caso di distribuzione della riserva in assenza, invece, dell'affrancamento. Sotto questo aspetto, appare di tutta evidenza che una rilevante convenienza può essere verificata per le società di persone che, in assenza dell'affrancamento, dovrebbero operare una variazione in aumento nella determinazione del reddito di impresa con conseguente imputazione per trasparenza ai soci del reddito in questione con l'ulteriore conseguenza che il socio persona fisica sconterebbe l'aliquota IRPEF progressiva su detto reddito. Invece, con il pagamento della sostitutiva il problema della tassazione sui soci sarebbe risolto all'origine. Discorso invece leggermente diverso deve essere effettuato in relazione alla posizione delle società di capitali ove, laddove si considerasse la compagine sociale come composta pure da soci persone fisiche, l'avvenuta distribuzione della riserva post affrancamento non impatterebbe sulla tassazione come dividendo. In alti termini, il 26 per cento andrebbe comunque applicato indipendentemente dall'affrancamento o meno. In questi casi, dunque, la convenienza deve essere valutata in relazione alla fiscalità della società stessa ove l'imposta sostitutiva viene corrisposta in luogo delle imposte ordinarie con un differenziale che, ai fini IRES, è comunque pari al 14 per cento.

