

SETTORE

IMPOSTE DIRETTE

**AFFRANCAMENTO (STRAORDINARIO)
RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA:
EMANATE LE DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

RIFERIMENTI

- Art. 14, D.Lgs. n. 192/2024
- DM 27.6.2025

IN SINTESI

Recentemente il MEF ha definito le (attese) modalità attuative dell'affrancamento straordinario delle riserve / fondi in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio 2023 e 2024, a fronte del versamento dell'imposta sostitutiva del 10%, da effettuare in 4 rate annuali entro il termine di versamento delle imposte sui redditi.

Di conseguenza, per i soggetti ISA, la prima rata dell'imposta sostitutiva va versata entro il 21.7.2025 (20.8 + 0,40%).

L'affrancamento si perfeziona con l'indicazione dei relativi dati nel quadro RQ del mod. REDDITI 2025.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Nell'ambito del D.Lgs. n. 192/2024, Decreto c.d. "Revisione IRPEF - IRES", emanato in attuazione della Riforma fiscale, è stata prevista la possibilità di affrancare le riserve / fondi nonché i saldi attivi di rivalutazione in sospensione d'imposta.

Trattasi di un affrancamento "straordinario" in quanto consentito per riserve / fondi già iscritti in bilancio; generalmente infatti l'affrancamento è ammesso soltanto contestualmente all'iscrizione in bilancio del saldo / riserva / fondo (è il caso, ad esempio, delle riserve da rivalutazione dei beni d'impresa che possono essere affrancate, in sede di rivalutazione, con il versamento di un'imposta sostitutiva "ulteriore" rispetto a quella prevista ai fini della rivalutazione dei beni).

Con il recente Decreto 27.6.2025 il MEF ha emanato le attese disposizioni attuative della disposizione in esame al fine di "circoscrivere l'ambito applicativo dell'affrancamento disciplinandone il contenuto".

SALDI / RISERVE / FONDI AFFRANCABILI

L'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione / riserve / fondi in sospensione d'imposta è consentito:

- a condizione che siano **esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023** (bilancio 2023 per le società con esercizio coincidente con l'anno solare);
- in tutto o in parte, per l'**ammontare che residua** al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (**31.12.2024** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Di fatto le riserve:

- devono essere presenti sia nel bilancio 2023 sia nel bilancio 2024;
- possono essere affrancate, come evidenziato nella Relazione illustrativa al Decreto in esame, per il minore importo tra quello delle riserve in sospensione esistenti nel bilancio 2023 e quello relativo al bilancio 2024.



Non possono essere affrancati i saldi attivi / riserve / fondi la cui **distribuzione ai soci** è stata **deliberata** in data anteriore a quella di inizio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024 (ossia, **entro il 31.12.2024** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), indipendentemente dal momento in cui interviene la distribuzione.

Di fatto, non rileva il momento in cui interviene il pagamento bensì la **data della delibera** e pertanto:

- è **possibile affrancare** le riserve in sospensione presenti nel bilancio 2024 ancorché distribuite ai soci tra l'1.1.2025 e la presentazione del mod. REDDITI 2025, a condizione che la relativa **delibera sia intervenuta dal 2025**;
- l'affrancamento **non è consentito** per le riserve presenti nel bilancio 2023, distribuite ai soci con **delibera adottata nel 2024**, a prescindere dalla data di pagamento.

Merita evidenziare che la citata Relazione precisa che



*"l'affrancamento straordinario ... deve ritenersi applicabile indipendentemente da quale sia il presupposto alla base del regime di sospensione della riserva, con la conseguenza che, in linea di principio, rientrano entrambe le categorie nell'ambito delle quali sono ... classificate dalla dottrina le riserve in sospensione d'imposta, ossia le **riserve in regime di sospensione «moderato»** (i.e. tassabili solo in caso di distribuzione) e quelle in regime di sospensione **«radicale»** (i.e. tassabili anche in casi diversi dalla loro distribuzione)".*

Va inoltre considerato che:

- per i **soggetti non residenti** che operano in Italia mediante una stabile organizzazione l'affrancamento può essere effettuato per i saldi attivi / riserve / fondi rilevati nel rendiconto economico e patrimoniale ex art. 152, TUIR, anche se imputati a fondo di dotazione;
- l'affrancamento può essere effettuato anche dalle **società in regime di trasparenza** ex artt. 115 e 116, TUIR.

SALDI ATTIVI DI RIVALUTAZIONE

Sono affrancabili, **anche se imputati al capitale sociale** (ovvero al **fondo di dotazione**, come evidenziato nella citata Relazione), i **saldi attivi di rivalutazione in sospensione d'imposta** (art. 2, comma 2, lett. a, DM 27.6.2025).

Trattasi delle somme accantonate in un'apposita riserva ovvero imputate al capitale / fondo di dotazione in occasione della rivalutazione dei beni d'impresa che ha assunto riconoscimento fiscale, anche nel caso in cui quest'ultimo:

- *“sia avvenuto a seguito dell'esercizio di una facoltà del contribuente”* (è il caso, ad esempio, della rivalutazione ex DL n. 185/2008 ovvero DL n. 104/2020 se effettuata, “a scelta” del contribuente, anche con effetti fiscali. Si rammenta che tale rivalutazione poteva anche avere effetto soltanto civilistico);
- *“sia avvenuto senza che fosse previsto il versamento di un'imposta sostitutiva”* (è il caso, ad esempio, della **rivalutazione gratuita** dei beni ex art. 6-bis, DL n. 23/2020 prevista per le imprese del settore alberghiero e termale. In tal caso, ancorché ai fini del riconoscimento fiscale della rivalutazione non era richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva, è stato previsto il regime di sospensione del saldo attivo di rivalutazione e l'eventuale possibilità di affrancamento dello stesso).

Si rammenta che per i **saldi attivi non affrancati** le disposizioni in materia di rivalutazione prevedono che, in caso di distribuzione ai soci, l'importo, aumentato dell'imposta sostitutiva dovuta in sede di rivalutazione concorre alla formazione del reddito imponibile:

- del soggetto che ha effettuato la rivalutazione. In tal caso è riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferita al saldo attivo attribuito;
- dei soci.



L'utilizzo del saldo attivo per la copertura di perdite, con corrispondente riduzione della relativa riserva:

- è fiscalmente irrilevante e non determina alcuna tassazione;
- non consente la distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta con delibera dell'assemblea straordinaria.

Tra i saldi attivi che possono essere oggetto di affrancamento straordinario la citata Relazione fa riferimento, a titolo esemplificativo, a quelli costituiti relativamente alle seguenti disposizioni.

Saldi attivi rivalutazione affrancabili		
Rivalutazione monetaria	Legge n. 74/52 (per la parte in sospensione d'imposta)	
	Legge n. 576/75	
	Legge n. 72/83	
Rivalutazione con riconoscimento fiscale	Legge n. 408/90	Legge n. 266/2005
	Legge n. 413/91	DL n. 185/2008
	Legge n. 342/2000	Legge n. 147/2013
	Legge n. 448/2001	Legge n. 232/2016
	Legge n. 350/2003	DL n. 104/2020

Saldi attivi non affrancabili

Come confermato nella citata Relazione, **non sono affrancabili** le riserve da rivalutazione dei beni d'impresa con **effetto esclusivamente civilistico** ex artt. 15, DL n. 185/2008 e 110, DL n. 104/2020. In tal caso, infatti, la riserva di rivalutazione non è in sospensione d'imposta bensì costituisce una riserva di utili, come tale tassata soltanto in capo ai soci all'atto della distribuzione.

ALTRE RISERVE / FONDI

Le **altre riserve / fondi sono affrancabili se in sospensione d'imposta** (art. 2, comma 2, lett. b, DM 27.6.2025) in quanto per le somme in essi accantonate l'imposizione fiscale in capo alla società ed ai soci è rinviata al momento della relativa distribuzione ovvero al verificarsi di uno dei presupposti previsti dalla norma che determinano il venir meno del regime di sospensione.

Come precisato nella citata Relazione



“occorre fare riferimento a tutte quelle ipotesi in cui si è in presenza di riserve o fondi iscritti nello stato patrimoniale”.

Tra le altre riserve / fondi che possono essere oggetto di affrancamento straordinario la citata Relazione fa riferimento, a titolo esemplificativo, a quelli costituiti relativamente alle seguenti disposizioni.

Altre riserve / fondi affrancabili	
Riserve vincolate a seguito di opzione per il riallineamento, ai fini fiscali, dei maggiori valori iscritti in bilancio	Art. 1, comma 147, Legge n. 147/2013 Art. 1, comma 564, Legge n. 232/2016 Art. 110, comma 8, DL n. 104/2020
Riserve rilevate a seguito di conferimenti (eseguiti entro il 31.12.80) agevolati (pari alla differenza tra il valore delle azioni / quote ricevute a seguito del conferimento effettuato e il costo fiscalmente riconosciuto)	Art. 10, Legge n. 904/77 Art. 34, Legge n. 576/75
Riserva da agevolazioni per fusioni / concentrazioni del comparto assicurativo	Art. 79, Legge n. 742/86
Riserve e fondi da contributi c/capitale	Art. 55, comma 3, lett. b), TUIR (in vigore fino al 31.12.97)
Fondi rilevati in occasione dell'iscrizione in bilancio di attività in precedenza omesse (c.d. riserve da condono)	Art. 15, DL n. 429/82 Art. 33, comma 9, Legge n. 413/91
Fondi per interventi innovazione e sviluppo piccole imprese	Art. 11, Legge n. 317/91
Fondi per agevolazioni fiscali per l'ampliamento del mercato azionario	Art. 1, Legge n. 169/83

Riserve / fondi non affrancabili

L'affrancamento **non interessa**, come stabilito dal DM 27.6.2025 in esame:

- le **riserve “generate in applicazione delle deduzioni extracontabili”** ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), TUIR (**quadro EC**) prima delle modifiche apportate dalla Legge n. 244/2007. In merito la citata Relazione evidenzia che in tali riserve (non affrancabili) sono confluite dal 2004 anche quelle per ammortamenti anticipati;
- i saldi attivi / riserve / fondi **“la cui costituzione è correlata a tributi diversi dalle imposte sui redditi e dall'IRAP”**, nonché da addizionali e maggiorazioni delle stesse.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa al citato D.Lgs. n. 192/2024 e ribadito nella Relazione al Decreto in esame



“eventuali riserve il cui vincolo di «indisponibilità» fiscale è determinato sulla base di imposte diverse da quelle sui redditi o dall'imposta regionale sulle attività produttive. Si pensi, ad esempio, all'imposta straordinaria [dovuta sugli extraprofitti delle banche] di cui all'articolo 26 [DL n. 104/2023] ... che al comma 5-bis dispone la facoltà per i soggetti interessati dalla misura, in luogo del versamento del contributo straordinario, di «destinare, in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024, a una riserva non distribuibile un importo non inferiore a due volte e mezza l'imposta calcolata»”.

Inoltre, la citata Relazione precisa che **l'affrancamento non riguarda**:

- le riserve formatesi in capo alla società conferente in occasione di conferimenti ex art. 4, D.Lgs. n. 358/97 (c.d. **"conferimenti in doppia sospensione d'imposta"**) in quanto le stesse non sono in sospensione d'imposta e pertanto risultano liberamente utilizzabili per la copertura di perdite d'esercizio / distribuzione ai soci, senza tassazione in capo alla società;
- le riserve ex art. 60, comma 7-bis, DL n. 104/2020 formatesi a seguito della **sospensione degli ammortamenti civilistici**, consentita dal bilancio 2020 fino a quello 2023;
- le **riserve indivisibili** costituite dalle **società cooperative**. L'affrancamento è tuttavia **consentito**



"qualora sia stata operata l'eventuale designazione di una porzione delle stesse a saldo attivo di rivalutazione (o ad altre riserve in sospensione d'imposta) aventi le caratteristiche di cui alle lettere a) e b) del comma 2 dell'articolo 2, [DM 27.6.2025]. Va da sé che, ai fini della successiva distribuzione ai soci, non si determinano effetti sul criterio generale dell'integrità patrimoniale delle società cooperative, restando fermi i limiti alla distribuzione di natura civilistica, nonché l'eventuale decadenza dai benefici fiscali previsti per tali soggetti".

- le **riserve "da ricostituire"**. In merito nella citata Relazione è evidenziato che, con particolare riguardo alla riserva di rivalutazione, in base all'art. 13, Legge n. 342/2000 qualora la stessa sia utilizzata per la copertura di perdite, non è possibile distribuire utili fino a quando la riserva non è reintegrata / ridotta in misura corrispondente. Le riserve da ricostituire, pertanto, *"non essendo esistenti nel bilancio, non possono essere oggetto di affrancamento"*.

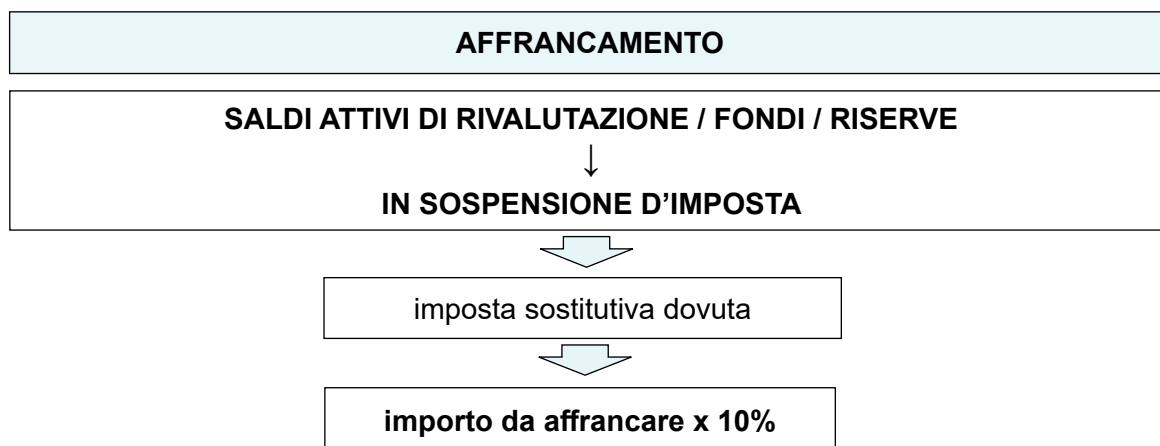
MODALITÀ DI AFFRANCAMENTO

L'affrancamento, come confermato dal DM 27.6.2025 in esame, può essere effettuato:

- relativamente al **singolo** saldo attivo / riserva / fondo, anche per **parte del relativo importo**; ovvero

- **soltanto per alcuni** saldi attivi / riserve / fondi, in tutto o in parte;

e si realizza con il versamento dell'**imposta sostitutiva** pari al **10%**.



Al fine di individuare la base imponibile dell'imposta sostitutiva, come confermato nella citata Relazione, vanno considerati i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1.3.2022, n. 6/E nella quale, in linea con l'orientamento della giurisprudenza, è stato precisato che è necessario tenere conto *"dell'importo così come risultante in bilancio, ossia **al netto dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione**" / riallineamento.*

L'imposta dovuta:

- è sostitutiva dell'IRPEF / IRES e dell'IRAP;
- è liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (mod. REDDITI 2025 relativo al 2024);

- va “obbligatoriamente” **versata in 4 rate annuali** di pari importo.

Imposta sostitutiva affrancamento straordinario riserve	
Prima rata	Entro il termine di versamento del saldo delle imposte relative al 2024, ossia entro il: • 30.6 / 30.7.2025 (+ 0,40%) per i soggetti “no ISA” • 21.7 / 20.8.2025 (+ 0,40%) per i soggetti ISA
Seconda / terza / quarta rata	Entro il termine rispettivamente previsto per il versamento del saldo delle imposte relative ai periodi d'imposta successivi

Ai fini del versamento nel mod. F24 va riportato il seguente codice tributo.

1867	<i>Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive derivante dall'affrancamento straordinario delle riserve - art. 14, D.Lgs. n. 192/2024</i>
-------------	--

Nell'ambito della citata Relazione è specificato inoltre che:

- l'imposta sostitutiva può essere **compensata nel mod. F24 con eventuali crediti disponibili**;
- l'**omesso / insufficiente versamento non rileva ai fini del perfezionamento** dell'affrancamento e quanto non versato è iscritto a ruolo. È comunque possibile **regolarizzare** la violazione tramite **ravvedimento**;
- l'imposta sostitutiva è **indeducibile** ai fini IRPEF / IRES / IRAP.

EFFETTI DELL' AFFRANCAMENTO

L'affrancamento consente di “liberare” i saldi attivi / riserve / fondi che, in tal modo, perdono lo status di saldi / riserve / fondi in sospensione d'imposta. Come confermato dal DM 27.6.2025 in esame, in caso di distribuzione ai soci, le somme in essi accantonate non sono assoggettate a tassazione in capo alla società.

Va considerato che in caso di distribuzione di saldi attivi di rivalutazione, a seguito dell'affrancamento **viene meno la possibilità**, per il soggetto che ha effettuato la rivalutazione, **di usufruire del credito d'imposta** corrispondente all'imposta sostitutiva a suo tempo pagata. Tale credito è stato previsto al fine di evitare la doppia tassazione in capo alla società delle somme distribuite: una prima volta attraverso l'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione e una seconda volta con la liquidazione delle imposte dovute all'atto della distribuzione.

Ora, poiché l'affrancamento consente di evitare la tassazione in capo alla società al momento della distribuzione, il credito d'imposta non ha motivo di essere riconosciuto.

Analoghe considerazioni, come desumibile dalla citata Relazione, interessano anche le società che effettuano la distribuzione di riserve / altri fondi affrancati in base alla disposizione in esame, alle quali **“non spetta alcun credito d'imposta in relazione a quanto assolto, a titolo di imposta sostitutiva, al momento dell'applicazione della disciplina originaria che ne ha consentito la rilevazione”**.

SOCIETÀ DI CAPITALI

Nelle società di capitali l'affrancamento con il versamento dell'imposta sostitutiva del 10% comporta che, in caso di successiva distribuzione ai soci dei saldi attivi / riserve / fondi affrancati, la tassazione degli stessi avviene esclusivamente in capo a questi ultimi, secondo le ordinarie regole previste per gli utili.



Affrancamento e presunzione ex art. 47, TUIR

Considerato che a seguito dell'affrancamento dei saldi attivi / riserve / fondi in sospensione d'imposta gli stessi assumono la natura di **riserve di utili**, trova applicazione la presunzione di cui all'art. 47, comma 1, secondo periodo, TUIR, in base alla quale



“indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile di esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 [riserve di capitale] per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta”.

Pertanto se la società dispone di utili d'esercizio o di utili accantonati a riserva, in presenza di una delibera assembleare che prevede la distribuzione ai soci di riserve di capitale (ad esempio, sovrapprezzo azioni / quote, versamenti a fondo perduto o in c/capitale, ecc.) tale volontà non ha rilevanza fiscale in quanto per i soci le somme percepite sono comunque tassabili alla stregua degli utili.

A seguito dell'affrancamento con conseguente “trasformazione” della riserva in sospensione d'imposta in riserva di utili, in caso di distribuzione di riserve di capitale la presunzione di cui al citato art. 47 si applica tenendo conto anche delle riserve affrancate.

Nella citata Relazione è precisato che



*“in ipotesi di **affrancamento parziale** delle riserve in sospensione d'imposta, si considerano distribuiti prioritariamente gli utili liberi da vincoli di carattere fiscale”.*

In merito viene proposta la seguente esemplificazione.

Esempio



La Alfa srl ha effettuato la rivalutazione dei beni d'impresa iscrivendo in bilancio un maggior valore dei beni pari a 1.000. L'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale della rivalutazione risulta pari a 120.

Di conseguenza è stata iscritta una riserva di rivalutazione pari a 880 (1.000 - 120).

Nel bilancio della società sono presenti le seguenti riserve:

riserve di capitale	600
riserva da rivalutazione (di utili)	880

La società ha deciso di affrancare parzialmente la riserva per 500.

In caso di distribuzione ai soci di riserve per 700, si considera prioritariamente distribuita la riserva di rivalutazione affrancata, pari a 500 e per i restanti 200 le riserve di capitale disponibili.

IMPRESE INDIVIDUALI / SOCIETÀ DI PERSONE IN CONTABILITÀ ORDINARIA

Il citato DM 27.6.2025 specifica che le imprese individuali e le snc / sas / sdf in **contabilità ordinaria** (anche per opzione) possono affrancare, in tutto o in parte, i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e gli altri fondi.

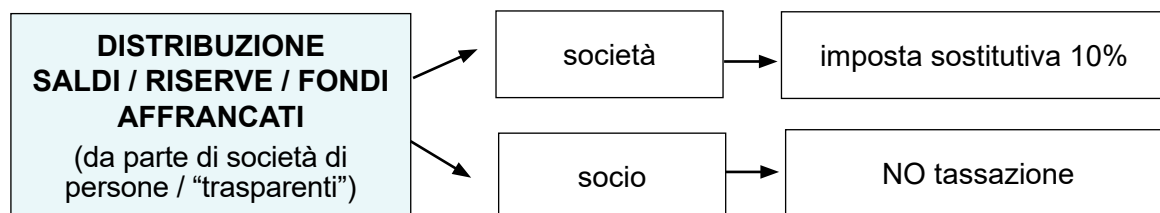
Con particolare riguardo alle **società** è stabilito che:

- l'onere dell'affrancamento è a carico della società stessa;
- l'importo oggetto dell'affrancamento è considerato **imputato per trasparenza ai soci**. In tal caso, come evidenziato nella citata Relazione, se l'affrancamento ha ad oggetto:
 - **riserve di utili**, si determina l'**incremento del costo fiscale della partecipazione**;
 - **riserve di capitale**, non si determina alcun **effetto sul costo fiscale della partecipazione**; soltanto al momento della relativa distribuzione lo stesso sarà proporzionalmente ridotto ai sensi dell'art. 47, comma 5, TUIR.

Di fatto con l'affrancamento, a fronte del versamento dell'imposta sostitutiva del 10%, si ottiene la liberazione dei saldi attivi / riserve / fondi, con la conseguenza che all'atto della distribuzione, non determinandosi alcun incremento dell'imponibile fiscale in capo alla società, **non si realizza** altresì **alcuna imposizione fiscale nei confronti dei soci**, in quanto *“l'imposizione già è stata assolta dalla società mediante l'opzione per l'affrancamento”.*



Tale “effetto” si verifica anche nei confronti dei soci di **società “trasparenti”** ex artt. 115 e 116, TUIR.



Da quanto sopra si desume che l'affrancamento nelle società di persone in contabilità ordinaria risulta particolarmente vantaggioso.

Nel valutare la convenienza di tale operazione va peraltro considerato che, ai sensi dell'art. 68, comma 6, TUIR, quanto attribuito al socio per trasparenza concorre alla formazione del costo fiscale della partecipazione; tale costo infatti aumenta per i redditi imputati al socio, diminuisce per le perdite imputate e degli utili distribuiti al socio, fino a concorrenza dei redditi imputati.



Come confermato nella citata Relazione, l'affrancamento **non interessa i soggetti in contabilità semplificata**, considerato che gli stessi non sono tenuti a redigere un bilancio / rendiconto nel quale evidenziare le riserve in sospensione d'imposta.

Passaggio da contabilità semplificata a contabilità ordinaria

In caso di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria, come evidenziato nella citata Relazione, l'iscrizione dei beni rivalutati all'atto di tale passaggio **non richiede** contestualmente la **ricostituzione di alcuna riserva** di utili in sospensione d'imposta e, pertanto, l'**affrancamento è escluso**.

Passaggio da contabilità ordinaria a contabilità semplificata

In caso di passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata, non essendo più possibile monitorare la destinazione delle riserve in sospensione derivanti dall'(ex) contabilità ordinaria, le stesse, aumentate dell'imposta sostitutiva versata (in caso di saldi attivi di rivalutazione), concorrono a formare il reddito imponibile nel primo esercizio di applicazione della contabilità semplificata.

Qualora il **passaggio** in esame intervenga nel **2025**, il DM 27.6.2025 riconosce, al sussistere delle condizioni previste, l'**affrancamento** dei saldi attivi di rivalutazione / riserve / fondi.

Tale affrancamento, come precisato nella citata Relazione:

- consente di “evitare l'ordinaria tassazione per effetto dell'abbandono del regime di contabilità ordinaria”;
- è riconosciuto anche ai soggetti aventi riserve in sospensione d'imposta nel bilancio 2023 e 2024, che si **trasformano in società semplice nel 2025**.

AFFRANCAMENTO IN CASO DI TRASFORMAZIONE SOCIETARIA

Il DM 27.6.2025 disciplina l'affrancamento in caso di trasformazione societaria regressiva e progressiva, disponendo che i saldi attivi / riserve / altri fondi iscritti nel bilancio della società trasformata possono essere affrancati da quest'ultima.



Ai fini delle imposte sui redditi i saldi attivi / riserve / fondi in sospensione d'imposta si considerano formati nel periodo d'imposta in cui è esercitata l'opzione per l'affrancamento nel mod. REDDITI.

Trasformazione regressiva ↓ da soggetto IRES a soggetto IRPEF (snc / sas) in contabilità ordinaria	I saldi attivi di rivalutazione / riserve / fondi iscritti nel bilancio della società trasformanda, evidenziati nel bilancio della società trasformata con indicazione della relativa origine e del vincolo di sospensione, possono essere affrancati dalla società trasformata.  Ai fini delle imposte sui redditi i saldi attivi / riserve / fondi in sospensione d'imposta si considerano costituiti nel periodo d'imposta cui si riferisce l'affrancamento e pertanto lo stesso estingue, in caso di distribuzione, l'obbligazione tributaria in capo ai soci.
Trasformazione progressiva ↓ da soggetto IRPEF (snc / sas) in contabilità ordinaria a soggetto IRES	I saldi attivi di rivalutazione / riserve / fondi iscritti nel bilancio della società trasformanda, evidenziati nel bilancio della società trasformata con indicazione della relativa origine e del vincolo di sospensione, possono essere affrancati dalla società trasformata.  Ai fini delle imposte sui redditi i saldi attivi / riserve / fondi in sospensione d'imposta si considerano costituiti nel periodo d'imposta cui si riferisce l'affrancamento. In tal caso, come evidenziato nella citata Relazione, l'affrancamento, in quanto operato da un soggetto IRES  <i>“rende distribuibili le riserve di utili senza che queste concorrano a tassazione in capo alla società, restando, invece, ferma la tassazione in capo ai soci, a titolo di dividendo, nelle ipotesi in cui le riserve in sospensione d'imposta fossero in origine riserve di utili”.</i>

PERFEZIONAMENTO DELL' AFFRANCAMENTO

Come confermato dal DM in esame, l'**affrancamento**



“si perfeziona con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, dell'ammontare dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi ... oggetto di affrancamento, e della relativa imposta sostitutiva”.

In particolare i dati relativi all'affrancamento vanno riportati nella **Sezione VII-B** (rigo RQ29) del quadro RQ del mod. REDDITI 2025 relativo al 2024.

SEZIONE VII-B		Imponibile		Imposta	Prima rata
Affrancamento straordinario delle riserve	RQ29 Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1		2	3
			,00 10%	,00	,00

