

Risposta n. 344/2023

OGGETTO: Imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, c. 3, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 – determinazione in misura superiore al dovuto – recupero nell'ipotesi di versamento rateale.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, costituitasi in data 14 dicembre 1989 come [...] e, successivamente, in data 01 gennaio 2023, trasformatasi in una società a responsabilità limitata denominata [ALFA], fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante ha esercitato l'opzione per l'affrancamento delle riserve vincolate al regime di sospensione di imposta - originatesi per effetto del riallineamento eseguito ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 - avvalendosi del versamento rateale dell'imposta sostitutiva dell'imposte sui redditi e dell'IRAP e delle eventuali addizionali, prevista dal comma 3 del medesimo articolo 110.

In particolare, riferisce di aver versato la prima rata in parte in data 20 luglio 2021 e in parte 15 settembre 2021 - usufruendo della proroga disposta per i soggetti ISA dall'articolo 9-ter del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, c.d. "Decreto Sostegni-bis" (convertito con modificazioni dalla legge del 23 luglio 2021, n. 106) - e la seconda rata in data 30 giugno 2022. La terza rata non è stata corrisposta, non essendo ancora scaduto il termine del suo versamento, coincidente con quello del pagamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2022.

L'istante osserva che, a seguito dei chiarimenti forniti con la circolare del 1° marzo 2022, n. 6/E - ove al par. 4.7 è stato precisato che *«si ritiene pertanto che, ai fini dell'affrancamento, la riserva da riallineamento, così come la riserva da rivalutazione, concorra a formare l'imponibile nel suo importo contabile, ovvero "al netto" dell'imposta sostitutiva versata»* - è emerso un erroneo calcolo in misura superiore al dovuto dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento.

Al riguardo, riferisce che *«Nel caso concreto la Contribuente nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2020 nel rigo RQ103 campo 1 ha esposto il saldo di rivalutazione/riserva vincolata da affrancare "al lordo" così come precisato dall'agenzia delle Entrate nella Circolare n. 14/E del 27/04/2017. Di conseguenza nel rigo RQ103 campo 2 si è calcolata l'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento, pari al 10% di campo 1, cioè sul importo della rivalutazione "al lordo" dell'imposta sostitutiva [versata ai fini del riallineamento ndr]»*.

Tanto premesso, l'istante *«[...] assumendo che la Contribuente soddisfi tutti i requisiti per l'affrancamento della riserva vincolata al regime in sospensione di imposta[...]*», chiede se:

«[...] può recuperare l'imposta versata in eccesso compensandola con il successivo versamento, cioè con l'ultima delle 3 rate o in alternativa chiedere il rimborso ai sensi di quanto disciplinato dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 [...]»;

«[...] in questo caso sia possibile redigere una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2020, correggendo i valori del rigo RQ103, campo 1, 2 e 3 riallineandoli con quanto chiarito con la circolare n. 6/E del 1 marzo 2022 [...]».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di poter compensare l'imposta sostitutiva versato in eccesso, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 17 del decreto legislativo 09 luglio 1997, n. 241, o, in alternativa, di poterne chiedere il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

A tal fine, intende:

a) presentare una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2020, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, indicando nel rigo RQ103 campo 1 il saldo di rivalutazione/riserva vincolata da affrancare "al netto" dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione;

b) compensare il credito formatosi per effetto del versamento in eccesso delle prime due rate, eseguito nel 2021 e 2022, con quanto dovuto per la terza ed ultima rata non ancora scaduta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito alla verifica della correttezza del comportamento contabile e fiscale tenuto dall'istante, ovvero alla quantificazione del valore del riallineamento e alla corretta determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

D'altronde, l'istante medesimo circoscrive l'oggetto dell'interpello, precisando che lo stesso *«non verte sulla questione dell'applicabilità dell'agevolazione di cui all'art. 110 del D.L. 104 del 14 agosto 2020 al caso in oggetto. Ai fini del presente interpello, si assume che i requisiti previsti legislativamente per l'applicabilità dell'agevolazione di cui all'art. 110 del D.L. 104 del 14 agosto 2020 siano rispettati»*.

Pertanto, la soluzione di seguito prospettata riguarda esclusivamente le modalità di recupero dell'imposta sostitutiva che, secondo quanto riferito dall'istante, è stata versata in misura superiore al dovuto a causa di un errore nella sua determinazione.

L'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 ha previsto, oltre alle nuove disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa, la facoltà di procedere all'adeguamento dei valori fiscali ai maggiori valori dei beni relativi all'impresa che risultano iscritti nel bilancio (c.d. "riallineamento"). In particolare, il comma 7 del citato articolo 110 prevede che *«Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, nonché quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311»*, mentre il successivo comma 8 dispone che, *«Le previsioni di cui all'articolo 14, comma*

1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali [...], anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, [...]. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata ai sensi del comma 3».

L'affrancamento si effettua con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali, nella misura del 10 per cento, da versare in un massimo di tre rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, con la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022 è stato chiarito che la stessa va determinata assumendo come base imponibile l'importo della riserva da riallineamento al netto dell'imposta sostitutiva del 3% versata in sede di riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici. In particolare, con il citato documento di prassi è stato precisato che, *«Alla luce dei chiarimenti forniti dai giudici di legittimità nelle pronunce innanzi indicate, si ritiene pertanto che, ai fini dell'affrancamento, la riserva da riallineamento, così come la riserva da rivalutazione, concorra a formare l'imponibile nel suo importo contabile, ovvero "al netto" dell'imposta sostitutiva versata.*

Pertanto, devono ritenersi superati sul punto i chiarimenti forniti in senso diverso dai documenti di prassi riferiti alle precedenti analoghe disposizioni agevolative (cfr. circolari n. 14/E del 2017, n. 13/E del 2014 e n. 18/E del 2006)».

Tanto premesso, nel caso di specie, l'istante riferisce di aver indicato nel rigo RQ103 del modello redditi SP2021 relativo al periodo d'imposta 2020, colonna 1 (ove va indicato l'importo da assoggettare ad imposta sostitutiva), un saldo di rivalutazione/riserva vincolata da affrancare "al lordo" e non "al netto" dell'imposta sostitutiva versata per il riallineamento, con la conseguenza che, nella colonna 2, l'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento, pari al 10% della colonna 1, è stata determinata in misura superiore al dovuto.

Al fine di correggere l'errore commesso, in linea con quanto precisato con la risposta ad interpello n. 518, pubblicata il 18 ottobre 2022 nell'apposita sezione del sito *internet* della scrivente, l'istante può presentare (con le modalità dal medesimo prospettate e nel presupposto di una valida dichiarazione originaria presentata) una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta 2020. Nel caso specifico, infatti, la dichiarazione integrativa non ha la funzione di modificare/revocare una opzione già esercitata, che resta confermata, ma, per espressa affermazione dell'istante, è utilizzata esclusivamente per correggere l'errore commesso in sede di compilazione del quadro RQ della dichiarazione - da cui è conseguito, come già detto, l'errato calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta - nonché per legittimare la riduzione dell'ammontare dell'ultima rata da versare, calcolato tenendo conto dell'importo di riferimento corretto.

L'istante potrà dunque procedere, come ipotizzato, al versamento della terza rata, "ridotta" per effetto della dichiarazione integrativa, scomputando dal relativo importo quello delle eccedenze di versamento emergenti dalle prime due rate già versate.

Tale soluzione è, peraltro, in linea con le indicazioni contenute nel Provvedimento Prot. n. 370046/2022 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, emanate per disciplinare le modalità di revoca parziale del regime dell'affrancamento. In tale sede (articolo 7, comma 5), infatti, è stato previsto che, *«I soggetti che hanno provveduto al versamento parziale delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 riducono in parte uguali i versamenti delle rate ancora dovute per effetto della revoca parziale esercitata, in misura corrispondente all'eventuale eccedenza già versata»*.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)