

Analisi e commenti

Modello Redditi Sc 2023 - 2 le nuove imposte sostitutive

21 Marzo 2023

Tra le modifiche da recepire, il modulo ha dovuto tener conto dell'abrogazione della disciplina che prevedeva un'addizionale sull'Ires per le imprese che operano nel settore degli idrocarburi

Il **quadro RQ** del modello Reddito Sc ha dovuto fare spazio ad alcune nuove imposte sostitutive introdotte dalla legge di bilancio 2023, come quella prevista per incentivare il rientro degli utili derivanti da partecipazioni in società ed enti esteri, in particolare situati in Stati a regime fiscale privilegiato, e la sostitutiva sulla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni agricoli

Opzione imposta sostitutiva per rimpatrio utili esteri

Con la legge di bilancio 2023 (legge n. 197/2023) è stato consentito ai contribuenti di escludere da imposizione, in capo ai soggetti fiscalmente residenti o localizzati in Italia, che detengono partecipazioni in società ed enti esteri, in particolare ubicati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (si veda nel quadro RF) di affrancare o rimpatriare gli utili e le riserve di utili non distribuiti alla data di entrata in vigore della predetta legge (1° gennaio 2023), come risultanti dal bilancio chiuso nell'esercizio 2021 (antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022).

Ciò è possibile per l'assoggettamento a imposta sostitutiva dei predetti utili e riserve di utile non distribuiti. Le aliquote previste sono: 9% per i soggetti Ires, 30% per i soggetti Irpef.

La legge di bilancio 2023 (articolo 1, comma 89) dispone la riduzione per tali aliquote di 3 punti percentuali relativamente agli utili percepiti entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta 2023 (quello successivo al periodo

d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, cioè 30 giugno 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

L'aliquota ridotta, quindi, è del 6% per i soggetti Ires e del 27% per i soggetti Irpef, ma a condizione che gli stessi utili siano accantonati, per un periodo non inferiore a due esercizi, in una specifica riserva di patrimonio netto. In caso di mancato rispetto della condizione, entro i successivi 30 giorni, decorrenti dal termine di scadenza stabilito per il rimpatrio degli utili o dalla data di riduzione dell'utile accantonato nell'apposita riserva prima del decorso del biennio, deve essere versata la differenza, maggiorata del 20% e dei relativi interessi, tra l'imposta sostitutiva determinata secondo l'aliquota "ordinaria" e l'imposta sostitutiva "ridotta".

L'opzione per l'imposta sostitutiva:

- è esercitabile in modo distinto per ogni partecipata estera
- si perfeziona mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022
- è efficace a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022.

A tal fine nel quadro RQ è stato previsto un apposito prospetto.

In particolare nel **rigo RQ98** si evidenziano i dati del soggetto partecipato estero e altri dati utili per la liquidazione dell'imposta sostitutiva. Infatti, come previsto dal comma 90 della legge di bilancio 2023, l'imposta sostitutiva è determinata in proporzione alla partecipazione detenuta nell'ente estero, e tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso, in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate (ai sensi dell'articolo 167, comma 2, del Tuir); nel caso il contribuente deve barrare la colonna 5 ("Partecipazione indiretta").

L'opzione può interessare tutti o una parte dei relativi utili e riserve di utile; in tal caso il contribuente è tenuto a segnalare nel prospetto, barrando la colonna 7 ("Tipo"), se riguarda solo a una parte degli utili e riserve di utile.

Al fine di indicare l'aliquota dell'imposta sostitutiva è stata prevista la colonna 8 ("Aliquota") dove va utilizzato: il codice 1, in caso di applicazione dell'aliquota ordinaria del 9%, il codice 2, in caso di applicazione dell'aliquota ridotta del 6 per cento. Inoltre, per i contribuenti in regime di trasparenza a ristretta base proprietaria (articolo 116 del Tuir), va utilizzato: il codice 3, in caso di applicazione dell'aliquota ordinaria del 30%, il codice 4, in caso di applicazione dell'aliquota ridotta del 27 per

cento. In tal caso, l'imposta sostitutiva è assolta, infatti, dal soggetto che detiene la partecipazione indipendentemente dal regime fiscale adottato.

immagine dei rigi da RQ98 a RQ101

Nel rigo **RQ101** va indicata l'imposta sostitutiva dovuta complessiva, riportando in colonna 1 la somma delle colonne 9 dei rigi da RQ98 a RQ100, di tutti i moduli compilati, dove sia stato indicato il codice 1 o il codice 3 (per l'assoggettamento ad aliquota "ordinaria") nella colonna 8 dei predetti rigi, in colonna 2, la somma delle colonne 9 dei rigi da RQ98 a RQ100, di tutti i moduli compilati, dove sia stato indicato il codice 2 o il codice 4 (per l'assoggettamento ad aliquota "ridotta") nella colonna 8 dei predetti rigi.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato in un'unica soluzione entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) e non è ammessa compensazione in F24, ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs n. 241/1997.

Si precisa anche che gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati all'imposta sostitutiva. La presunzione di distribuzione appare diretta ad assicurare un'omogeneità di tassazione in capo ai soci in relazione ai dividendi distribuiti (rispetto al livello impositivo degli utili in capo alla società) che produce, pertanto, sul piano fiscale una "stratificazione" temporale degli utili conseguiti dalla società, in ragione della diversa aliquota d'imposta applicata nel corso del tempo, di cui il contribuente deve tenerne conto in sede di compilazione anche del "Prospetto del capitale e delle riserve" contenuto nel quadro RS.

Per consentire la "sterilizzazione" tra le altre variazioni in aumento e in diminuzione nel quadro RF, rispettivamente, della minusvalenza e della plusvalenza che si genera per effetto della nuova disciplina dell'assegnazione di beni prevista dalla legge di bilancio 2023 (articolo 1, commi da 100 a 105), il contribuente deve optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap.

L'assegnazione dei beni (denaro incluso) è lo strumento col quale la società effettua la distribuzione di utili o la restituzione di capitale. La disciplina non è nuova, rappresenta la riproposizione dell'articolo 29 della legge n. 449/1997, come successivamente integrato dall'articolo 13 della legge, n. 28/1999, nonché, da ultimo, dalla legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015), prorogata dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 565).

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione,

e il loro costo fiscalmente riconosciuto. Richiamando la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 26/2016, le istruzioni affermano che la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa.

L’esercizio dell’opzione deve ritenersi perfezionato con l’indicazione nel prospetto del quadro RQ dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.

Possono compilare il prospetto le società il cui periodo d’imposta chiude nel 2023, con riferimento alle assegnazioni, cessioni o trasformazioni intervenute nel corso del 2023 ed entro la data di chiusura del periodo d’imposta ovvero entro il 30 settembre 2023, se precedente tale data.

immagine dei righi da RQ94 a RQ97

Nel prospetto, in particolare nella colonna 3 “Differenza” (tra “valore normale” e “costo fiscale”) è da notare che la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 37 del 16/2016 prevede che in caso di contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi, le componenti negative di reddito devono essere scomutate dall’importo di quelle positive sulla quali è applicabile l’imposta sostitutiva.

L’imposta sostitutiva dell’Ires e dell’Irap ha un’aliquota dell’8%, che diventa del 10,5% per le società considerate non operative (articolo 30 della legge n. 724/1994) in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. Nel caso di società non operative va barrata la colonna 2 del rigo RQ96.

Infine, la legge di bilancio 2023 prevede l’applicazione di un’imposta sostitutiva nella misura del 13% per le riserve in sospensione d’imposta “liberate” per effetto dell’assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

Il versamento è effettuato secondo i criteri del Dlgs n. 241/1997. Il 60% dell’imposta sostitutiva è versato entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023.

Rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni

Sempre l’ultima legge di bilancio per il 2023 (articolo 1, comma 108) ha ripreso l’articolo 2, comma 2, del Dl n. 282/2002 estendendo l’applicazione delle disposizioni dei commi da 5 a 7 dell’articolo 5 della legge n. 488/2001 anche alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2023.

I predetti commi da 5 a 7 fissano le modalità applicative della disciplina secondo le quali il valore da assumere in luogo del costo o valore di acquisto deve essere determinato sulla base di una perizia giurata di stima redatta da specifiche categorie di soggetti.

In particolare il comma 5 dispone che se la relazione giurata di stima è predisposta (entro, a oggi, la data del 15 novembre 2023) per conto della stessa società o dell'ente nel quale la partecipazione è posseduta, la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi; a tal fine è prevista la possibilità di indicare l'importo nel **quadro RF**, tra le altre variazioni in diminuzione (rigo RF55) utilizzando il codice 32.

immagine dei righi da RQ58 a RQ60

Il prospetto è compilato dalle società che, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, lettera dd-bis), del D.L. n. 70/2011, intendono avvalersi della facoltà di rideterminare il valore delle partecipazioni non negoziate e negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola che, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 prima richiamati, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità.

Sui predetti valori è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 16 per cento. Ai soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare 2022, per i beni posseduti alla data del 1° gennaio 2022, si applica l'aliquota del 14 per cento.

Si dispone, inoltre, che le imposte sostitutive, ivi previste, possano essere rateizzate fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 15 novembre 2023, prevedendo un interesse, da versarsi contestualmente, pari al 3% sull'importo delle rate successive alla prima.

Redditi da cessione o rimborso di quote o azioni Oicr

Ancora la legge di bilancio 2023 ha introdotto (articolo 1, comma 112) una previsione secondo cui i redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera g), del Tuir, e i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-ter), dello stesso Testo unico, derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (Oicr) possano considerarsi realizzati, e assoggettati a imposizione, a condizione che, sia esercitata una opzione da parte del contribuente, per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%, la differenza tra il valore delle quote o azioni rilevato dai prospetti periodici alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione.

L'opzione si estende a tutte le quote o azioni appartenenti ad una medesima categoria omogenea, possedute alla data del 31 dicembre 2022 nonché alla data di esercizio dell'opzione. L'opzione non può essere esercitata in relazione alle quote o azioni di Oicr detenute in rapporti di gestione di

portafogli per i quali sia stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 7 del decreto legislativo n. 461/1997.

immagine del rigo RQ105

L'imposta sostitutiva è versata, entro il 16 settembre 2023.

Imposta riserve matematiche rami vita

A decorrere dal 2023 (dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022) la legge di bilancio 2023 (articolo 1, comma 264) ha elevato dallo 0,45% allo 0,50% l'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio delle imprese assicurative. Nello specifico il legislatore ha introdotto una lettera b-bis) all'articolo 1, comma 2-bis del DI n. 201/2002, che reca la disciplina degli aumenti, scaglionati nel tempo, della predetta imposta. L'articolo 1, comma 2, del DI 24 n. 209/2002 stabilisce che le società e gli enti che esercitano attività assicurativa sono tenuti al versamento di un'imposta, originariamente pari allo 0,2% e poi elevata allo 0,45%, delle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio, con esclusione di quelle relative ai contratti aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente.

immagine del rigo RQ53

Ricordiamo che detta imposta è versata entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi con il codice tributo 1682.

Lo stop all'addizione Ires per le imprese di idrocarburi fa ritoccare il prospetto

A seguito del decreto "Semplificazioni 2022" (DI n. 73/2022) è stata abrogata la disciplina che prevedeva un'addizionale sull'Ires per le imprese che operano nel settore degli idrocarburi.

In particolare, l'articolo 9, comma 2, del decreto, a decorrere dal periodo d'imposta 2021 (ovvero dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020), ha rimosso l'articolo 3 della legge n. 7/2009, che aveva introdotto la predetta addizionale Ires fino al 2028.

L'addizionale in parola era dovuta dalle società ed enti commerciali:

- residenti in Italia operanti nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi. In particolare, a tal fine è richiesto che il valore delle partecipazioni di controllo e di collegamento e delle immobilizzazioni materiali e immateriali nette utilizzate per le predette attività sia superiore al 33% della corrispondente voce di bilancio

- emittenti azioni o titoli equivalenti ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato
- con una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro. A tal fine rileva la media delle capitalizzazioni rilevate sui mercati regolamentati nell'ultimo mese di esercizio e relative ai maggiori volumi negoziati.

L'aliquota ordinaria del tributo era pari al 4% e l'imponibile era determinato in misura corrispondente all'utile prima delle imposte risultante dal conto economico. Non era dovuta dai soggetti per i quali l'incidenza fiscale risultava inferiore al 19% e, in ogni caso, nelle ipotesi di esercizi in perdita.

L'addizionale è stata applicata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 e avrebbe dovuto essere operativa fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2028. Con l'abrogazione della predetta disciplina è stato ristrutturato il prospetto non più dedicato, quindi, alla determinazione dell'imposta, ma utilizzato per indicare l'ammontare dell'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione per l'anno 2021, l'importo compensato nel modello F24, l'ammontare degli acconti eventualmente versati e l'importo a credito.

immagine del rigo RQ48

continua

la ***prima puntata*** è stata pubblicata giovedì 16 marzo

di

Mario Leone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/modello-redditi-sc-2023-2-nuove-imposte-sostitutive>