

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Imposta sostitutiva sugli utili esteri rimpatriati: regole per il versamento

di **Alberto Fontana** – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Il 26 giugno 2023 sono stati pubblicati sia il **Decreto MEF n.147** che la [risoluzione 34/E/2023](#), contenente i **codici tributo** per il **versamento delle imposte sostitutive** sugli **utili** e le **riserve di utili** di percezione **estera**. Infatti le disposizioni di attuazione dell'affrancamento degli utili e delle riserve di utili non ancora distribuiti, e risultanti dal bilancio di società o enti partecipanti, non residenti nel territorio dello Stato, potevano essere adottate solo con Decreto del MEF.

Si sta parlando della disciplina introdotta dall'**articolo 1 L. 197/2022**, dai [commi 87-95](#), la quale ha previsto un **regime di affrancamento degli utili/riserve di utili di fonte estera**, allo scopo di agevolarne lo smobilizzo ed il rimpatrio, quando questi sono attribuibili a società residenti all'estero in Paesi o territori a fiscalità privilegiata.

Tale disciplina ha previsto l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva per gli utili e le riserve di utili non ancora percepiti al 01.01.2023, e presenti nel bilancio della partecipata estera relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2022, evitando così la loro imposizione ordinaria al momento della loro percezione in Italia.

Si tratta di un **regime facoltativo e temporaneo**, che disapplica la tassazione ordinaria di utili e riserve di utili distribuiti da società partecipate estere alla società partecipante residente, prevista dagli [articoli 47, comma 4](#), e [89, comma 3 Tuir](#).

L'effetto è quello di escludere da imposizione, in capo al soggetto partecipante fiscalmente residente o localizzato in Italia, gli utili provenienti da dette società.

Tuttavia si precisa che l'esclusione **riguarda solamente le imposte sul reddito e non si estende all'Irap**.

L'[articolo 2](#) del **Decreto n.147**, richiamando quanto previsto della L. 197/2022, individua i **requisiti soggettivi**: ossia questo regime è applicabile per le persone fisiche ed i soggetti, ivi compresi quelli equiparati, di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c), nonché per le stabili organizzazioni localizzate nel territorio dello Stato italiano dei soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lettera d\), Tuir](#), i quali detengano, direttamente o indirettamente, nel

soggetto non residente e nell'ambito dell'attività d'impresa, partecipazioni riferibili al loro patrimonio.

Tale **opzione di affrancamento** può essere esercitata con **riferimento a tutti o parte degli utili** (e riserve di utili), relativi al medesimo soggetto partecipato e anche in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni in regime di esenzione ex [articolo 168-ter Tuir](#).

Il perfezionamento dell'opzione deriva dalla compilazione del **quadro RQ**, Sezione XX, della Dichiarazione dei Redditi 2023, dedicata alla liquidazione delle imposte sostitutive relative all'opzione per l'affrancamento degli utili c.d. black list.

Secondo la **circolare Assonime 5/2023** l'opzione non ha come conseguenza quella di considerare la partecipata estera come "entità a fiscalità privilegiata", ma il solo scopo di permettere al contribuente di superare le difficoltà connesse con la verifica della provenienza degli utili stratificatasi nel tempo, sotto diversi regimi fiscali, tassandoli con **un'imposta sostitutiva**, indipendentemente se provengano o meno da Paesi a fiscalità privilegiata.

Il contribuente deve comunque **conservare la documentazione contabile o extra-contabile** riferibile alla partecipata estera, in merito alle scelte effettuate in relazione agli utili e ai relativi importi oggetto dell'affrancamento.

Inoltre, [l'articolo 8](#) del **Decreto n.147** precisa che per gli utili esclusi dalla formazione del reddito imponibile non è riconosciuto il credito per le imposte pagate all'estero.

La modalità di calcolo dell'imposta, esplicitata all'[articolo 3](#) del **Decreto n. 147**, prevede che la base imponibile sia costituita dagli utili e riserve di utili esteri spettanti in proporzione alla quota di partecipazione detenuta nei soggetti non residenti, tenendo conto in caso di partecipazioni indirette, dell'effetto del demoltiplicatore della quota di partecipazione agli utili detenuta alla predetta data.

L'**aliquota** da applicare, come riportato dall'[articolo 5](#) del **Decreto n. 147**, è diversa a seconda del soggetto che esercita l'opzione.

Ed è del **9%** per i **soggetti Ires** e del **30%** per i **soggetti Irpef**, con la possibilità di avere una riduzione agevolata di 3 punti percentuali, dunque rispettivamente pari al **6%** e al **27%**, se si rispettano le seguenti condizioni:

- gli utili devono risultare percepiti dal soggetto controllante residente, entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (generalmente, il 30.06.2024);
- gli stessi utili devono essere accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto.

Nel caso, invece, non siano rispettate tali condizioni, entro i successivi 30 giorni, come

riportato dall'[articolo 7](#) del **Decreto n.147**, a decorrere dal termine 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**, tra l'imposta sostitutiva calcolata con le aliquote ordinarie e quella calcolata secondo le aliquote agevolate, **maggiorata del 20%** e i relativi **interessi**.

Il **versamento** doveva essere effettuato in un'unica **soluzione** entro il 30.06.2023, senza possibilità di compensazione.

Tuttavia si potrà versare l'imposta sostitutiva anche entro il 31.07.2023, ma con la maggiorazione dello 0,40%.

Ecco, infine, i codici tributi pubblicati nella [risoluzione 34/E/2023](#), da riportare nel modello di versamento "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 Elide):

- **"1723"** denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi degli utili e delle riserve di utile Aliquota ordinaria – Articolo 1, comma 88, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- **"1724"** denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi degli utili e delle riserve di utile - Aliquota ridotta – Articolo 1, comma 89, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- **"1725"** denominato "Differenza, con maggiorazione e relativi interessi, tra l'imposta sostitutiva ordinaria e l'imposta sostitutiva ridotta – Articolo 1, comma 89, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".