

## Risoluzione del 23/10/2013 n. 70 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Rivalutazione dei beni immobili delle imprese che non adottano i principi contabili internazionali Art. 15, commi da 16 a 23, del decreto-legge n. 185 del 2008 Chiarimenti in merito alle modalità di versamento delle imposte sostitutive

### Testo:

Sono pervenute richieste di chiarimento in merito alle modalità di versamento delle imposte sostitutive di cui all'articolo 15, commi 19 e 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

In particolare le problematiche segnalate riguardano:

- a. la misura del tasso di interesse da applicare in caso di pagamento rateale delle anzidette imposte sostitutive;
- b. l'applicabilità alle stesse della modalità di versamento rateale prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

### a) Misura del tasso di interesse

Il secondo periodo del comma 22 dell'articolo 15 del citato decreto legge n. 185, prevede che in caso di versamento rateale delle imposte sostitutive di cui ai commi 19 e 20 *sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali con la misura del 3 per cento annuo da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata*.

In sede di controllo della congruità e tempestività dei versamenti relativi alle anzidette imposte sostitutive, è stata più volte riscontrata l'applicazione degli interessi sulle rate successive alla prima, anziché nella misura del 3 per cento indicata nella norma, nella misura (inferiore) del saggio legale di cui all'articolo 1284 c.c., vigente alla data di scadenza dei predetti versamenti.

In proposito si osserva che la norma in esame, pur facendo riferimento agli *interessi legali*, ne fissa la misura al 3 per cento. Tale misura coincide con quella del saggio degli interessi legali in vigore dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009 (1), ma non con la misura del predetto saggio vigente negli anni successivi (2).

Al riguardo si ritiene che, con l'espressa indicazione della *misura del 3 per cento*, il legislatore abbia voluto prevedere l'utilizzo di un tasso fisso per tutte le rate delle imposte sostitutive.

Infatti, la misura del saggio degli interessi legali, per sua natura variabile, mal si concilia con l'indicazione di uno specifico tasso di interesse. Pertanto, ove il legislatore avesse voluto far riferimento al saggio degli interessi legali, non ne avrebbe indicato la stessa misura.

Per quanto sopra, si ritiene che gli interessi previsti dall'articolo 15, comma 22, del decreto-legge n. 185 del 2008, siano dovuti, per entrambe le rate successive alla prima, nella misura fissa del 3 per cento annuo, a prescindere dalle diverse misure del saggio degli interessi legali in vigore alle date di scadenza delle predette rate.

Considerato che l'ambigua formulazione della norma può aver indotto dubbi interpretativi circa la corretta misura degli interessi da corrispondere, si ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione della sanzione relativa ai maggiori interessi dovuti al tasso del 3 per cento rispetto alle misure inferiori del saggio legale in vigore alle scadenze della seconda e terza rata. Ciò, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, sancito dall'articolo 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

### b) Modalità di versamento rateale

Il primo periodo del comma 22 dell'articolo 15 del citato decreto legge n. 185, prevede che le imposte sostitutive in argomento devono essere versate, a scelta del contribuente *in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita ovvero in tre rate di cui la prima con la medesima scadenza di cui sopra 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*.

La norma in commento disciplina in sostanza una specifica modalità di rateazione applicabile per il versamento delle imposte sostitutive disciplinate dallo stesso articolo 15.

È stato tuttavia riscontrato che alcuni contribuenti hanno provveduto al pagamento delle somme dovute avvalendosi anche dell'ulteriore modalità di versamento rateale prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997. La disposizione richiamata stabilisce che le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte possono essere

versate in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione degli interessi nella misura del 4 per cento annuo (3).

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 15 dispone espressamente che il pagamento delle anzidette imposte sostitutive deve avvenire *in unica soluzione* oppure, in alternativa, *in tre rate* aventi cadenza annuale, senza richiamare - neanche indirettamente - le disposizioni dell'articolo 20 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si rileva, inoltre, che come già precisato in passato (cfr. circolare n. 50 del 16 giugno 2002) le imposte sostitutive non sono rateizzabili ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997, relativo alle sole somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte scaturenti dalle dichiarazioni, ma tali imposte possono essere dilazionate *qualora sia previsto dalle singole leggi istitutive e con le modalità da esse stabilite*.

Ne consegue, pertanto, che i versamenti delle imposte sostitutive in argomento, effettuati in rate mensili ai sensi del citato articolo 20 del d.lgs. n. 241 del 1997, sono eseguiti in ritardo rispetto alle scadenze previste dalla norma.

Tutto ciò precisato, occorre considerare che la citata circolare n. 50 risale al 2002 e che l'adozione di anomale modalità di versamento potrebbe essere stata indotta da indicazioni suscettibili di essere interpretate in maniera non univoca.

Per quanto sopra esposto, in ossequio al richiamato principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, si ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni per tardivo versamento nei confronti dei contribuenti che si sono avvalsi della modalità di pagamento rateale di cui all'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

---

NOTE:

(1) Misura fissata dal d.m. 12 dicembre 2008.

(2) Dal 1° gennaio 2010 il saggio degli interessi legali è sceso all'1 per cento (d.m. 4 dicembre 2009), per poi risalire all'1,5 per cento dal 1° gennaio 2011 (d.m. 7 dicembre 2010). Dal 1° gennaio 2012 il saggio degli interessi legali è fissato al 2 per cento (d.m. 12 dicembre 2011).

(3) Misura fissata dall'articolo 5 del d.m. 21 maggio 2009.

---

## RISOLUZIONE N.70/E



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

*Roma, 23 ottobre 2013*

**OGGETTO:** *Rivalutazione dei beni immobili delle imprese che non adottano i principi contabili internazionali – Art. 15, commi da 16 a 23, del decreto-legge n. 185 del 2008 – Chiarimenti in merito alle modalità di versamento delle imposte sostitutive*

Sono pervenute richieste di chiarimento in merito alle modalità di versamento delle imposte sostitutive di cui all'articolo 15, commi 19 e 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

In particolare le problematiche segnalate riguardano:

- a) la misura del tasso di interesse da applicare in caso di pagamento rateale delle anzidette imposte sostitutive;
- b) l'applicabilità alle stesse della modalità di versamento rateale prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

**a) Misura del tasso di interesse**

Il secondo periodo del comma 22 dell'articolo 15 del citato decreto legge n. 185, prevede che in caso di versamento rateale delle imposte sostitutive di cui ai commi 19 e 20 “*sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali con la misura del 3 per cento annuo da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata*”.

In sede di controllo della congruità e tempestività dei versamenti relativi alle anzidette imposte sostitutive, è stata più volte riscontrata l'applicazione degli interessi sulle rate successive alla prima, anziché nella misura del 3 per cento

indicata nella norma, nella misura (inferiore) del saggio legale di cui all'articolo 1284 c.c., vigente alla data di scadenza dei predetti versamenti.

In proposito si osserva che la norma in esame, pur facendo riferimento agli “*interessi legali*”, ne fissa la misura al 3 per cento. Tale misura coincide con quella del saggio degli interessi legali in vigore dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009<sup>1</sup>, ma non con la misura del predetto saggio vigente negli anni successivi<sup>2</sup>.

Al riguardo si ritiene che, con l'espressa indicazione della “*misura del 3 per cento*”, il legislatore abbia voluto prevedere l'utilizzo di un tasso fisso per tutte le rate delle imposte sostitutive.

Infatti, la misura del saggio degli interessi legali, per sua natura variabile, mal si concilia con l'indicazione di uno specifico tasso di interesse. Pertanto, ove il legislatore avesse voluto far riferimento al saggio degli interessi legali, non ne avrebbe indicato l'esatta misura.

Per quanto sopra, si ritiene che gli interessi previsti dall'articolo 15, comma 22, del decreto-legge n. 185 del 2008, siano dovuti, per entrambe le rate successive alla prima, nella misura fissa del 3 per cento annuo, a prescindere dalle diverse misure del saggio degli interessi legali in vigore alle date di scadenza delle predette rate.

Considerato che l'ambigua formulazione della norma può aver indotto dubbi interpretativi circa la corretta misura degli interessi da corrispondere, si ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione della sanzione relativa ai maggiori interessi dovuti al tasso del 3 per cento rispetto alle misure inferiori del saggio legale in vigore alle scadenze della seconda e terza rata. Ciò, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, sancito dall'articolo 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

---

<sup>1</sup> Misura fissata dal d.m. 12 dicembre 2008.

<sup>2</sup> Dal 1° gennaio 2010 il saggio degli interessi legali è sceso all'1 per cento (d.m. 4 dicembre 2009), per poi risalire all'1,5 per cento dal 1° gennaio 2011 (d.m. 7 dicembre 2010). Dal 1° gennaio 2012 il saggio degli interessi legali è fissato al 2 per cento (d.m. 12 dicembre 2011).

**b) Modalità di versamento rateale**

Il primo periodo del comma 22 dell'articolo 15 del citato decreto legge n. 185, prevede che le imposte sostitutive in argomento devono essere versate, a scelta del contribuente *“in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita ovvero in tre rate di cui la prima con la medesima scadenza di cui sopra 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”*.

La norma in commento disciplina in sostanza una specifica modalità di rateazione applicabile per il versamento delle imposte sostitutive disciplinate dallo stesso articolo 15.

E' stato tuttavia riscontrato che alcuni contribuenti hanno provveduto al pagamento delle somme dovute avvalendosi anche dell'ulteriore modalità di versamento rateale prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997. La disposizione richiamata stabilisce che le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte possono essere versate in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione degli interessi nella misura del 4 per cento annuo<sup>3</sup>.

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 15 dispone espressamente che il pagamento delle anzidette imposte sostitutive deve avvenire *“in unica soluzione”* oppure, in alternativa, *“in tre rate”* aventi cadenza annuale, senza richiamare - neanche indirettamente - le disposizioni dell'articolo 20 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si rileva, inoltre, che come già precisato in passato (cfr. circolare n. 50 del 16 giugno 2002) le imposte sostitutive non sono rateizzabili ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997, relativo alle sole somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte scaturenti dalle dichiarazioni, ma tali imposte possono essere dilazionate *“qualora sia previsto dalle singole leggi istitutive e con le modalità da esse stabilite”*.

---

<sup>3</sup> Misura fissata dall'articolo 5 del d.m. 21 maggio 2009.

Ne consegue, pertanto, che i versamenti delle imposte sostitutive in argomento, effettuati in rate mensili ai sensi del citato articolo 20 del d.lgs. n. 241 del 1997, sono eseguiti in ritardo rispetto alle scadenze previste dalla norma.

Tutto ciò precisato, occorre considerare che la citata circolare n. 50 risale al 2002 e che l'adozione di anomale modalità di versamento potrebbe essere stata indotta da indicazioni suscettibili di essere interpretate in maniera non univoca.

Per quanto sopra esposto, in ossequio al richiamato principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, si ritiene che sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni per tardivo versamento nei confronti dei contribuenti che si sono avvalsi della modalità di pagamento rateale di cui all'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

**IL DIRETTORE CENTRALE**