

Risposta n. 539/2021

OGGETTO: Riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 - Regime della riserva in sospensione di imposta - Affrancamento della riserva

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

QUESITO

La Società - che redige il bilancio d'esercizio sulla base dei principi contabili internazionali - ha intenzione di riallineare il valore fiscale degli avviamenti ai maggiori valori contabili risultanti dal bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2019, conformemente alla disciplina sul "riallineamento fiscale" per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotta dall'ottavo comma dell'articolo 110 del Decreto Legge 15 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 ("D.L. 104/2020"). In particolare, la Società rappresenta che nel proprio bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2019 (redatto secondo i principi IAS/IFRS e secondo gli schemi di cui alla Circ. Banca d'Italia 262/2005) sono iscritti alcuni avviamenti derivanti da diverse operazioni straordinarie e che "tali avviamenti sono ancora presenti nel progetto di bilancio al 31 dicembre 2020, approvato dal Consiglio di Amministrazione in data x/x/2021, che sarà sottoposto all'approvazione

dell'assemblea dei soci in data x/x/2021. Da un punto di vista fiscale la Società ha operato la deduzione del valore degli avviamenti ai fini IRES (cfr. articolo 103 del TUIR) e ai fini IRAP (cfr. articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997) e, pertanto, al 31 dicembre 2019 nella maggioranza dei casi rappresentati il valore fiscale è totalmente azzerato risultando così una divergenza tra il (maggior) valore contabile rispetto al (minor) valore fiscale. Sulla base di quanto rappresentato in istanza, la divergenza di valori è dovuta, principalmente, ad a) operazioni straordinarie in neutralità fiscale; b) ammortamenti eseguiti ai sensi della normativa fiscale pro tempore vigente sia (i) nei casi in cui l'avviamento sia stato acquisito a titolo oneroso (es. nell'ambito di acquisti di rami d'azienda), sia (ii) nei casi in cui lo stesso sia stato generato da un'operazione in neutralità fiscale e poi affrancato. Nei predetti casi il processo di ammortamento potrebbe essersi già concluso al 31 dicembre 2019 o essere ancora in corso al 31 dicembre 2019 e/o al 31 dicembre 2020. La Società rappresenta che tutti gli avviamenti sopra descritti sono stati ricompresi tra i disallineamenti contabili/fiscali dettagliati nel quadro RV (riconciliazione dati di bilancio e fiscali-operazioni straordinarie), rigo RV 5 (attività immateriali), colonna 8 e 13 della dichiarazione dei redditi 2019 e che la differenza tra le colonne 13 e 8, pari a xxxxx euro, è riferibile per xxxxx euro al disallineamento degli avviamenti e per la restante parte al marchio. Pertanto, la Società, relativamente agli avviamenti iscritti in bilancio, "intende affrancare i disallineamenti esistenti al 31.12.2019 di complessivi xxxxx euro, versando un'imposta sostitutiva del 3% pari a xxxxx euro, versando la prima rata di xxxxx euro, entro il termine per il pagamento delle imposte 2020 (30 giugno 2021)." Sulla base di quanto rappresentato, in relazione alle operazioni di riallineamento sopra descritte, la Società sottopone all'Ufficio le seguenti problematiche interpretative: 1. La Società chiede conferma che sia possibile procedere al riallineamento per tutte le fattispecie di avviamento iscritte in bilancio al 31 dicembre 2019 e ancora esistenti al 31 dicembre 2020, sia che esse derivino: a) da operazioni straordinarie in neutralità fiscale; b) da ammortamenti eseguiti ai sensi della normativa fiscale pro tempore

vigente sia (i) nei casi in cui l'avviamento sia stato acquisito a titolo oneroso (es. nell'ambito di acquisti di rami d'azienda), sia (ii) nei casi in cui lo stesso sia stato generato da un'operazione in neutralità fiscale e poi affrancato; 2. chiede, inoltre, conferma che l'importo da assoggettare a riallineamento debba essere quello risultante dal bilancio al 31 dicembre 2019 e, quindi, senza considerare l'ammortamento fiscale dell'esercizio 2020; 3. chiede conferma che, a seguito del riallineamento, inizi, per tutti i casi sopra evidenziati, un nuovo processo di ammortamento fiscale sull'importo riallineato al 31 dicembre 2020 con prima rata deducibile ai fini IRES e IRAP nel 2021 e periodo di ammortamento pari a 18 periodi di imposta; 4. Con riferimento alla riserva in sospensione d'imposta, di cui all'art. 14, comma 2, della Legge 21 novembre 2000, n. 342 ("Legge 342/2000") che richiama l'art. 13, comma 3 della medesima Legge, la Società chiede: a) se si possa procedere ad apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021 che sarà approvato dall'assemblea dei soci nel 2022, senza necessità di una delibera esplicita o separata, posto che il vincolo sarà indicato nella documentazione di bilancio che sarà approvato dall'assemblea; b) in caso si proceda ad affrancare la riserva ai sensi dell'art. 110, comma 3, del D.L. 104/2020, se si debba versare l'imposta sostitutiva del 10% sull'importo al netto dell'imposta sostitutiva del 3% versata per il riallineamento; c) se sia necessario, in caso di affrancamento della riserva, apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021, in quanto lo stesso sarebbe già venuto meno per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva; d) se in caso di non affrancamento, qualora siano vincolate in sospensione riserve di capitale, in caso di successiva distribuzione, sarebbero dovute unicamente le imposte in capo alla Società ma non sarebbe utile tassato in capo ai soci in quanto non cambierebbe la natura di capitale della riserva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società propone le seguenti soluzioni interpretative: 1. Con riguardo al primo

quesito la Società ritiene che sia possibile procedere al riallineamento di tutti i disallineamenti tra valori civili e fiscali esistenti sugli avviamenti iscritti in bilancio al 31.12.2019, "indipendentemente dalla genesi e successivo trattamento contabile e fiscale", in quanto le disposizioni sul riallineamento, previste per i soggetti IAS/IFRS, non prevedono esclusioni particolari e pertanto troverebbero applicazione nei confronti dei cespiti che registrano un disallineamento, a prescindere dalla causa che ha originato la divergenza tra i valori. Tale impostazione sarebbe peraltro confermata dalla stessa Amministrazione finanziaria con la risoluzione del 30 novembre 2001, n. 198, e la successiva circolare 13 giugno 2006, n. 18; 2. Per quanto concerne l'importo riallineabile la Società ritiene che possa essere riallineato l'importo non riconosciuto fiscalmente alla data del 31 dicembre 2019, senza tenere conto delle quote di ammortamento extrafiscali registrate nel 2020, ammesso che lo stesso sia ancora esistente nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020; 3. Con riferimento alla deduzione dei valori affrancati, la Società ritiene che si ricostituiscano nuovi valori di avviamento fiscalmente riconosciuti pari ai complessivi valori iscritti in bilancio che sono stati riallineati per effetto della norma in commento e che gli stessi potranno essere dedotti lungo un periodo di diciotto esercizi a partire dal 2021 tramite variazioni extracontabili come previsto ai fini IRES, dall'art. 103, comma 3-bis del Tuir e, ai fini IRAP, dell'art. 6, comma 8, del D. Lgs. 446/1997; 4. Per quanto concerne i quesiti relativi al regime fiscale della riserva in sospensione di imposta prevista dal comma 8, ultimo periodo, dell'art. 110 del D.L. 104/2020, la Società ritiene che: a. Si possa procedere ad apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021, approvato dall'assemblea dei soci nel 2022, senza necessità di una delibera esplicita o separata, posto che il vincolo sarà indicato nella documentazione di bilancio (e segnatamente nella nota integrativa o nella relazione sulla gestione) che sarà approvato dall'assemblea; b. In caso si proceda ad affrancare la riserva ai sensi dell'art. 110, comma 3, del D.L. 104/2020, si debba versare l'imposta sostitutiva del 10% sull'importo "al netto" dell'imposta sostitutiva del 3% versata per il riallineamento. Tale soluzione sarebbe avallata dal recente

orientamento giurisprudenziale recato dalla sentenza Cass. n. 19772 del 2020, che avrebbe superato l'orientamento contrario dell'Agenzia delle Entrate espresso nella circolare n. 18/E del 2006; c. In caso di affrancamento, non sia poi necessario apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021, in quanto lo stesso sarebbe già venuto meno per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%; d. In caso non si proceda all'affrancamento, qualora siano vincolate in sospensione riserve di capitale, in caso di successiva distribuzione, sarebbero dovute unicamente le imposte in capo alla Società ma non sarebbe considerato utile tassato in capo ai soci in quanto non cambierebbe la natura di capitale della riserva, in quanto l'art. 13, comma 3, della legge 342/2000 sarebbe applicabile solo in caso di distribuzione del saldo attivo di rivalutazione non previamente affrancato e quindi il vincolo sulle riserve dovrebbe valere ai soli fini della tassazione della società e non dovrebbe mutare la natura delle riserve in caso di distribuzione ai soci in quanto l'operazione non genera un incremento di patrimonio netto tale da poter dar luogo all'emersione di riserve di utili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che il presente parere riguarda esclusivamente la richiesta di interpretazione dell'articolo 110, comma 8 e 8-bis, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, relativamente alla possibilità di riallineare i cespiti oggetto di disallineamento fiscale, così come indicati nell'istanza dalla Società, senza che ciò implichi o presupponga un giudizio:

(i) sulla corretta applicazione della disciplina in materia di deduzione e quantificazione degli ammortamenti nei periodi d'imposta precedenti;

(ii) sulla corretta applicazione della disciplina fiscale vigente *ratione temporis* relativa alle operazioni che hanno dato luogo all'iscrizione e al riconoscimento fiscale degli avviamenti da cui sono originati i disallineamenti oggetto del presente parere.

Quesito n. 1

L'articolo 110, comma 8, del decreto-legge n. 104 del 2020 prevede 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 (...). 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".

Il comma 8-bis della disposizione in esame ha esteso espressamente l'ambito oggettivo del riallineamento "all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019." (comma introdotto dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178, cd. "Legge di bilancio 2021").

Il comma 7 della medesima disposizione specifica, infine, 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.

Con riferimento all'ambito oggettivo, l'articolo 14 della legge n. 342 del 2000, richiamato dall'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, prevede che i beni suscettibili di essere riallineati sono gli stessi beni indicati dall'articolo 10 della medesima legge e, cioè, quelli per i quali è possibile avvalersi della rivalutazione, ossia i beni materiali e immateriali, ammortizzabili e non ammortizzabili, le partecipazioni di controllo e di collegamento costituenti immobilizzazioni e, per i soggetti IAS adopter, anche le partecipazioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del TUIR (e cioè le partecipazioni che non si considerano detenute per la negoziazione) anche ove non si tratti di partecipazioni di controllo o di collegamento (cfr. Circolare n. 28/E del 2009 e Circolare n. 207/E del 2000).

Per quanto concerne le tipologie di divergenze riallineabili, come precisato nell'articolo 10 del D.M del 13 aprile 2001, n. 162 - richiamato dall'articolo 110, comma 7, del decreto legge n. 104 del 2020 - la disciplina del riallineamento "può essere richiesta indipendentemente dalla fruizione della disciplina di rivalutazione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, di cui all'articolo 10 della legge, divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo".

In altri termini, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14 della legge n. 342 n. 2000 e nell'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001, il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento (cfr. Circolare n. 18/E del 13 giugno 2006; Circolare n. 14/E del 2017).

Non appare essere dunque ostativa, a tali fini, la circostanza che (a) il costo storico dei beni abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) (b) tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente.

In particolare, per i soggetti IAS adopter, è da ritenersi che siano riallineabili anche le divergenze relative all'avviamento e ai marchi che si siano generate per effetto della deduzione in via extracontabile delle quote di ammortamento, così come previsto, ai fini IRES, dall'articolo 103, comma 2-bis, del TUIR e, ai fini IRAP, dall'articolo 5 del d. lgs. n. 446 del 1997 (cfr. circolare n. 18/E del 2006).

Tanto premesso, stante l'assenza di disposizioni che limitano espressamente le tipologie di divergenze riconoscibili, deve ritenersi che - alla luce del richiamo contenuto nella disciplina del riallineamento in esame all'articolo 14 della Legge n. 342 n. 2000 e all'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001 - la Società possa beneficiare della disciplina del riallineamento in esame con riferimento a tutte le tipologie di

disallineamento esistenti sugli avviamenti e sul marchio di impresa iscritti in bilancio al 31.12.2019, indipendentemente dalle cause che hanno dato origine al disallineamento di valori.

Quesito n. 2

L'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, richiamato dall'articolo 110, comma 7, del decreto-legge n. 104 del 2020, ammette il riconoscimento ai fini fiscali "dei maggiori valori, iscritti nel bilancio di cui al comma 1 dell'articolo 10" (ossia quello chiuso al 31 dicembre 2019), "dei beni indicati nello stesso articolo 10", cioè dei beni risultanti dal medesimo bilancio.

Riguardo al momento cui occorre rifarsi per individuare i suddetti valori, la norma dispone che oggetto del riallineamento sono i maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali iscritti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019 (tra le altre, si veda circolare n. 18/E del 2006, n. 13/E del 2014 e n. 14/E del 2017); i beni devono essere presenti anche nel bilancio dell'esercizio successivo (2020) e l'adeguamento è effettuato nel bilancio 2020 tenendo conto dei decrementi (del disallineamento, n.d.r.) verificatisi in tale ultimo esercizio.

Ciò considerato, si conferma che il disallineamento che può formare oggetto di riallineamento (rectius la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dovuta) è quello esistente al 31 dicembre 2019, non assumendo rilievo gli incrementi dello stesso intervenuti nell'esercizio successivo a quello di riferimento (cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 198 del 2001).

In sostanza, rapportando alla disciplina in esame le indicazioni di prassi fornite in relazione alle precedenti norme sul riallineamento, una divergenza di valori individuata al 31 dicembre 2019 (per i soggetti cd. solari) può, alla fine del 2020, ridursi o non modificarsi e in tal caso sarà interamente riallineabile, oppure incrementarsi; in tale ultimo caso sarà riallineabile solo per la parte pari alla divergenza esistente al 31 dicembre 2019.

Nel caso specifico, dunque, la Società può ottenere il riconoscimento solamente

dei maggiori valori iscritti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, relativi ai beni e attività risultanti dal bilancio stesso, sempreché tali maggiori valori siano ancora presenti nel bilancio cui si riferisce la dichiarazione dei redditi nella quale è richiesta l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 10 del D.M. 162/2001 (i.e. Dichiarazione dei Redditi - periodo d'imposta 2020).

Quesito n. 3

Nelle fattispecie rappresentate in istanza si osserva preliminarmente che la divergenza di valori è dovuta alla deduzione extracontabile delle quote di ammortamento fiscale, ai sensi dell'articolo 103, comma 3-bis, del TUIR, a fronte di una disciplina contabile che, invece, non consente ai soggetti IAS compliant l'ammortamento contabile dell'avviamento.

Fatta eccezione per una delle fattispecie di avviamento rappresentate, per la quale l'ammortamento è ancora in corso, negli altri casi evidenziati in istanza l'applicazione della disciplina civilistico/fiscale ha determinato l'esaurimento del piano di ammortamento fiscale a fronte di un valore contabile dell'avviamento rimasto immutato. Conseguentemente, in questi ultimi casi, il valore fiscale netto degli avviamenti al 31 dicembre 2019 è pari a zero e la divergenza di valori, alla stessa data, risulta pari al valore contabile dei singoli avviamenti.

Dal momento che il valore contabile del bene immateriale non ha subito modificazioni nel tempo, l'adeguamento dei valori fiscali a quelli contabili, per effetto dell'opzione per il riallineamento, potrà essere realizzato mediante riduzione (azzeramento) del fondo di ammortamento fiscale, con l'effetto di ripristinare integralmente il valore lordo fiscale del bene, adeguandolo al valore contabile indicato nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 (in conformità alla soluzione al precedente quesito n. 2).

Conseguentemente, la Società potrà dedurre, a partire dal periodo d'imposta 2021, il nuovo valore fiscale secondo un nuovo piano di ammortamento extracontabile, in conformità alla disciplina vigente ai fini IRES ed IRAP.

Nelle fattispecie in cui il piano di ammortamento sia ancora in corso, il riallineamento opererà come riduzione del fondo fiscale eccedente quello contabile (pari a zero) al 31 dicembre 2019. Il maggior valore riconosciuto, sommato al valore netto fiscale del bene che residua, in base al piano di ammortamento originario, al 31 dicembre 2020 (quindi al netto dell'ammortamento di periodo), sarà anch'esso dedotto, a partire dal periodo d'imposta 2021, secondo un nuovo piano di ammortamento extracontabile, definito in conformità alla disciplina vigente ai fini IRES ed IRAP.

In altri termini, ipotizzando che al 31 dicembre 2019 risulti un disallineamento pari a 1700 e che al 31 dicembre 2020 residui un valore netto fiscale pari a 100 (al netto, cioè della quota di ammortamento 2020), l'impresa dedurrà, a partire dal periodo d'imposta 2021 e sulla base di un nuovo piano di ammortamento fiscale extracontabile, un valore pari a 1800 corrispondente alla somma tra il valore riallineato (i.e. differenze esistenti al 31 dicembre 2019) e il valore fiscale netto residuo del bene al 31 dicembre 2020.

Quesito n. 4.a)

Il comma 8 della disposizione in commento stabilisce che in caso di riallineamento è necessario apporre uno specifico vincolo di sospensione d'imposta ai fini fiscali su una o più riserve di patrimonio netto già esistenti, per un importo corrispondente ai differenziali allineati, al netto dell'imposta sostitutiva. La riserva può essere resa liberamente distribuibile mediante il versamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 10 per cento, da corrispondere in tre rate annuali di pari importo con le stesse modalità e negli stessi termini previsti per l'affrancamento del saldo attivo da rivalutazione (cfr. commi 3 e 6 dell'articolo 110).

Con riferimento alle modalità e ai termini di apposizione del vincolo in sospensione d'imposta alla riserva previsto dall'articolo 14, comma 2, della Legge 342/2000 - anch'esso richiamato dall'articolo 7 del D.L. 104/2020 - l'Agenzia delle Entrate ha precisato in più occasioni (cfr. circolare n. 18/2006, n. 13/2014 e n. 14/2017) che i soggetti che effettuano il pagamento dell'imposta sostitutiva dopo

l'approvazione del bilancio (nel caso di specie bilancio 2020) possono fruire della disciplina del riallineamento anche se non hanno stanziato l'apposita riserva in detto bilancio. Tale riserva dovrà comunque essere iscritta nel bilancio relativo all'esercizio successivo (nel caso di specie bilancio 2021) mediante delibera assembleare, salvo quanto si dirà nel prosieguo con riferimento all'ipotesi di affrancamento della medesima.

In tal caso "resta ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori", cioè nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 (cfr. circolare n. 57/E del 2001). Per converso, non sarà possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua la rivalutazione (2020) non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare (cfr. circolari n. 13/E del 2014 e n. 18/E del 2006).

Resta inteso che, nel caso in cui l'assemblea non dovesse ratificare l'operato dell'organo di amministrazione, cioè non approvando lo stanziamento della riserva nel bilancio successivo, l'opzione per il riallineamento sarebbe priva di effetti, con la conseguenza, ad esempio, che i maggiori ammortamenti fiscalmente dedotti dovranno essere recuperati a tassazione con l'applicazione delle sanzioni e degli interessi dovuti per legge (cfr. circolare n. 57/E del 2001, pag. 18-19).

Non essendo intervenute modifiche rispetto alla previgente disciplina, si confermano, anche in questa sede, le precedenti indicazioni di prassi, ritenendole pienamente compatibili con la disciplina in esame.

Nell'ambito del medesimo quesito 4.a), la Società chiede, inoltre, se sia necessaria una delibera assembleare esplicita o separata oppure un autonomo punto all'ordine del giorno di apposizione del vincolo alla riserva. La Società ritiene che sia sufficiente menzionare il vincolo in sospensione nella documentazione di bilancio (e segnatamente nella nota integrativa o nella relazione sulla gestione) che sarà approvato dall'assemblea.

Al riguardo, si osserva che in precedenti interventi di prassi l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto, anche se limitatamente al vincolo apposto ad una riserva cd FTA, la possibilità di costituire la riserva vincolata "evidenziando in nota integrativa la quota di riserva FTA vincolata ai sensi della legge in commento" (cfr. circolare 18/E del 2006).

Per tali ragioni, considerata la natura fiscale del vincolo in commento e l'assenza di disposizioni espresse previste dalla normativa tributaria, si ritiene che siano condivisibili le modalità di apposizione del vincolo prospettate dalla Società, a condizione che tali modalità siano conformi alle disposizioni di natura civilistica previste dalla legge o dallo statuto sociale che disciplinano la redazione e l'approvazione del bilancio d'esercizio.

Resta inteso, in ogni caso, che la delibera assembleare debba essere assunta al più tardi entro il termine di approvazione del bilancio dell'esercizio successivo a quello di riferimento.

Quesito n. 4.b)

L'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 prevede, al comma 8, che in caso di riallineamento è necessario apporre uno specifico vincolo di sospensione d'imposta ai fini fiscali su una o più riserve di patrimonio netto - già presenti nel bilancio della società che effettua il riallineamento - per un importo corrispondente ai differenziali allineati al netto dell'imposta sostitutiva.

Lo stesso comma 8 consente, inoltre, di affrancare la predetta riserva versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e delle eventuali addizionali nella misura del 10% del suo ammontare, rendendola, in tal modo, disponibile agli usi civilisticamente consentiti, tra cui la distribuzione ai soci, senza oneri impositivi aggiuntivi in capo alla società distributrice.

Ai fini dell'affrancamento della riserva da riallineamento, il comma 8 richiama l'applicazione dei termini e delle modalità dettate dal comma 3 per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, già oggetto dei chiarimenti riportati nei documenti di

prassi riferibili alle precedenti analoghe disposizioni agevolative, in particolare la circolare 27 aprile 2017, n. 14/E, la circolare 4 giugno 2014, n. 13/E, e la circolare 13 giugno 2006, n. 18/E.

Come precisato nella citata circolare n. 14/E del 2017, punto 8, la base imponibile - da assumere per la determinazione dell'imposta dovuta in caso di affrancamento del saldo attivo risultante dalla rivalutazione - deve essere considerata al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale degli effetti della rivalutazione, in considerazione delle indicazioni riportate nell'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000 e nell'articolo 9, comma 2, del d.m. n. 162 del 2001, risultando, pertanto, irrilevante che il saldo attivo debba essere esposto in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva.

Infatti, come chiarito nella citata circolare n. 18/E del 2006, punto 1.11, le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 3, previste in caso di distribuzione del saldo attivo di rivalutazione, devono ritenersi applicabili anche all'opzione per l'affrancamento in quanto relative ad una situazione speculare e assimilabile, finalizzata a rendere il saldo disponibile per la distribuzione.

Alla luce della richiamata applicabilità delle disposizioni dettate dal comma 3 dell'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 anche alla riserva avente origine dal riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civilistici, nonché in considerazione dei chiarimenti contenuti nei documenti di prassi fin qui richiamati, si ritiene che, ai fini dell'affrancamento, suddetta riserva debba essere assunta nel suo ammontare aumentato dell'imposta sostitutiva versata per il riallineamento.

Quesito n. 4.c)

Come commentato al punto precedente, il comma 8 dell'articolo 110 del D.L. n. 104/2020 prevede che a fronte dei valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, sia vincolata una riserva in sospensione d'imposta, affrancabile ai sensi del comma 3.

La costituzione di tale vincolo di sospensione - avente natura fiscale - assume la

precipua funzione di memorizzare il quantum del prelievo dovuto in caso di successiva distribuzione ai soci, tenendo così memoria del debito tributario.

Tale esigenza viene, invece, meno in caso di opzione per l'affrancamento della riserva e contestuale versamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 10% (da versare entro i termini previsti dal comma 6 dell'articolo 110). La funzione dell'affrancamento è, infatti, quella di liberare, in via definitiva, il contribuente dal suddetto debito d'imposta.

Ne deriva, quindi, nelle ipotesi in cui il contribuente versi l'imposta sostitutiva per l'affrancamento dopo l'approvazione del bilancio 2020 e contestualmente al versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento, la successiva apposizione del vincolo di sospensione nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2021, non sia da considerarsi più necessaria..

Resta ferma, ovviamente, la necessità che la porzione di patrimonio netto che il contribuente avrebbe dovuto sottoporre a vincolo di sospensione in assenza di affrancamento (i.e. riserva da vincolare), sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori (cfr. circolari 18/E del 2006, 13/E del 2014 e 14/E del 2017).

Inoltre, si precisa che l'affrancamento della riserva non produce effetti sul regime di sospensione del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione o del riallineamento, posto che la disciplina in esame non prevede alcuna deroga in tal senso. Conseguentemente, ancorché si sia provveduto all'affrancamento della relativa riserva, i maggiori valori fiscali attribuiti ai beni per effetto della rivalutazione o del riallineamento saranno riconosciuti solo a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione o il riallineamento sono eseguiti (2021).

In conclusione, tenuto conto delle considerazioni effettuate, la scrivente ritiene che in caso di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civilistici e contestuale affrancamento della relativa riserva non sia necessario sottoporre

quest'ultima anche al vincolo di sospensione nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2021, la cui funzione risulterebbe integralmente assolta dal versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per il suddetto affrancamento.

Quesito n. 4.d)

I commi 7 e 8 dell'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 stabiliscono, tra l'altro, l'applicabilità delle previsioni di cui all'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, il quale, a sua volta, al comma 2, ai fini del regime applicabile alla distribuzione delle riserve in sospensione d'imposta, opera un rinvio all'articolo 13, comma 3, della medesima legge riguardante il saldo di rivalutazione.

Nel dettaglio, il citato articolo 13, comma 3, prevede che "Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1 ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti".

Le somme distribuite, quindi, costituiscono utile sia in capo alla società distributrice, la quale potrà godere di un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata per il riallineamento dei valori, sia nei confronti dei soci percipienti, in capo ai quali l'attribuzione sconta il regime fiscale ordinario proprio dei dividendi societari.

Considerato che le disposizioni dettate dal legislatore all'articolo 13, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in caso di distribuzione del saldo attivo di rivalutazione, risultano essere pienamente applicabili anche alla riserva da riallineamento, come indicato dall'articolo 14, comma 2, della medesima legge, si ritiene che, in mancanza di una previsione espressa di segno contrario, tale trattamento fiscale sia indistintamente applicabile tanto alle riserve di utili quanto alle riserve di capitali.

Il presente parere, di tipo ordinario o interpretativo, viene reso sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte acriticamente così come illustrate

nell'istanza e in sede di documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e completezza ed esula da qualsiasi considerazione in merito alla corretta determinazione dei valori oggetto di riallineamento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)