

**Risposta n. 411/2022**

**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 - Perfezionamento dell'opzion

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

**QUESITO**

La Società ALFA, in qualità di soggetto che redige il proprio bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, intende esercitare l'opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi della disciplina di cui all'articolo 110, comma 8-*bis*, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 (di seguito anche "Decreto 104").

Nel caso in esame, la società ALFA intenderebbe procedere al Riallineamento in relazione al marchio ALFA, iscritto nel bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 per un valore contabile pari ad Euro X (il *Marchio ALFA*) e un valore fiscale pari a Y.

La società ALFA ritiene che sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alle modalità di perfezionamento dell'opzione per il Riallineamento, ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 110, comma 8-*bis*, del Decreto 104 e chiede,

pertanto, di ottenere chiarimenti in merito ai seguenti quesiti:

Quesito n. 1

i. La Società ALFA chiede conferma che, ai fini del perfezionamento dell'opzione per il Riallineamento risulti irrilevante il fatto che sia stato o meno posto in essere il versamento (integrale) dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, comma 6, del Decreto 104 alle scadenze previste dal comma 6 del medesimo articolo.

Quesito n. 2

ii. La Società ALFA chiede di sapere se, ai fini del perfezionamento dell'opzione, sia necessario che il bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 (ivi compresa la nota integrativa) rechi l'indicazione dell'apposizione del vincolo sulle riserve, ai sensi dell'articolo 110, comma 8, del Decreto 104, e se, entro la data di approvazione del medesimo bilancio, sia necessario che l'assemblea dei soci deliberi l'iscrizione di un vincolo sulle riserve.

Quesito n. 3

iii. La Società ALFA chiede di sapere se l'opzione per il Riallineamento possa essere validamente emendata mediante la presentazione di una dichiarazione c.d. tardiva, nel termine dei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione del modello "Redditi SC 2021" (attualmente fissato per il 30 novembre 2021) ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

### *Soluzione proposta relativa al Quesito n. 1*

La Società ALFA ritiene che l'opzione per il Riallineamento deve ritenersi perfezionata attraverso l'indicazione nel quadro RQ, righe RQ101 e RQ102, del modello "Redditi SC 2021" dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, a parere della società ALFA, ai fini del perfezionamento dell'opzione per il Riallineamento risulta irrilevante il fatto che sia stato o meno posto

in essere il versamento (integrale) dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, comma 6, del Decreto 104 alle scadenze previste dal comma 6 del medesimo articolo.

In particolare la società ALFA ritiene che l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, comma 6, del Decreto 104 non rilevi ai fini del perfezionamento del Riallineamento e che l'imposta sostitutiva non versata sia iscritta a ruolo ai sensi dell'articolo 10 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 potendo la società ALFA, in ogni caso, avvalersi della disciplina del c.d. ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

A tale riguardo la società ALFA richiama i chiarimenti contenuti nel paragrafo 7 della Circolare n. 14/E del 17 aprile 2017, a commento delle disposizioni sulla rivalutazione e il riallineamento di cui all'articolo 1, commi 556-564 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), le quali presentano indubbe analogie con la disciplina di cui all'articolo 110 del Decreto 104: *"si evidenzia che l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa è senz'altro perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cosiddetto "ravvedimento operoso")"*, nonché il passaggio contenuto al paragrafo 8 della medesima circolare in cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i chiarimenti sopra riportati, a proposito della rivalutazione, tornano applicabili anche alla diversa ipotesi del riallineamento: *"Sulle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva e sul perfezionamento dell'operazione di affrancamento, si ribadiscono le considerazioni già evidenziate nel precedente paragrafo 7 in relazione all'imposta sostitutiva dovuta sui maggiori valori iscritti in*

*bilancio".*

*Soluzione proposta relativa al Quesito n. 2*

Secondo la società ALFA, non è necessario che il bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 (ivi compresa la nota integrativa) rechi l'indicazione che è stato apposto un vincolo sulle riserve ai sensi dell'articolo 110, comma 8, del Decreto 104, né tantomeno è necessario che l'assemblea dei soci deliberi l'iscrizione di un vincolo sulle riserve.

Infatti, la disciplina del Riallineamento, a detta della società ALFA, ha natura extra-contabile e non determina l'esigenza di interventi dell'assemblea dei soci in sede di approvazione del bilancio. L'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve risulterà dal quadro RS del modello "Redditi EC 2021" che sarà presentato dalla società ALFA, e non dal bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, ben potendosi, a parere della società ALFA, apporre il vincolo sulle riserve nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2021.

La società ALFA rileva che tale posizione è stata già espressa dall'Agenzia delle entrate nella Circolare 13/E del 4 giugno 2014 (di seguito anche "Circolare 13/E/2014"), a commento delle disposizioni sulla rivalutazione e il riallineamento di cui all'articolo 1, commi 140-147 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Bilancio 2014), in cui al paragrafo 9 si legge che: "*La disciplina del riallineamento, in quanto volta al riconoscimento fiscale di valori già espressi in bilancio, non comporta incrementi delle poste del netto patrimoniale dell'impresa e, quindi, non determina l'esigenza di specifici, immediati interventi in sede di approvazione del bilancio medesimo. Ciò trova riscontro anche nella previsione dell'articolo 10 del decreto ministeriale n. 162 del 2001 secondo cui il riconoscimento fiscale dei maggiori valori va richiesto nella dichiarazione dei redditi.*

*Tale riconoscimento è, comunque, condizionato all'accantonamento, per ammontare corrispondente ai valori da riallineare, di una apposita riserva al netto dell'imposta sostitutiva a cui si applica la disciplina di sospensione d'imposta tipica*

*dei saldi di rivalutazione e la cui allocazione comporta un intervento in sede di formazione ed approvazione del bilancio relativo all'esercizio in cui il riallineamento è operato.*

*Si ricorda che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare per i quali il pagamento della imposta sostitutiva avviene dopo l'approvazione del bilancio, è possibile fruire della disciplina del riallineamento anche se non sia stata stanziata l'apposita riserva in sede di approvazione del bilancio 2013. In tale ipotesi la riserva dovrà comunque essere iscritta in bilancio entro l'esercizio successivo a quello di riferimento mediante delibera assembleare" (enfasi aggiunta).*

Sulla base delle indubbe analogie tra le precedenti norme sulle rivalutazioni e riallineamenti e quella di cui all'articolo 110 del Decreto 104, la società ALFA ritiene che i chiarimenti sopra riportati debbano ritenersi validi anche in relazione al Riallineamento.

#### *Soluzione proposta relativa al Quesito n. 3*

La società ALFA ritiene che l'opzione per il Riallineamento possa essere validamente emendata mediante la presentazione di una dichiarazione c.d. tardiva, nel termine dei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione del modello "Redditi SC 2021" (attualmente fissato per il 30 novembre 2021) ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

La società ALFA ritiene, infine, che oltre il termine previsto dall'articolo 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, la stessa non potrà più rettificare le opzioni indicate nella propria dichiarazione dei redditi

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Occorre premettere che il presente parere riguarda esclusivamente la richiesta di interpretazione dell'articolo 110, comma 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 ALFA, senza che ciò implichi o presupponga un giudizio sulla corretta applicazione della disciplina fiscale vigente *ratione temporis* relativa alle operazioni che hanno dato luogo all'iscrizione e al riconoscimento fiscale dei cespiti da cui sono originati i disallineamenti oggetto del presente parere.

*Quesito n. 1*

La società ALFA chiede di sapere se l'opzione per il Riallineamento si perfezioni attraverso l'indicazione nel quadro RQ, righe RQ101 e RQ102, del modello "Redditi SC 2021" dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell'articolo 110, comma 4, del Decreto 104, indipendentemente dal fatto che sia stato o meno posto in essere il versamento (integrale) dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, comma 6, del Decreto 104, alle scadenze previste dal comma 6 del medesimo articolo.

L'articolo 110, comma 8, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 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 (...), 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*".

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 4 specifica che "*Il maggior valore attribuito ai beni in sede di*

*rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili".*

A riguardo il comma 6 stabilisce che "*Le imposte sostitutive di cui ai commi 3 e 4 sono versate 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 (...)*"

Il comma 7 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.

La disciplina ripropone - con alcune modifiche circoscritte - il regime opzionale del riallineamento dei valori fiscali dei beni d'impresa previsto dalla Legge n. 342 del 2000. Vengono infatti espressamente richiamate, in quanto compatibili, le previgenti relative disposizioni normative (anche di natura attuativa) in materia di riallineamento.

Stante l'espresso rinvio alla legge 21 novembre 2000, n. 342, la Scrivente ritiene che trovino applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel relativo Regolamento di attuazione di cui al Decreto del 13/04/2001 n. 162 - Ministero delle Finanze, nonché molti dei chiarimenti contenuti nei documenti di Prassi già rilasciati a fronte delle precedenti analoghe disposizioni agevolative e, in particolare, la Circolare n. 14/E del 27 aprile 2017, la Circolare n. 13/E del 4 giugno 2014, Circolare n. 11/E

del 19 marzo 2009 e la Risoluzione n. 362/E del 29 settembre 2008.

Ciò detto, in relazione al perfezionamento dell'opzione, torna applicabile quanto espresso nella circolare 14/E del 27 aprile 2017 nella parte in cui si chiarisce che "*... l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa è senz'altro perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cosiddetto "ravvedimento operoso") ...*"

Conseguentemente, si conferma che l'opzione per il Riallineamento deve ritenersi perfezionata attraverso l'indicazione nel modello "Redditi SC 2021" dei maggiori valori riallineati e della relativa imposta sostitutiva.

Pertanto, ai fini del perfezionamento dell'opzione, non rileva l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 110, comma 6, del Decreto 104. In tali ipotesi l'imposta sostitutiva non versata sarà iscritta a ruolo ai sensi dell'articolo 10 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cosiddetto "ravvedimento operoso").

#### *Quesito n. 2*

Con il presente quesito, la società ALFA chiede di sapere se sia possibile accantonare la riserva in sospensione d'imposta di cui all'articolo 110, comma 8, secondo periodo, del Decreto 104 in sede di approvazione del bilancio 2021, anziché nel bilancio con riferimento al quale viene operato il riallineamento (2020).

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 n. 342 del 2000 - anch'esso richiamato dall'articolo 7 del Decreto 104 - l'Agenzia delle Entrate ha precisato in più occasioni (cfr. Circolare n. 18/E/2006, n. 13/E/2014 e n. 14/E/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, a condizione che tale modalità sia conforme alle disposizioni di natura civilistica previste dalla legge o dallo statuto sociale che disciplinano la redazione e l'approvazione del bilancio d'esercizio e dai principi contabili applicati dal contribuente. Tale riserva dovrà comunque essere iscritta nel bilancio relativo all'esercizio successivo (nel caso di specie bilancio 2021) mediante delibera assembleare.

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/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/2014 e n. 18/E/ 2006).

Resta inteso che, nel caso in cui l'assemblea non dovesse ratificare l'operato

dell'organo di amministrazione, 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/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.

*Quesito n. 3*

Con il terzo quesito la società ALFA chiede, infine, conferma che l'opzione per il Riallineamento possa essere validamente esercitata in sede di presentazione di una dichiarazione c.d. tardiva, nel termine dei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione del modello "Redditi SC 2021" (attualmente fissato per il 30 novembre 2021) ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

A tale riguardo, si ritiene applicabile il medesimo principio espresso, da ultimo, nella circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016 nella parte in cui si chiarisce che *"anche la dichiarazione integrativa presentata, entro il medesimo termine di novanta giorni, per correggere errori od omissioni di una precedente dichiarazione tempestivamente presentata, si sostituisce a quella originaria, così rimuovendo, in tale breve "finestra temporale", l'infedeltà."*

In questo senso depongono, peraltro, le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in relazione ad alcune fattispecie di opzioni, anch'esse da effettuarsi in sede di dichiarazione, che sono state considerate validamente esercitate anche nel caso in cui il relativo onere dichiarativo fosse stato assolto non nel modello di dichiarazione presentato entro il termine ordinario, bensì integrando questa dichiarazione nel periodo intercorrente tra la scadenza del termine ordinario e i successivi novanta giorni. In tali occasioni, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, finché che non scade il termine

di cui all'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il modello di dichiarazione può essere integrato anche per esercitare diverse opzioni.

In tal senso si è espressa, tra le altre, la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002 in tema di rateizzazione delle plusvalenze patrimoniali ex art. 86 del TUIR. Al riguardo, la risoluzione in questione afferma che *"in relazione alle specifiche scelte di natura dispositiva, come quella in commento, la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente è sempre legittima se operata prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa. In tale ipotesi, infatti, la seconda dichiarazione si sostituisce integralmente alla prima. [...] Inoltre, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 7, dell'articolo 2 più volte richiamato, si considerano valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine legale, con la conseguenza che anche le dichiarazioni rettificative di precise scelte negoziali nel senso sopra illustrato, se presentate entro detto termine, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria"*.

In senso conforme si veda anche la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, di commento al regime agevolativo per i c.d. lavoratori impatriati introdotto dall'articolo 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, in cui l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire *"Si considerano, inoltre, valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive"), pertanto, al fine della fruizione dell'agevolazione in commento, possono presentare la dichiarazione tardiva i contribuenti che, per scelta o per errore, non hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro la scadenza, indicando i redditi agevolabili in misura ridotta. Peraltro, stante quanto chiarito dalla circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, secondo cui «anche la dichiarazione integrativa presentata, entro il medesimo termine di novanta giorni, per correggere errori od omissioni di una precedente dichiarazione tempestivamente presentata, si sostituisce a quella originaria, così rimuovendo, in tale breve "finestra temporale", l'infedeltà» (cfr. in tal senso anche la circolare n. 55/E del 14 giugno*

2001 e la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002), i contribuenti hanno la possibilità di indicare i redditi agevolabili anche mediante una dichiarazione integrativa/sostitutiva, presentata entro il termine di novanta giorni, che "sostituisce" quella presentata nei termini (...). Trascorso il suddetto periodo, è preclusa la possibilità di indicare il reddito agevolabile in misura ridotta" (enfasi aggiunta);

Ne discende che l'opzione per il Riallineamento possa essere validamente emendata mediante la presentazione di una dichiarazione c.d. tardiva, nel termine dei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione del modello "Redditi SC 2021" (attualmente fissato per il 30 novembre 2021).

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 disciplina dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la fattispecie rappresentata (anche in relazione ad eventuali atti, fatti o negozi ad essa collegati) realizzi un disegno elusivo e, pertanto, censurabile.

**Firma su delega del Direttore centrale  
Vincenzo Carbone**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**