

Risposta n. 286/2023

OGGETTO: Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento – remissione in bonis – articolo 1, comma 624, della legge 30 dicembre 2021, n. 234

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

QUESITO

La società [ALFA] (nel prosieguo istante e/o incorporante) - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 1, comma 624, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta che, in sede di fusione inversa per incorporazione della società controllante [BETA] (nel prosieguo incorporata), ha rilevato «*un disavanzo di fusione successivamente imputato alla voce avviamento per un importo pari ad euro [...] . (...) all'epoca della fusione, l'istante ritenne di non avvalersi di alcun regime sostitutivo, motivo per il quale venne a determinarsi un disallineamento tra valore civile e valore fiscale del suddetto avviamento*». Nello specifico, l'istante riferisce che

«alla data del 31/12/2020 il valore a bilancio della summenzionata immobilizzazione immateriale fu quantificata in euro [...] contro un valore fiscale pari a zero».

Successivamente, «con l'avvento della normativa sul riallineamento tra valore civile e fiscale dell'avviamento, sancita dall'art. 110, comma 8-bis, del D.L. 14-08-2020 n. 104, l'istante ritenne di avvalersi della suddetta opzione e di procedere al versamento della prima delle tre rate (euro [...]) dell'imposta sostitutiva del 3% complessivamente pari ad euro [...] secondo le indicazioni statuite dai commi 4 e 6 del succitato decreto. [...].

Al fine di manifestare la volontà di avvalersi della citata agevolazione l'istante procedette:

1) ad effettuare il versamento di euro [...] (...) mediante F24 del 09/08/2021 (...), quindi entro i termini di versamento a saldo delle imposte sui redditi, (...);

2) ad indicare al rigo RQ 101 del modello Redditi Sc 2021 (...) l'importo dell'avviamento iscritto in bilancio alla data del 31/12/2020 (pari ad euro [...]) e della relativa imposta sostitutiva complessiva (pari ad euro [...])».

Successivamente all'emanazione dell'articolo 1, comma 622, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 - con cui sono state modificate le regole del riallineamento fiscale ed è stata ammessa la revoca dell'opzione già esercitata, con le modalità poi declinate dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2022 - l'istante ha optato *«per la revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento; infatti:*

- nel verbale del Consiglio di Amministrazione (...) tenutasi in data 30/03/2022 (...) gli amministratori deliberarono di "revocare la delibera del Consiglio di amministrazione del 29/06/2021 in merito alla decisione di aderire all'agevolazione

introdotta con il Dl 104/2020 (...) e di dare mandato all'amministratore delegato (...) di attivarsi per recuperare l'importo della prima rata dell'imposta sostitutiva pagata il 10/08/2021, (...)"

- a pag. 25 del bilancio (...) chiuso al 31/12/2021 (...), a commento della voce *Crediti tributari*, gli amministratori precisarono che "la voce "Credito v/Erario per rinuncia al riallineamento avviamento" deriva dalla volontà (...) di revocare la scelta di riallineamento fiscale dell'avviamento di cui all'art. 110 del DL 104/2020, in conseguenza della sopravvenuta modifica normativa (...) che ha disposto l'estensione del periodo d'ammortamento del maggior valore fiscale a 50 anni, anziché a 18 anni come previsto originariamente. (...), per effetto della rinuncia espressa, (...) potrà recuperare quanto versato nel 2021 come prima rata dell'imposta sostitutiva"».

Tuttavia, l'istante «per un mero errore non ha rispettato la scadenza del 28 novembre 2022 per l'invio della dichiarazione integrativa relativa all'esercizio 2020, contravvenendo a quanto indicato all'articolo 7 del provvedimento stesso. Ritenendo che l'istituto della "remissione in bonis" potesse trovare applicazione con riferimento all'invio della suddetta dichiarazione integrativa oltre i termini del 28 novembre 2022, (...) ha:

1. effettuato in data 29 novembre 2022 (cioè un giorno dopo la scadenza) l'invio della dichiarazione integrativa modello *Redditi Sc 2021*(...) debitamente rettificata (...) mediante (a) cancellazione dell'importo iscritto al rigo *RQ 101*, (b) indicazione dell'importo della prima rata dell'imposta sostitutiva pagata pari ad euro [...] nella colonna 3 dell'apposito rigo della sezione I del quadro *RX* e (c) evidenziazione del

disallineamento tra valori civili e fiscali dell'avviamento nel quadro RV (prospetto di riconciliazione dei dati di bilancio e fiscali);

2. versato in data 30 novembre 2022 la sanzione per la remissione in bonis pari a Euro 250 (...), secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista;

3. effettuato in data 30 novembre 2022 l'invio della dichiarazione Redditi Sc 2022 (...) previa indicazione al rigo RX40 dell'importo di euro [...] ancora da compensare riferito alla prima rata dell'imposta sostitutiva sul riallineamento; tale dichiarazione venne inviata senza apposizione di visto di conformità stante l'incertezza connessa alla possibilità di procedere alla compensazione della suddetta imposta sostitutiva».

Tutto ciò premesso l'istante chiede «se l'invio della dichiarazione integrativa (...) effettuata oltre la data del 28 novembre 2022 e il pagamento del modello F24 (...) possa costituire titolo per l'utilizzo in compensazione (della prima e unica rata di imposta sostitutiva versata) ai sensi dell'art. 1 comma 624 Legge 234/2021 e del provvedimento Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. prot. 370046/2022 del 29 settembre 2022».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che «l'istituto della "remissione in bonis" trovi piena applicazione con riferimento al caso di specie; (...) a tal proposito ritiene che:

1) (...) rientri nel campo della fruizione di benefici di natura fiscale o dell'accesso a regimi fiscali opzionali; infatti, così come la facoltà di riallineare i valori civili e fiscali rimanda all'esercizio di un'opzione da parte del contribuente, allo stesso modo la revoca dell'opzione, (...), consiste anch'essa nell'esercizio di un regime opzionale; (...).

2) *La revoca dell'opzione risulti soggetta all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale; (...).*

3) *La relazione al DL 2 marzo 2012, n. 16, (...), evidenzia come la norma stessa intenda salvaguardare il contribuente in buona fede preservando la scelta operata dallo stesso ancorché presenti la comunicazione ovvero assolvere l'adempimento richiesto tardivamente. Nel caso di specie la volontà di revocare l'opzione esercitata si è acclarata in modo palese (...); pertanto, il comportamento concludente (...) è manifesto e non può essere ricondotto a situazioni di mero ripensamento ovvero di scelte avvenute a posteriori basate su ragioni di opportunità.*

Dal momento che:

- Non sono stati posti in essere comportamenti che abbiano prodotto danni per l'erario, nemmeno in termini di pregiudizio all'attività di accertamento;

- Non sono iniziate attività di accertamento di cui l'istante sia venuto formalmente a conoscenza;

- L'adempimento richiesto, ovvero l'invio della dichiarazione integrativa relativa all'esercizio 2020, è stato effettuato con un solo giorno di ritardo rispetto alla scadenza prevista dal provvedimento direttoriale e, comunque, entro e non oltre il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva a quella in cui (...) l'opzione avrebbe dovuto essere tempestivamente esercitata;

applicandosi la "remissione in bonis" (...) ritiene che il suddetto istituto consenta di sanare il ritardato esercizio dell'opzione per la revoca del riallineamento (...). Così, dunque, venendo a costituirsi legittimamente il titolo per l'utilizzo in compensazione della prima rata dell'imposta sostitutiva versata, (...) potrà procedere

alla compensazione della stessa avendo cura di presentare una dichiarazione integrativa al modello Redditi Sc 2022 nella quale venga apposto il visto di conformità necessario per la compensazione. (...)».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito alla verifica della correttezza del comportamento contabile e fiscale dell'operazione di fusione cui l'istante fa riferimento, ovvero alla quantificazione del valore del riallineamento e agli effetti della "remissione in *bonis*", restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, l'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. "decreto Agosto"), convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha previsto la facoltà di procedere all'adeguamento dei valori fiscali ai maggiori valori dei beni relativi all'impresa che risultano iscritti nel bilancio (c.d. "riallineamento").

In particolare, il comma 7 dispone 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».*

Il successivo comma 8 stabilisce 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».

Infine, il comma 8-bis del medesimo articolo 110, prevede che *«Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019».*

Il regime del riallineamento fiscale è stato successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234 ("legge di Bilancio 2022"), che, all'articolo 1, comma 622, ha inserito nell'articolo 110 in esame:

- il comma 8-ter, in base al quale *«La deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, (...), sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo (...)*».

- il comma 8-quater, il quale dispone che *«In deroga alle disposizioni di cui al comma 8-ter, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo,*

mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del citato testo unico delle imposte sui redditi, (...)».

In altre parole i nuovi commi prevedono, da un lato, un limite alla deducibilità delle quote di ammortamento del maggior valore imputato alle attività immateriali, effettuabile in misura non superiore a un cinquantesimo di detto importo per ciascun periodo d'imposta e, dall'altro, la possibilità di effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR.

A seguito delle mutate condizioni, che incidono negativamente sulla convenienza del regime del riallineamento fiscale - l'articolo 1, comma 624, della legge n. 234 del 2021, ha ammesso la revoca di tale regime, prevedendo che *«I soggetti che, alla data di entrata in vigore della presente legge, hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, (...), hanno facoltà di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale del citato articolo 110, secondo modalità e termini da stabilire con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La revoca costituisce titolo per il rimborso ovvero per l'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dell'importo delle imposte sostitutive versate, secondo modalità e termini*

da stabilire con il medesimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al primo periodo».

Conformemente a quest'ultima disposizione, con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2022, prot. n. 370046/2022, sono state stabilite le modalità e i termini per l'esercizio della revoca.

In particolare, l'articolo 7 del citato provvedimento prevede che *«La revoca dei regimi di cui all'articolo 110 è esercitata entro e non oltre 60 giorni dalla data di pubblicazione del presente provvedimento attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in relazione al quale l'opzione per i regimi di cui all'articolo 110 è stata esercitata».*

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie - per stessa ammissione dell'istante - *«per un mero errore non ha rispettato la scadenza del 28 novembre 2022 per l'invio della dichiarazione integrativa relativa all'esercizio 2020, contravvenendo a quanto indicato all'articolo 7 del provvedimento stesso».*

Tuttavia, dalla documentazione prodotta, sembra emergere un comportamento coerente con la scelta di revocare il beneficio del riallineamento fiscale; infatti: i) dal verbale del Consiglio di Amministrazione del 30 marzo 2022 risulta deliberata la revoca della delibera del 29 giugno 2020 in merito alla decisione di aderire all'agevolazione introdotta con il decreto-legge n. 104 del 2020; ii) dalla nota integrativa al bilancio chiuso al 31 dicembre 2021 risulta, a pagina 25, che *«la voce "Credito v/ Erario per rinuncia al riallineamento avviamento" deriva dalla volontà esercitata dal Consiglio di Amministrazione della società di revocare la scelta di riallineamento fiscale dell'avviamento di cui all'art. 110 del DL 104/2020, in conseguenza della sopravvenuta*

modifica normativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2022 che ha disposto l'estensione del periodo d'ammortamento del maggior valore fiscale a 50 anni, anziché a 18 anni come previsto originariamente. A norma di legge, per effetto della rinuncia espressa, la Società non potrà usufruire della deduzione fiscale dell'avviamento, ma potrà recuperare quanto versato nel 2021 come prima rata dell'imposta sostitutiva»; iii) la dichiarazione integrativa attraverso la quale manifestare la revoca risulta presentata in ritardo (29 novembre 2022) ma, comunque, antecedentemente alla dichiarazione annuale ove andavano recuperati i versamenti già eseguiti; infine, iv) non risulta essere stata versata la seconda rata dell'imposta sostitutiva.

Considerati gli elementi sopra elencati, si ritiene plausibile il ricorso all'istituto della remissione *in bonis* di cui all'articolo 2 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, che consente la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali anche nel caso in cui il contribuente non adempia, nei termini previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale previsto dalla legislazione vigente.

In particolare, il citato articolo 2, dispone che, *«sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza»*, il contribuente può fruire di benefici di natura fiscale e accedere ai regimi fiscali opzionali laddove:

«a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;

b) *effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*

c) *versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista».*

Con la circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, è stato chiarito che *«il contribuente deve effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento richiesto "entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile", da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso [...]»*. Con il medesimo documento di prassi è stato, altresì, precisato che detto istituto *«intende salvaguardare il contribuente in buona fede»* e, quindi, *«esclude che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. L'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente»*.

Infine, con la recente risposta ad interpello n. 530, pubblicata il 28 ottobre 2022, nell'apposita sezione del sito della scrivente, cui si rinvia per ogni approfondimento, è

stato ammesso il ricorso all'istituto in parola anche in ipotesi di revoca di un regime (nel caso specifico si trattava del "*passaggio dal regime della cedolare secca al regime ordinario*" non propriamente "*riconducibile a* «la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali» [...] ma comunque "*subordinato ad una "preventiva comunicazione"*"), valorizzando - per motivi di equità e trasparenza che caratterizzano i rapporti con l'Amministrazione finanziaria - che detta revoca poteva costituire, dal punto di vista soggettivo del contribuente, una soluzione più favorevole da salvaguardare, ove il comportamento tenuto fosse stato coerente con la scelta comunicata in ritardo.

I medesimi principi sembrano applicabili anche al caso prospettato, con la conseguenza che può considerarsi legittimo il ricorso all'istituto della remissione in *bonis* nei termini di presentazione della prima dichiarazione utile (da intendersi quella relativa al periodo d'imposta 2021, da presentare entro il 30 novembre 2022).

Va da se che l'istante, per poter utilizzare in compensazione la prima rata dell'imposta sostitutiva versata, dovrà dapprima presentare la dichiarazione integrativa relativa al modello Redditi SC/2022 al fine di apporre il visto di conformità di cui all'articolo 35 del decreto legislativo 09 luglio 1997, n. 241, ovvero sottoscrizione da parte dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del decreto 22 luglio 1998, n. 322, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile (Cfr. articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147).

Resta, infine, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sia in relazione alle questioni che esulano dal perimetro dell'istanza in esame, sia in relazione alla concreta verifica fattuale dello scenario descritto nell'istanza

medesima; se, infatti, in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)