



a cura di Jean-Paul Baroni e Marcello Mazzoni

Premessa

In data 1 marzo 2022, a seguito della consultazione pubblica terminata a fine 2021, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare in versione definitiva (n. 6/E) contenente chiarimenti in merito a rivalutazione e riallineamento di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020 e alla c.d. "rivalutazione alberghiera" di cui all'art. 6-bis del D.L. 23/2020.

Di seguito si analizzano i principali chiarimenti ulteriori e innovativi rispetto alla bozza di circolare del 23 novembre 2021.

Riserve in sospensione d'imposta e operazioni straordinarie (§ 3.1)

Con la circolare n. 6/E del 2022, l'Agenzia delle Entrate, modificando la propria interpretazione precedentemente fornita con la bozza di circolare del 23 novembre 2021 e con la risposta ad interpello n. 316/2019, precisa che, dal punto di vista fiscale, il vincolo di sospensione sulle riserve costituite con il saldo attivo di rivalutazione cessa esclusivamente nel caso in cui le stesse siano attribuite, anche indirettamente o di fatto, al socio o al partecipante. L'Agenzia delle Entrate, in tema di operazioni straordinarie, precisa quindi che *"l'articolo 172, comma 5, del TUIR prevede nello specifico che le riserve «tassabili solo in caso di distribuzione» devono essere ricostituite, nel patrimonio netto dell'avente causa dell'operazione straordinaria (di fusione o di scissione), «se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un*

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864

studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it

C.Fiscale e P. IVA 10122630964

ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre». Di conseguenza, tenuto conto che le riserve in esame rientrano tra le riserve tassabili solo in caso di distribuzione (cfr., al riguardo, circolare n. 57/E del 18 giugno 2001) qualora dalla contabilizzazione dell'operazione di fusione non emerga, in capo alla società avente causa, un avanzo, la stessa società avente causa non deve ricostituire le riserve in sospensione d'imposta ad essa attribuite ai sensi del comma 5 dell'articolo 172 del TUIR».

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, nel caso in cui una società che abbia iscritto nel proprio bilancio una riserva in sospensione d'imposta prenda parte, in qualità di incorporata, ad una operazione di fusione che comporti l'emersione di un disavanzo, la conseguente mancata ricostituzione della riserva in sospensione in capo al soggetto incorporante non è da considerarsi in linea generale come un evento che generi l'assoggettamento tassazione di tale riserva.

Fermi restando i principi sopra affermati, l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, conclude che non viene meno la sua facoltà di contestare la natura abusiva di operazioni che determinano l'eliminazione di riserve in sospensione d'imposta a seguito di fenomeni che comportino la loro sostanziale attribuzione ai soci.

Sempre ad avviso dell'Agenzia, *“potrà essere considerata espressione di un vantaggio fiscale indebito ogni forma di utilizzo delle suddette riserveche sia espressiva, in generale, di fenomeni di attribuzione ai soci o ai partecipanti dei maggiori valori per i quali le menzionate riserve sono state sottoposte al vincolo fiscale. Al riguardo, a tali fini, nella valutazione del suddetto indebito potranno assumere rilevanza anche atti dispositivi dei beni rivalutati o delle partecipazioni detenute nella società che ha proceduto alla rivalutazione o al riallineamento”.*

Base imponibile dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta (§ 4.7)

Richiamando l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 32204 del 2019 e allineandosi all'orientamento li espresso dalla Suprema Corte, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 6/E del 2022, precisa che la base imponibile dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta è costituita dal saldo attivo di rivalutazione al netto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione. Ciò in quanto saldo attivo di rivalutazione trova collocazione in bilancio "al netto" e non "al lordo" dell'imposta sostitutiva pagata per la rivalutazione, motivo per cui l'imposta sostitutiva per l'affrancamento deve essere calcolata sul valore della rivalutazione al netto della relativa imposta sostitutiva dovuta per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori.

A fronte di tale precisazione, l'Agenzia delle Entrate modifica la propria interpretazione precedentemente fornita con la bozza di circolare del 23 novembre 2021 e chiarisce che *“devono ritenersi superati sul punto i chiarimenti forniti in senso diverso dai documenti di prassi riferiti alle precedenti analoghe disposizioni agevolative (cfr. circolari n. 14/E del 2017, n. 13/E del 2014 e n. 18/E del 2006)”.*

In virtù della nuova posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate, restano ora da chiarire le modalità operative di recupero dell'eventuale imposta sostitutiva versata in eccesso così come le modalità di comportamento da applicare in relazione alla parte di imposta ancora da versare.

Estensione del periodo di ammortamento della rivalutazione dei beni immateriali

Il comma 8-ter dell'art. 110 del D.L. 104/2020, come modificato dall'art. 1 comma 622 della L. 234/2021, stabilisce che la deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP del valore di rivalutazione imputato alle attività immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo, è effettuata in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo (ferma restando la possibilità di dedurre gli ammortamenti in diciottesimi versando un'ulteriore imposta sostitutiva).

Con la circolare n. 6/E del 2022, l'Agenzia delle Entrate precisa che, nonostante il tenore letterale della disposizione possa portare ad una soluzione diversa, "per esigenze di coerenza logico-sistematica" l'estensione da 18 a 50 anni del periodo di ammortamento della rivalutazione riguarda tutti i beni per i quali fiscalmente è prevista la deduzione delle quote di ammortamento in 18 anni (quindi non solo l'avviamento ma anche i marchi d'impresa).

Decorrenza della deduzione degli ammortamenti relativi a beni rivalutati di società operante nel settore alberghiero (§ 1.5)

L'art. 6-bis del D.L. 23/2020 ha introdotto, per le imprese operanti nel settore alberghiero e termale, la possibilità di rivalutare, senza il versamento di alcuna imposta sostitutiva, i beni d'impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Il secondo periodo del comma 3 del citato art. 6-bis stabilisce che *"Il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita"*.

Superando l'interpretazione precedentemente fornita con la bozza di circolare del 23 novembre 2021, l'Agenzia delle Entrate con la circolare 6/E del 2022 precisa che, qualora una società alberghiera abbia rivalutato i beni *"nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, i maggiori valori saranno fiscalmente riconosciuti già dall'esercizio 2020. Per quanto attiene al calcolo degli ammortamenti, dunque, la previsione contenuta nel citato comma 3 dell'articolo 6-bis consente - a prescindere dal relativo trattamento contabile - di determinare gli ammortamenti deducibili tenendo conto del valore rivalutato, già a partire dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020"*.

Sulla base di quanto sopra, vista la possibilità per le imprese alberghiere di effettuare la rivalutazione in uno o entrambi i bilanci relativi agli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 e 2021, è da ritenersi che gli ammortamenti relativi alle rivalutazioni effettuate nel 2021 siano deducibili, a prescindere dal relativo trattamento contabile, già nel periodo d'imposta 2021.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.