

L'Agenzia delle Entrate interviene su rivalutazione e riallineamento

Il 1° marzo l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 6, da lungo attesa, sulle discipline della **rivalutazione** dei beni e del **riallineamento** dei valori civili e fiscali contenute nell'art. 110 del DL 104/2020, modificando in alcuni punti sensibili le indicazioni contenute nella bozza posta in consultazione il 23 novembre 2021.

Rispetto a quest'ultima sono, peraltro, contenute alcune **puntualizzazioni** di interesse sul nuovo art. 110 comma 8-ter, introdotto dalla L. 234/2021 (legge di bilancio 2022): si specifica ad esempio, risolvendo un dubbio più volte emerso, che "per esigenze di coerenza logico-sistematica" l'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento riguarda anche i marchi oggetto di riallineamento da parte dei soggetti OIC, nonostante il tenore letterale della disposizione possa anche portare ad una soluzione diversa, e che la revoca parziale degli effetti fiscali delle operazioni in commento, prevista dall'art. 1 comma 624 della L. 234/2021, può essere esercitata con riguardo anche solo ad alcuni dei beni immateriali oggetto di rivalutazione o di riallineamento (la circolare menziona anche i beni materiali, e ciò lascerebbe intendere che la revoca possa riguardare anche beni non ricompresi nella "stretta" dell'ultima legge di bilancio).

La circolare si divide in tre parti.

La prima è dedicata ad **aspetti più generali** della rivalutazione e del riallineamento dei valori, con particolare attenzione sui beni rivalutabili (con conferma della possibilità di avvalersi dell'agevolazione per i beni immateriali mai iscritti in bilancio, come previsto dal lato civilistico dal documento interpretativo OIC 7), sul regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione e sulle operazioni

che possono essere oggetto di riallineamento dei valori.

Di particolare interesse è la parte in cui si esaminano i risvolti delle **operazioni straordinarie** sul regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione.

Nel § 3.1, ad esempio, emerge un cambio di rotta auspicato, rispetto alla bozza per consultazione, sulla natura del saldo attivo in questione; pur con qualche residuo di cerchiobottismo si precisa, infatti, che tale riserva rientra tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione e che, quindi, ai fini delle discipline di ricostituzione previste dagli artt. 172 e 173 del TUIR:

- il **vincolo** di sospensione d'imposta cessa esclusivamente nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione sia attribuito, "anche indirettamente o di fatto", al socio o al partecipante;
- devono considerarsi fenomeni rilevanti ai fini impositivi "gli utilizzi della riserva che sottendono (o da cui consegue), anche indirettamente o di fatto un effetto di sostanziale attribuzione di tali riserve ai soci e/o ai partecipanti".

Altri cambi di orientamento significativi della circolare n. 6/2022 rispetto alla bozza per la consultazione riguardano (§ 4.7) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta, che l'Agenzia – sulla scorta della Cassazione – riconosce essere quella del saldo attivo di rivalutazione così come iscritto nel passivo di bilancio (e quindi al netto dell'imposta sostitutiva del 3%), e (§ 4.8) la natura delle riserve di capitali sulle quali il vincolo di sospensione d'imposta è stato prima apposto in sede di riallineamento e successivamente tolto a seguito di affrancamento con imposta del 10%: in questo caso, precisa correttamente l'Agenzia delle Entrate, ferma restando la tassazione in capo alla società delle somme distribuite, in capo ai soci il regime impositivo è quello proprio della restituzione degli apporti (e, quindi,

la sola riduzione del costo fiscale della partecipazione, salvi i fenomeni di “sottozero”).

La seconda parte della circolare 6/2022 analizza la disciplina della rivalutazione dei beni delle imprese per i beni del **settore alberghiero e termale** di cui all'art. 6-*bis* del DL 23/2020, confermando che ogni impresa che ha un codice ATECO ricompreso nella divisione 55 può beneficiare della rivalutazione gratuita ed analizzando casistiche come quella delle imprese alberghiere che svolgono due o più attività (un caso tipico è rappresentato dall'attività mista alberghiera e di ristorazione) o quella delle imprese che concedono in affitto la propria azienda. Anche in questo caso un importante cambiamento rispetto alla bozza per la consultazione è rappresentato dalla possibilità di fare valere ai fini fiscali gli ammortamenti sui maggiori valori già dal 2020 (in coerenza con il dato letterale della norma), se il comportamento contabile adottato è andato nel senso di anticipare gli stessi al bilancio 2020.

La terza parte della circolare n. 6/2022 esamina, infine, alcuni **aspetti procedurali** riferiti essenzialmente all'efficacia nei confronti del Fisco delle operazioni in esame, confermando l'impostazione per cui esse si devono considerare perfezionate con l'indicazione dei maggiori valori nel prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro RQ del modello REDDITI), indipendentemente dal regolare e tempestivo versamento delle imposte sostitutive, che se non effettuato porta “solamente” all'iscrizione a ruolo delle imposte dovute, fatta salva la possibilità di procedere al ravvedimento per insufficiente o tardivo versamento.

(MF/ms)