

Risposta n. 443/2022

OGGETTO: Opzione per il riallineamento fiscale - remissione in bonis - articoli 110 del decreto legge n. 104 del 2020 e 2 del decreto legge n. 16 del 2012

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

QUESITO

La società "[ALFA]" (nel prosieguo istante), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce che *«nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31-12-2019 aveva iscritto in bilancio - come ha tuttora - l'immobile industriale in cui esercita la propria attività, per l'importo di Euro [...], a fronte di un costo riconosciuto ai fini fiscali pari a Euro [...]. Il disallineamento era conseguente al fatto che (...) si era avvalsa della facoltà consentita dall'art. 15, comma 16, D.L. 185/2008, di rivalutare l'opificio industriale in cui esercita la propria attività, per l'importo di Euro [...], senza, tuttavia, conferire anche valenza fiscale alla predetta rivalutazione».*

L'istante *«Per effetto delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 8, del D.L. 14-08-2020 n. 104, (...) ha ritenuto di procedere al riallineamento del valore fiscale dell'immobile de quo (Euro [...]) al valore civile iscritto in bilancio al 31-12-2019 (Euro [...]), corrispondendo la relativa imposta sostitutiva dovuta (...). Pertanto, (...),*

in data 20 agosto 2021, ha versato la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta. [...] il suddetto importo accoglie anche la maggiorazione dello 0,40%, pari ad Euro [...], dovuta, a titolo di interesse corrispettivo, per aver l'istante optato per il versamento entro il termine di 30 giorni dalla scadenza ordinaria.».

Tuttavia, «per un mero errore materiale, non ha comunicato l'esercizio dell'opzione per il citato riallineamento, omettendo di compilare il rigo RQ101, colonna 1 e colonna 2, del quadro RQ della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2020 (modello Redditi SC 2021), tempestivamente presentata. La citata omissione non è stata sanata con una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza dei termini ordinari di presentazione».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se l'omessa comunicazione dell'opzione - da esercitare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2020 - produca o meno la decadenza dal beneficio del riallineamento del valore fiscale dell'immobile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che «l'istituto della "remissione in bonis" di cui all'art. 2, comma 1, D.L. n.16/2012 possa trovare applicazione con riferimento all'omessa comunicazione nel quadro RQ del Modello Redditi SC 2021 (periodo d'imposta 2020) dell'esercizio dell'opzione (...) [N.d.r. del] riallineamento prevista dall'art.110, comma 8, del D.L. 104/2020.

Per l'effetto, (...) ritiene di poter esercitare validamente l'opzione prevista dall'art.110 citato, con le seguenti modalità:

a) effettuando la comunicazione omessa nel quadro RQ del Modello Redditi SC 2021 (periodo d'imposta 2020), compilando il quadro RQ del Modello Redditi SC 2022 (periodo d'imposta 2021);

b) versando la sanzione pari a Euro 250, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la

compensazione ivi prevista;

versando alle scadenze previste dall'art.110, comma 6, del D.L. 104/2020, la seconda e terza rata dell'imposta sostitutiva dovuta».

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 cui l'istante fa riferimento, ovvero alla quantificazione del valore del riallineamento, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha previsto, oltre alle nuove disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa, 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 del citato articolo 110 prevede 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»* mentre il successivo comma 8 dispone 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».

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 disposizioni normative in materia di riallineamento.

Stante l'espresso rinvio alla legge n. 342 del 2000 trovano, dunque, applicazione, in quanto compatibili, molti dei chiarimenti contenuti nei documenti di prassi già emanati sull'argomento e, in particolare, la circolare n. 14/E del 27 aprile 2017, la circolare n. 13/E del 4 giugno 2014, la circolare n. 11/E del 19 marzo 2009 e la risoluzione n. 362/E del 29 settembre 2008, documenti di prassi cui fa rinvio anche la recente circolare n. 6/E del 1° marzo 2022.

Ciò detto, con riferimento al momento di perfezionamento della rivalutazione, la circolare n. 11/E del 2009 ha espresso un principio di carattere generale - da considerarsi valido anche per le rivalutazioni di cui si discute - secondo cui, *«[...]/ l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva».*

Tale principio è stato successivamente ribadito con la circolare n. 13/E del 2014 e, da ultimo, con la circolare n. 14/E del 2017, laddove è stato confermato che, ai fini del perfezionamento dell'opzione per la rivalutazione, rileva la corretta compilazione del quadro RQ della dichiarazione annuale in cui l'opzione stessa è esercitata, mentre non conta a tal fine il versamento dell'imposta sostitutiva che, se omesso, insufficiente e/o tardivo, è oggetto di iscrizione a ruolo in sede di liquidazione della dichiarazione stessa.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, si ritiene che sia comunque possibile rimediare all'omessa compilazione della dichiarazione annuale avvalendosi dell'istituto della *"remissione in bonis"* che, introdotto con l'articolo 2 del decreto-

legge del 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, 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 tempi previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale previsto dalla legislazione vigente.

In particolare, in base all'articolo 2 richiamato *«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».

Al riguardo, la circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, ha 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 [...]».*

Sempre la circolare n. 38/E del 2012, nel richiamare il contenuto della relazione illustrativa, ha chiarito, inoltre, che la previsione normativa in oggetto *«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 omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente».

Pertanto, nel presupposto, non verificabile in questa sede, che l'istante sia incorso in un mero errore di compilazione della dichiarazione e che abbia, comunque, adottato un comportamento coerente con il beneficio fiscale in questione - versando, altresì, la prima delle tre rate dell'imposta sostitutiva dovuta nella misura del 3% del valore riallineato - è possibile sanare il mancato esercizio dell'opzione per il riallineamento ricorrendo all'istituto della *"remissione in bonis"*, ovvero:

- versando la sanzione minima prevista dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (pari a 250 euro), senza ricorrere alla compensazione;

- effettuando l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile da intendersi, come precisato dalla circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, con *«la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso»* (cfr le risposte n. 82 e n. 426, pubblicate rispettivamente il 25 marzo 2019 e il 22 giugno 2021 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agliinterpelli/interpelli)).

Nel caso specifico, tuttavia, considerato che il modello Redditi SC 2022 non riporta il quadro RQ101 espressamente dedicato ai *"Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni"* in relazione alla *"Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020"* - presente invece nel modello Redditi SC 2021 - l'istante può avvalersi della *"remissione in bonis"* esercitando, in via eccezionale, nel quadro RQ, l'opzione per il riallineamento

in parola tramite una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2020 (modello redditi SC 2021). Detta dichiarazione andrà, in ogni caso, presentata entro e non oltre il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva a quella in cui in cui opzione avrebbe dovuto essere tempestivamente esercitata, e congiuntamente andrà versata la sanzione pari a 250 euro, senza possibilità - come già detto - di avvalersi della compensazione o delle riduzioni disposte dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)