

Circ. n. 8/E del 4 marzo 2010

Agenzia delle entrate- Dir. centrale normativa

Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali - Articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008 n. 185.

Premessa

I commi da 1 a 9 e 12-bis del decreto legge 29 novembre 2008 n. 185, convertito nella legge 28 gennaio 2009 n. 2, recano disposizioni in tema di riallineamento dei valori contabili e fiscali, riguardanti i soggetti che adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio; i commi da 10 a 12 disciplinano, invece, il regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di operazioni straordinarie, previsto sia per i soggetti IAS Adopter che per quelli non IAS Adopter.

Si evidenziano, di seguito, ulteriori chiarimenti rispetto a quelli già forniti nelle circolari dell'11 giugno 2009 n. 28/E e del 10 luglio 2009, n. 33/E.

1. Esercizio dell'opzione ex articolo 15, commi da 1 a 9, del decreto legge n. 185 del 2008

I commi 4, 5 e 7 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 contengono le disposizioni relative alle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei valori di cui al comma 3, lettere a) e b), dello stesso articolo 15.

In particolare, le disposizioni da ultimo richiamate prevedono che:

1) l'opzione per il riallineamento - indipendentemente dalle divergenze affrancate (lettera a) o b) del comma 3) e dal metodo scelto (saldo globale o per fattispecie) - deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;

2) l'imposta sostitutiva prevista deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potevano esercitare l'opzione per il suddetto riallineamento nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2008 (UNICO 2009).

In particolare, ai fini dell'opzione, dovevano compilare il quadro RQ destinato alle imposte sostitutive del modello UNICO SC 2009, utilizzando la Sezione XI per l'affrancamento delle differenze di cui al comma 3, lettera a) e la Sezione V - B per l'affrancamento delle differenze di cui al comma 3, lettera b).

Come precisato nella circolare del 10 luglio 2009, n. 33/E la predetta opzione per la disciplina del riallineamento si intende perfezionata con l'indicazione in dichiarazione a nulla rilevando l'omesso, insufficiente e/o

tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva.

Tanto premesso, occorre valutare se il contribuente che non abbia esercitato l'opzione per il riallineamento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale - da intendersi, in ogni caso, nel termine più ampio fissato dall'articolo 2, comma 7 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, secondo cui "sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine" [cfr circolare del 14 giugno 2001, n. 55/E, prg. 6.1.] - ovvero abbia commesso degli errori nel calcolo del riallineamento, possa, comunque, avvalersi dello strumento della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998.

In linea generale, la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa deve escludersi qualora "la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione (...) non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia (...) rivelata meno favorevole" (Cass. civ. 27 novembre 2006, n. 25056).

In tal senso i chiarimenti forniti con la risoluzione del 14 ottobre 2002, n. 325/E - in merito all'esercizio dell'opzione per la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'ex articolo 54, comma 4, del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2003 (ora articolo 86 del c.d. "nuovo TUIR") - laddove è stato precisato che un contribuente che sceglie di far concorrere integralmente la plusvalenza patrimoniale al reddito dell'esercizio di competenza e, conseguentemente, paga l'imposta ad essa relativa, non ha la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa ai sensi e per gli effetti del citato articolo 2, comma 8-bis, per scegliere in un momento successivo la rateizzazione dell'imposta. In tale evenienza si realizza, infatti, un mero ripensamento di una scelta (tassazione in un'unica soluzione) rivelatasi poi meno favorevole, e non si ravvisano, quindi, gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

Diverso è il caso in cui il contribuente utilizzi la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-bis per correggere errori od omissioni quali, ad esempio, l'omessa indicazione di costi deducibili, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito imponibile (cfr, in tal senso, la circolare del 13 febbraio 2006, n. 6/E, prg 10.3, in merito all'omessa compilazione del prospetto EC dei costi extracontabili). In tale evenienza, infatti, la dichiarazione integrativa è finalizzata a correggere errori od omissioni nell'indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli.

In modo analogo, si ritiene che il mancato esercizio dell'opzione ai fini del riallineamento, entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria, non sia di ostacolo alla possibilità di manifestare tale scelta in sede di dichiarazione integrativa. In tale evenienza, infatti, la mancata indicazione nella dichiarazione originaria degli elementi utili al riallineamento non può essere sic et simpliciter interpretata come espressione della volontà di non aderire al regime o alla disciplina speciale.

A tal riguardo si osserva che, sebbene il contribuente in sede di dichiarazione annuale per l'anno d'imposta 2008 (UNICO 2009) abbia omissis di

compilare il quadro RQ, non esplicitando, pur avendone l'intenzione, la volontà di esercitare l'opzione per il riallineamento dei valori ai sensi delle disposizioni in commento, gli effetti del riallineamento che si vuole operare si produrranno solo in sede di dichiarazione annuale per l'anno d'imposta 2009 (UNICO 2010), posto che, ai sensi dell'articolo 15, comma 10 del d.l. n. 185 del 2008, "i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata (o avrebbe dovuto esser versata n.d.a.) l'imposta sostitutiva".

Non va sottovalutata, peraltro, la circostanza, che l'omissione in cui può essere incorso il contribuente può essere giustificata dalle oggettive difficoltà di effettuazione di tutti gli adempimenti connessi alla disciplina del riallineamento.

A ciò si aggiunga, infine, che, in linea di principio, l'opzione in parola non è tanto finalizzata ad ottenere benefici in termini di tassazione quanto, piuttosto, a produrre effetti in termini di semplificazione contabile e fiscale, dato che consente alle imprese - per il tramite del riallineamento - di non dover più gestire i diseallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali ancora presenti in bilancio.

Per quanto sopra chiarito, quindi, non può precludersi al contribuente di correggere l'omessa compilazione del quadro RQ, nel termine di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'esercizio successivo, al fine di rendere manifesta la sua intenzione di avvalersi della disciplina del riallineamento.

Alle medesime conclusioni, in termini di integrabilità della dichiarazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, si giunge anche quando l'intenzione del contribuente di accedere all'istituto opzionale risulti da altri atti o comportamenti quali, ad esempio, il versamento dell'imposta sostitutiva già eseguito (in tutto o in parte), ovvero le annotazioni in contabilità.

È, altresì, ammessa la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni commessi in sede di dichiarazione originaria nella quale è stata già esercitata l'opzione per la disciplina del riallineamento.

Si osserva, inoltre, che la presentazione della dichiarazione integrativa dalla quale risulti un'imposta dovuta costituisce titolo per la riscossione, oltre all'applicazione di interessi e della sanzione per omesso, infedele o tardivo versamento dell'imposta di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Ad ogni modo, qualora la dichiarazione integrativa sia presentata prima dell'avvio dell'attività di controllo, nei termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, con versamento spontaneo della maggiore imposta, unitamente agli interessi e alla sanzione in misura ridotta ad un decimo del minimo.

2. Trattamento fiscale dell'avviamento in ipotesi di conferimento, ex art. 176 del TUIR, del compendio aziendale cui l'avviamento è riferibile.

Il regime di affrancamento dei maggiori valori di cui all'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, per quanto non espressamente previsto dai commi da 10 a 12, trova il suo inquadramento sistematico sia nell'articolo 1, commi 46 e 47, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, legge finanziaria per il 2008 (che ha inserito il comma 2-ter nell'articolo 176 del TUIR), sia nel relativo decreto di attuazione, emanato in data 25 luglio 2008 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 188 del 12 agosto 2008, sia nella prassi esistente.

Sotto il profilo soggettivo, con circolare del 11 giugno 2009, n. 28/E è stato, altresì, chiarito che non vi è differenza in termini di possibilità di esercizio dell'opzione, fra soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS e soggetti che non li adottano.

Sotto il profilo oggettivo, è stato affermato che, per i sopradetti motivi di sistematicità, nei confronti dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva opera il c.d. periodo di sorveglianza ai fini della determinazione della plus/minusvalenza in ipotesi di realizzo delle attività immateriali oggetto di riallineamento (meccanismo del "recapture").

A questo proposito, con circolare del 3 marzo 2009, n. 8, par. 3.4 è stato chiarito che l'operazione di conferimento di azienda realizzata ai sensi dell'art. 176 del TUIR non costituisce una fattispecie "realizzativa", nel senso che non rappresenta un'ipotesi di decadenza dal regime fiscale del riallineamento.

In questa sede si ritiene utile esaminare il trattamento fiscale dell'"asset" avviamento nell'ipotesi in cui un soggetto abbia in precedenza iscritto in bilancio (per effetto di un'operazione di fusione, scissione o conferimento ex art. 176 del TUIR) il relativo valore, riallineando fiscalmente il medesimo ai sensi dell'art. 15, comma 10, del decreto legge n. 185 del 2008 e, successivamente, conferisca ai sensi dell'articolo 176 del TUIR il ramo d'azienda cui è riferibile l'avviamento iscritto e affrancato.

Al riguardo è utile ricordare che l'art. 176 del TUIR, comma 1, stabilisce che "I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia, il soggetto conferente deve assumere, quale valore fiscale delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti." Tale disposizione, in sostanza, prevede il subentro del soggetto conferitario nel valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

A tal proposito, si ritiene che il concetto di azienda conferita debba ricondursi al complesso delle attività e delle passività che il soggetto conferente trasferisce al soggetto conferitario per effetto e a causa dell'operazione straordinaria in esame.

In tale contesto, considerato che il valore dell'"asset" avviamento non è oggetto di trasferimento (ma viene stornato dalla contabilità del soggetto conferente in conseguenza della perdita di valore scaturente dalla "dismissione" del compendio aziendale di riferimento), si ritiene che tale

posta contabile debba essere esclusa dal concetto di azienda conferita, così come definita dal citato art. 176, comma 1, del TUIR.

Ciò anche nella ipotesi in cui, sotto il profilo contabile, il valore dell'avviamento sia incluso nel valore delle attività dismesse ai fini della quantificazione dell'utile o della perdita da conferimento.

Pertanto, sotto il profilo fiscale, il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita equivale alla somma algebrica dei valori fiscali di tutti gli elementi patrimoniali trasferiti, escluso il valore fiscale (che resta in capo al soggetto conferente) dell'asset avviamento riferibile al compendio aziendale trasferito.

Il soggetto conferente, pertanto, assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, il valore fiscale dell'azienda conferita (da cui si è escluso l'avviamento ad essa riferibile), mentre il soggetto conferitario, in virtù del principio di neutralità che caratterizza fiscalmente tale operazione, subentra in tutti i valori fiscali che l'azienda conferita aveva presso il soggetto conferente, escluso il valore dell'avviamento.

Ne deriva che il soggetto conferente che, per ipotesi, abbia affrancato il valore dell'avviamento secondo le disposizioni previste dal regime di riallineamento di cui all'art. 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, deve continuare a dedurre, ai sensi del medesimo art. 15, comma 10, del decreto legge n. 185 del 2008 (vale a dire, "per noni"), il valore fiscale dell'avviamento "cancellato".

Analoghe conclusioni valgono nell'ipotesi in cui il soggetto conferente abbia precedentemente affrancato il valore dell'avviamento ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, ovvero degli artt. 172, comma 10-bis e 173, comma 15-bis del TUIR ed abbia successivamente effettuato un'operazione di conferimento di azienda ai sensi dell'art. 176 del TUIR.

In tal caso, quindi, il soggetto conferente deve continuare a dedurre, ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis del TUIR (vale a dire, "per diciottesimi"), il valore fiscale dell'avviamento, ancorchè stornato contabilmente.

La conservazione del diritto alla deduzione del valore fiscale residuo dell'avviamento "cancellato" in capo al conferente assume rilevanza anche nella ulteriore ipotesi in cui il valore dell'avviamento "cancellato" fosse fiscalmente riconosciuto in quanto acquisito a titolo oneroso, per esempio, per effetto di una precedente operazione di acquisto di azienda. In tal caso, infatti, il soggetto conferente deve continuare il proprio procedimento di deduzione fiscale ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis, del TUIR.

Le suddette conclusioni, secondo cui il soggetto conferente deve continuare il processo di ammortamento ai sensi dell'art. 15, comma 10, del decreto legge n.185 del 2008 (ovvero ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis, del TUIR), derivano da una duplice serie di considerazioni:

- la quantificazione dell'avviamento da cancellare deriva da un processo di natura necessariamente valutativa del tutto simile al processo di stima seguito per il test di impairment (così come previsto dallo IAS 36);

- l'operazione di conferimento che determina lo storno contabile dell'avviamento è di natura fiscalmente neutrale e, come tale, non può costituire un'ipotesi di realizzo di plusvalenze e minusvalenze in capo al soggetto conferente. Pertanto, in virtù del principio di neutralità, il

soggetto conferente deve conservare, in relazione all'asset avviamento, il medesimo regime fiscale di deduzione applicabile ante conferimento.

Come si è detto, il soggetto conferitario subentra nella medesima situazione fiscale esistente presso il conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita ai sensi dell'art. 176 del TUIR (escluso l'avviamento).

Qualora si verificchino i presupposti per l'iscrizione ex novo di una posta a titolo di avviamento, il soggetto conferitario potrà optare per il regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 ovvero ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR.

Resta inteso che, qualora il soggetto conferitario iscriva nuovi maggiori valori sugli elementi patrimoniali già riallineati dal conferente (escluso l'avviamento), ancora suscettibili di essere affrancati ai sensi dell'art. 15, commi da 10 a 12 del decreto legge n. 185 del 2008 (ovvero dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR), lo stesso conferitario potrà autonomamente optare per i citati regimi di affrancamento, limitatamente a tali maggiori valori.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati siano strumentali al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali quali, ad esempio, quelli derivanti da anomale modalità di deduzione dei costi relativi all'asset avviamento attraverso l'irragionevole utilizzo reiterato dello strumento giuridico del conferimento di azienda.