

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Revoca della rivalutazione dei beni con dichiarazione integrativa entro il 28.11.2022**

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

### **NOVITÀ FISCALI DECRETO AIUTI-QUATER E ANTICIPAZIONI LEGGE BILANCIO 2023**

[Scopri di più >](#)

Con il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 370046 del 29.09.2022](#) sono state stabilite le modalità e i termini per l'esercizio della **revoca della rivalutazione dei beni**, del riallineamento delle differenze contabili/fiscali e dell'affrancamento delle relative riserve in sospensione di imposta, previsti dall'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) (Decreto Agosto), in attuazione di quanto previsto dal comma 624 della Legge di bilancio 2022.

Le revoche sono esercitate mediante **presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in relazione al quale sono state esercitate le opzioni** per i suddetti regimi, per cui, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratterà di inviare una **dichiarazione integrativa modello Redditi 2021**, relativa all'esercizio 2020.

La dichiarazione integrativa deve essere **presentata entro e non oltre il 28 novembre 2022** (ovvero entro 60 giorni dalla pubblicazione del [Provvedimento del 29 settembre 2022](#)).

Hanno convenienza a revocare le rivalutazioni fiscali dei beni di impresa e i riallineamenti ai sensi dell'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), effettuati nel 2021 (con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), essenzialmente i seguenti soggetti:

1. le **imprese che hanno rivalutato marchi o riallineato marchi ed avviamenti** e che hanno quindi subito la stretta della Legge di bilancio 2022 la quale ha portato il periodo minimo di deducibilità fiscale degli ammortamenti sui maggiori valori attribuiti a marchi ed avviamenti a 50 anni (anziché 18);
2. le imprese che hanno effettuato la rivalutazione o il riallineamento a pagamento previsti dall'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), ma che **avrebbero potuto optare per la rivalutazione o riallineamento gratuiti per le imprese del settore alberghiero e termale**,

previsti dal Decreto liquidità.

In merito al caso sub 1) si ricorda che il comma 622, articolo 1, **Legge di Bilancio 2022** ha apportato una significativa modifica all'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), inserendo il nuovo comma 8-ter, il quale prevede l'**estensione ad almeno 50 anni (anziché 18 anni) del periodo in cui è possibile dedurre fiscalmente il maggior valore attribuito ai marchi e all'avviamento** ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis del medesimo [articolo 110](#).

**Detta modifica opera retroattivamente**, ovvero a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti (che coincide con l'esercizio a partire dal quale i maggiori valori iniziano ad essere deducibili), per cui, per una società con esercizio coincidente con l'anno solare che ha rivalutato/riallineato marchi e/o riallineato l'avviamento nel bilancio 2020, **le modifiche hanno avuto effetto già dal bilancio 2021**.

Il maggiore periodo di ammortamento fiscale in 50 anni si applica, per i **soggetti OIC**, ai marchi rivalutati e ai marchi e avviamenti riallineati (visto che l'avviamento non può essere oggetto di rivalutazione, ma solo di riallineamento), mentre per i **soggetti IAS/IFRS** si applica solo al riallineamento di marchi e avviamenti (visto che detti soggetti non possono rivalutare i beni in base a leggi speciali, in quanto tale operazione non è consentita dai principi contabili internazionali).

A fronte della significativa penalizzazione introdotta, con effetti retroattivi, il Legislatore ha comunque previsto le seguenti **due opzioni**:

1. **possibilità di mantenere la deduzione fiscale del maggior valore rivalutato/riallineato in 18 anni**, a fronte però del **versamento di una imposta sostitutiva integrativa** (oltre a quella del 3%), da determinarsi ai sensi dell'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#) (ovvero secondo la disciplina degli affrancamenti previsti per le operazioni di conferimento d'azienda);
2. **possibilità di revocare l'opzione per la rivalutazione e il riallineamento**, con conseguente titolo per il **rimborso o compensazione dell'imposta sostitutiva già versata**.

In merito al caso sub 2), vi erano **dubbi circa i soggetti che potevano effettuare la rivalutazione (e riallineamento) gratuita prevista per il settore alberghiero e termale ex [articolo 6-bis D.L. 23/2020](#)** (Decreto liquidità).

Tali dubbi sono stati risolti dalla prassi ministeriale soltanto in prossimità della scadenza per presentare la dichiarazione dei redditi (o anche dopo detta scadenza, come nel caso delle società **holding** che affittano i beni rivalutabili/riallineabili alle società del gruppo, con riferimento alle quali il dubbio è stato risolto solo dalla [circolare 6/E/2022](#) pubblicata il 1° marzo 2022).

A tale riguardo il comma 2 dell'articolo 8 del Provvedimento prevede espressamente che si possa **revocare l'opzione per la disciplina di rivalutazione/riallineamento a pagamento ex articolo 110 del Decreto Agosto e, contestualmente, optare nel medesimo esercizio per il regime di rivalutazione/riallineamento gratuito**, mediante la presentazione della stessa dichiarazione integrativa entro il 28.11.2022 (fermo restando il possesso di tutti i requisiti richiesti dal citato articolo 6-bis nel predetto esercizio).

Ai sensi dell'articolo 4 del Provvedimento, la revoca del regime della rivalutazione o del regime del riallineamento può essere **“parziale”**, ovvero avere ad oggetto **singoli specifici beni rivalutati o riallineati** ai sensi dell'articolo 110 del Decreto Agosto, ma deve necessariamente riguardare **l'intero importo rivalutato o riallineato di ciascun singolo bene**, per cui non è possibile revocare solo una parte dei maggiori valori attribuiti al bene.

La revoca dell'opzione comporta che **fin dall'origine sono privi di effetti fiscali la rivalutazione e il riallineamento** per cui le attività per le quali è esercitata la revoca assumono, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze, nonché ai fini della quota di ammortamento fiscalmente deducibile, il **costo fiscalmente riconosciuto che avevano anteriormente all'adesione al regime della rivalutazione e al regime del riallineamento**.

Inoltre, a seguito della revoca **viene meno il vincolo di sospensione d'imposta sui saldi attivi di rivalutazione** (e sulla riserva vincolata, in caso di riallineamento).

Come detto, la revoca è esercitata attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa che andrà compilata come se la rivalutazione, il riallineamento o l'affrancamento oggetto di revoca non fossero mai stati eseguiti**.

In particolare, nella dichiarazione integrativa i **quadri interessati dalla rivalutazione/riallineamento** dovranno essere compilati come segue:

- nel prospetto della **sezione XXIV del Quadro RQ** devono essere mantenuti i soli maggiori valori non oggetto di revoca (quindi se la revoca è totale il prospetto sarà vuoto);
- qualora sia mantenuta la rivalutazione a livello civilistico, nel **Prospetto del capitale e delle riserve del Quadro RS** la riserva di rivalutazione dovrà essere “riclassificata” tra le riserve di utili e non più tra le riserve in sospensione di imposta;
- nel **Quadro RV** deve essere mantenuta, anche in sede di dichiarazione integrativa, la differenza tra valori civili e fiscali esistente al 31.12.2020, perché a detta data il disallineamento tra valore contabile e fiscale rimane comunque tale (visto che gli effetti fiscali si producevano in ogni caso dall'esercizio successivo);
- nel **Quadro RX** devono essere mantenuti i debiti per le imposte sostitutive relative alle rivalutazioni, riallineamenti e affrancamenti non revocati, nonché deve essere indicato il credito per l'imposta sostitutiva nel frattempo versata (in unica soluzione o prima rata) relativamente alle rivalutazioni/riallineamenti che invece sono stati revocati.

A fronte delle revoche risulterà, infatti, un **importo a credito per la maggiore imposta sostitutiva versata** rispetto a quella effettivamente dovuta in base alla dichiarazione integrativa.

**Il credito può essere richiesto a rimborso**, mediante specifica indicazione nella dichiarazione integrativa, oppure **utilizzato in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), compilando gli appositi campi della sezione I del quadro RX.

Inoltre, può essere **ceduto ad altre società del medesimo gruppo** nell'ambito della procedura di consolidato fiscale, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), D.M. 01.03.2018.

Qualora sia stato operato l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (o della riserva vincolata in caso di riallineamento), mediante pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10%, tale **affrancamento è automaticamente revocato in caso di revoca della sottostante rivalutazione/riallineamento** che ha generato la riserva in sospensione (con conseguente diritto di credito per l'imposta sostitutiva nel frattempo versata).

Tuttavia, ai sensi del comma 1 dell'articolo 6 del Provvedimento la revoca dell'affrancamento della riserva in sospensione di imposta può essere effettuata, in tutto o in parte, **anche in via autonoma rispetto alla revoca della rivalutazione/riallineamento**.