

Risposta n. 106/2022

OGGETTO: Disciplina del Riallineamento fiscale dei beni d'impresa, ai sensi dell'articolo 110 del Decreto legge n. 104 del 2020. Quesiti vari.

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

QUESITO

La società ALFA, che fa parte del gruppo ..., svolge attività di gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare di sua proprietà. Nel premettere che redige il proprio bilancio di esercizio in base ai principi contabili internazionali, la società fa presente che al 31 dicembre 2020, il proprio patrimonio immobiliare risulta così composto:

- "immobili ad uso strumentale" (uso ufficio) ai sensi dello IAS 16 (valore netto contabile pari ad Euro ...);
- "investimenti immobiliari ex IAS 40" (valore netto contabile pari ad Euro ..., di cui attribuibili ai terreni Euro ... e ai fabbricati Euro ...): in tale voce sono classificati gli investimenti immobiliari finalizzati al conseguimento di un reddito sotto forma di canoni di locazione o di apprezzamento dell'immobile. Sono valutati inizialmente al costo di acquisizione, tenendo altresì conto degli oneri accessori. Le valutazioni successive sono effettuate utilizzando il metodo del costo previsto dallo IAS 16 e richiamato dallo IAS 40, par. 56, al netto degli ammortamenti e di eventuali perdite

durevoli di valore. L'ammortamento è calcolato a quote costanti in base alla vita utile residua stimata, ad esclusione dei terreni, che non sono assoggettati ad ammortamento;

- "attività immobiliari classificate come possedute per la vendita ai sensi dell'IFRS 5" (valore netto contabile pari ad Euro ..., di cui attribuibili ai terreni Euro ... e ai fabbricati Euro ...): si tratta degli immobili alienabili immediatamente nelle loro condizioni attuali e per i quali la Società prevede che il valore di carico sarà recuperato mediante un'operazione di cessione altamente probabile. Per tali immobili si interrompe il processo di ammortamento e sono valutati al minore tra il loro valore di carico ed il valore di mercato al netto dei costi di vendita. Al riguardo, nel sottolineare che gli immobili non costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'Istante, la società precisa che sono classificati, a seconda dei casi, come (i) "immobili strumentali" ai sensi dell'art. 43, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), oppure (ii) "immobili patrimonio" ai sensi dell'art. 90 TUIR.

Molti degli immobili della Società presentano un disallineamento tra il valore netto contabile (di seguito, "VNC") e il valore fiscale residuo (di seguito, "VFR") ai fini IRES, che dipende principalmente dai seguenti fattori:

1) disallineamenti contabili-fiscali derivanti dal conferimento del ramo d'azienda immobiliare effettuato, in regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 4, comma 1, del D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, dalla capogruppo ... a favore della Società nell'anno 2002;

2) disallineamenti contabili-fiscali derivanti dal passaggio ai principi contabili internazionali (*first time adoption*) nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2007, con iscrizione degli immobili classificabili tra gli investimenti immobiliari ex IAS 40 in base al criterio del *deemed cost* previsto dall'IFRS 1, par. 30 (corrispondente ai valori di perizia degli immobili risultanti al 1° gennaio 2004 utilizzati dalla capogruppo per la redazione del bilancio consolidato al 31 dicembre 2005 secondo gli IAS/IFRS);

3) divergenze tra i criteri per lo scorporo dei terreni previsti dagli IAS/IFRS e i

criteri prescritti ai fini IRES dall'art. 36, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. 4) deduzione in via extra contabile (deduzioni da "Quadro EC") delle maggiori quote di ammortamento fiscale rispetto a quelle contabili relative agli immobili strumentali ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), TUIR nella versione vigente sino al periodo d'imposta 2007 prima delle modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244. Alcune delle divergenze derivanti dalla vecchia normativa da "Quadro EC" non si sono ancora "riassorbite" al 31 dicembre 2020;

5) indeducibilità degli ammortamenti contabili riferibili ad immobili patrimonio ex art. 90 TUIR.

Con riferimento ai predetti immobili, la società istante dichiara di volersi avvalere della disciplina sul cosiddetto "Riallineamento" di cui all'art. 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342 - consentita, ai sensi dell'articolo 110, comma 8, del Decreto legge n. 104 del 2020, anche ai soggetti IAS *adopters* - per eliminare le divergenze contabili-fiscali in relazione ad alcuni degli immobili di cui è tuttora proprietaria alla data di presentazione della presente istanza, classificati tra (i) gli immobili ad uso strumentale ai sensi dello IAS 16 e (ii) gli investimenti immobiliari ai sensi dello IAS 40, e che risultavano già iscritti in bilancio sia nell'esercizio chiusosi al 31 dicembre 2019, sia in quello chiusosi al 31 dicembre 2020.

La società istante fa presente che intende esercitare l'opzione per il Riallineamento, ove possibile, sia con riferimento alla componente "fabbricato" sia con riferimento alla componente "area sottostante" (terreno) per gli immobili sopra indicati.

In particolare, i calcoli effettuati dall'istante per stabilire l'ammontare di imposta sostitutiva (3 per cento) da versare entro il 30 giugno 2021 (prima rata) - ai fini della corretta determinazione del Riallineamento in sede di esercizio della relativa opzione nella dichiarazione IRES 2020 (Modello SC 2021) - evidenziano un disallineamento complessivo su cui esercitare l'opzione per il regime di Riallineamento pari ad Euro ... che costituisce la base imponibile dell'imposta sostitutiva del 3 per cento, pari ad Euro

....

Ciò premesso, con riferimento alle incertezze interpretative riscontrate su alcuni aspetti riguardanti l'applicazione della disciplina del Riallineamento, l'Istante pone i quesiti di seguito elencati:

Quesito n. 1. Il primo quesito riguarda la corretta modalità di determinazione dell'importo da riallineare (calcolato come differenza tra il Valore Netto Contabile e il minore Valore Fiscale Residuo ai fini IRES), su cui calcolare l'imposta sostitutiva, nell'ipotesi in cui l'area sottostante di un immobile strumentale non sia stata scorporata dal fabbricato stesso, diversamente da quanto imposto ai fini IRES dall'art. 36, comma 7, del Decreto legge n. 223 del 2006. Tale ipotesi riguarda, nel caso prospettato nell'interpello, gli immobili diversi da quelli "cielo-terra" per i quali i principi IAS/IFRS non prevedono lo scorporo del terreno.

In particolare, premesso che, con specifico riferimento al regime di Rivalutazione degli immobili, nei documenti di prassi l'Amministrazione finanziaria ha fornito indicazioni circa la possibilità di rivalutare, distintamente, solo il Terreno, solo il Fabbricato oppure entrambi come beni distinti, a prescindere dalla circostanza che i due elementi siano unitariamente iscritti in bilancio, la società chiede chiarimenti circa le modalità di determinazione del Riallineamento, nell'ipotesi in cui l'area sottostante all'immobile non sia stata scorporata dal fabbricato stesso. In particolare, chiede di sapere se:

(i) il disallineamento debba essere determinato con riferimento al solo Fabbricato, assumendo come VNC del Fabbricato l'intero valore contabile dell'immobile, dato che non esiste separatamente sul piano contabile il Terreno. In questo caso il solo VFR del Fabbricato verrebbe riallineato al VNC, unitario dal punto di vista IAS/IFRS;

(ii) oppure se il disallineamento vada determinato per ciascuna delle due componenti, assumendo in via extra-contabile, cioè "virtualmente", come VNC del Terreno una quota dell'intero VNC dell'immobile, calcolata utilizzando come criterio

di riparto del predetto VNC unitario i criteri forfettari stabiliti dall'art. 36, comma 7, del DL n. 223 del 2006, applicati al costo storico contabile dell'immobile. Quindi, una volta allocato in via extra-contabile il VNC unitario tra la componente Fabbricato e l'ipotetica componente Terreno, l'Istante dovrebbe determinare il disallineamento per ciascuna delle due componenti, confrontando il relativo VNC "virtuale" con il relativo VFR (dato già noto per effetto dell'applicazione ai fini IRES dei criteri forfettari di scorporo del DL n. 223 del 2006).

Quesito n. 2. Premesso che, per effetto dell'articolo 14 della Legge 342/2000 e delle disposizioni attuative del DM 162 del 2001 - richiamati rispettivamente dai commi 8 e 7 dell'art. 110 del Decreto Agosto - il Riallineamento opera in relazione ai singoli "beni", con l'obbligo di colmare l'intera divergenza tra il valore contabile e quello fiscale con il pagamento dell'imposta sostitutiva, la società chiede di sapere, con specifico riferimento ai beni immobili, se per singolo "bene" debba intendersi: (i) l'unità catastale oppure (ii) il singolo elemento indicato nel libro cespiti della Società. Nel precisare che, nella fattispecie concreta, la maggior parte degli immobili elencati nel libro cespiti della Società coincide esattamente con le unità catastali, l'istante fa presente che alcuni elementi del libro cespiti non risultano accatastati, perché, ad esempio, si tratta di parti comuni di stabili (es. posti auto).

Quesito n. 3. Con riferimento alle modalità di imputazione, ai fini IRES ed IRAP, degli importi oggetto di Riallineamento, la società istante chiede di sapere se i tre metodi alternativi contemplati dall'articolo 5 del DM 162/2001 per il regime di Rivalutazione - che prevede la possibilità di allocare i maggiori valori rivalutati alternativamente (i) ad incremento del costo storico, (ii) a decremento del fondo ammortamento oppure (iii) sia ad incremento del costo storico sia a decremento del fondo ammortamento - possano applicarsi, a discrezione del contribuente, anche in caso di Riallineamento.

Quesito n. 4. Il quesito riguarda alcuni immobili della Società, oggetto di Riallineamento, in riferimento ai quali, per effetto, tra l'altro, dei diversi criteri di

scorporo del valore del Terreno richiesti ai fini contabili (su base analitica) rispetto a quelli fiscali (su base forfettaria):

- il Valore Netto Contabile del Terreno risulta superiore rispetto a quello rilevante ai fini fiscali;

- mentre il Valore Netto Contabile del Fabbricato risulta inferiore al Valore Fiscale Residuo.

Di conseguenza, per tale fattispecie, è possibile procedere con il Riallineamento ai fini dell'IRES solo in riferimento al Terreno, in quanto il VFR del Fabbricato, essendo superiore al VNC, non può essere oggetto di Riallineamento ai fini IRES.

Nella fattispecie prospettata nell'interpello, tuttavia, a seguito dell'opzione, il Valore Fiscale Residuo complessivo dell'immobile ai fini IRES (pari alla somma del VFR del Fabbricato e del VFR del Terreno) risulterebbe essere di importo superiore al Valore Netto Contabile dell'immobile (pari alla somma del VNC del Fabbricato e del VNC del Terreno).

In tale ipotesi, infatti, la somma del valore fiscale "riallineato" del Terreno e del VFR preesistente del Fabbricato risulterebbe di ammontare superiore al VNC complessivo dell'immobile, perché, considerando le due componenti (Terreno e Fabbricato) come beni separati ai fini IRES (ed in particolare ai fini del Riallineamento), è possibile riallineare completamente "verso l'alto" soltanto il VFR del Terreno, senza potere contemporaneamente riallineare "verso il basso" il VFR del Fabbricato. Ai fini di maggior chiarezza, valga il seguente esempio:

$$\text{VCN (I)} = 230 [100 \text{ (F)} + 130 \text{ (T)}]$$

$$\text{VFR (I)} = 150 [120 \text{ (F)} + 30 \text{ (T)}]$$

In caso di Riallineamento del Terreno, la somma del valore fiscale riallineato del Terreno e del VFR preesistente del fabbricato, è di ammontare (250) superiore al VNC complessivo dell'immobile (230)

$$\text{VF (I) riallineato} = 250 [120 \text{ (F)} + 130 \text{ (T)}]$$

Legenda: I: Immobile complessivamente considerato; F: Fabbricato; T: Terreno

Al riguardo, la società chiede conferma che si possa procedere al completo Riallineamento di una delle due componenti del singolo immobile, anche qualora ciò conduca ad una situazione, come quella descritta, in cui il valore fiscale complessivo dell'immobile, ai fini IRES (somma di VFR del Fabbricato e di VF riallineato del Terreno), sia di importo superiore al VNC dell'immobile.

Quesito n. 5. Il quesito riguarda il vincolo della riserva in sospensione d'imposta previsto dall'art. 110, comma 8, ultimo periodo, del Decreto legge n. 104 del 2020, "per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di Riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva", cui si applica il regime tributario del saldo attivo di rivalutazione previsto dall'art. 13, comma 3, della Legge 342/2000 (art. 14 della Legge 342/2000). Considerato che, in caso di distribuzione di detta riserva ai soci della società che si è avvalsa del Riallineamento, l'importo distribuito concorre a formare la base imponibile IRES della società distributrice - e non anche quella IRAP (art. 9, comma 2, DM 162/2001) - l'istante chiede chiarimenti in ordine alla quantificazione della riserva da porre in sospensione d'imposta nel caso in cui il disallineamento IRAP sia di importo superiore, sul singolo bene, rispetto a quello IRES e il Riallineamento sia effettuato anche ai fini IRAP, su facoltà del contribuente.

Quesito n. 6. L'ultimo quesito riguarda la corretta modalità di riassorbimento, per effetto del Riallineamento delle deduzioni in via extra contabile (deduzioni da "Quadro EC"), delle maggiori quote di ammortamento fiscale rispetto a quelle contabili relative agli immobili strumentali ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), TUIR nella versione vigente sino al periodo d'imposta 2007 prima delle modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Come ricordato nell'interpello, con riferimento ai beni strumentali ammortizzabili, il cosiddetto regime da "Quadro EC" consentiva ai contribuenti di dedurre in via extra contabile le maggiori quote di ammortamento deducibili, determinate secondo i coefficienti tabellari di cui al D.M. 31 dicembre 1988, richiamati dall'art. 102, comma 2, TUIR, rispetto a quelle imputate a conto economico.

Laddove i contribuenti si fossero avvalsi di tale facoltà, essi avrebbero dovuto vincolare una quota di utili e di riserve di patrimonio netto dell'impresa corrispondente all'ammontare delle deduzioni operate in via extracontabile, al netto delle correlate imposte differite (c.d. "vincolo per masse"). In caso di distribuzione ai soci, si sarebbe generata una tassazione se, e nella misura in cui, l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo fosse risultata inferiore alle deduzioni effettuate in via extracontabile, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. Secondo i chiarimenti forniti con la circolare n. 27/E del 31 maggio 2005, le deduzioni extracontabili sono destinate a riassorbirsi per via:

- della prosecuzione del processo di ammortamento civilistico dopo la conclusione dell'ammortamento fiscale, ovvero per effetto della maggiore plusvalenza o minore minusvalenza fiscale rispetto a quella civilistica che si determina con il successivo realizzo del bene; oppure

- della distribuzione di riserve e di utili soggetti al regime di sospensione.

Ciò premesso, al 31 dicembre 2020 il vincolo fiscale alla distribuzione delle riserve e degli utili a seguito della deduzione in via extracontabile in capo all'Istante (di seguito, il "Vincolo EC") è pari a Euro ..., a cui corrisponde un ammontare di deduzioni extracontabili non ancora riassorbite pari a Euro Nell'ambito del Riallineamento sono interessati alcuni immobili in relazione ai quali in passato sono state effettuate deduzioni extracontabili per un totale complessivo pari oggi ad Euro ...; a tale ammontare corrisponde un "Vincolo EC" pari ad Euro

In merito all'interazione tra il Riallineamento ed il regime da "Quadro EC", con la circolare n. 18/E del 2006 (par. 1.9) l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'opzione per il Riallineamento, una volta esercitata mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, elimina la differenza di valori e, a regime, fa venir meno (riassorbe) il disallineamento presente nel quadro EC. È da ritenere, in particolare, che il vincolo di sospensione per masse sulle riserve di patrimonio netto previsto dall'art. 109 del TUIR per la copertura delle deduzioni extracontabili viene sostituito dal

vincolo su una apposita riserva di patrimonio netto così come previsto dall'art. 14 della legge n. 342 del 2000.

Ciò premesso, l'istante chiede conferma che, ogniqualvolta l'importo oggetto di Riallineamento sia superiore all'ammontare delle deduzioni extracontabili da quadro EC non ancora riassorbite, queste ultime debbano considerarsi riassorbite interamente e il corrispondente Vincolo EC debba considerarsi sostituito con la riserva in sospensione d'imposta di cui all'art. 110, comma 8, ultimo periodo, del Decreto Agosto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1. A parere della società istante, il disallineamento deve essere determinato con riferimento al solo Fabbricato (cfr. soluzione esposta al punto (i)). In particolare, considerato che il Terreno non esiste separatamente sul piano contabile, e che di conseguenza manca una delle condizioni per accedere al regime di Riallineamento per il Terreno (vale a dire l'iscrizione del bene nel bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2019), secondo la società è corretto considerare riallineabile soltanto il Fabbricato, assumendo, in particolare come VNC del Fabbricato stesso l'intero valore contabile dell'Immobile. Di conseguenza, soltanto il VFR del Fabbricato sarebbe riallineabile al VNC, che esprime un valore unitario dal punto di vista IAS/IFRS.

A sostegno della soluzione proposta, la società fa rinvio alla *ratio* dell'istituto del Riallineamento, finalizzato a consentire di allineare la "realtà fiscale" a quella contabile, rimuovendo il doppio binario contabile-fiscale. Dato che nel caso di specie, ai fini contabili non esiste separatamente, il Terreno, ma solo il Fabbricato, è ragionevole concludere che il Riallineamento operi imputando soltanto al Fabbricato l'intero disallineamento tra il VNC e il VFR dell'Immobile. Peraltro, pur ammettendo che il Terreno esista a livello contabile, esso avrebbe un VNC nullo con l'effetto che il disallineamento contabile-fiscale sarebbe di importo negativo e, quindi, non

riallineabile.

Quesito n. 2. L'Istante ritiene che per l'individuazione del singolo "bene" si debba fare riferimento al singolo elemento indicato nel libro cespiti dell'Istante, anche qualora tale elemento non sia separatamente accatastato. Tale soluzione appare coerente con quanto affermato in passato dalla stessa Agenzia delle Entrate con riferimento ai soggetti in contabilità semplificata, i quali possono fare riferimento al registro dei beni ammortizzabili.

Quesito n. 3. Ad avviso dell'istante, con riferimento agli immobili strumentali, l'importo oggetto di Riallineamento deve essere allocato sul cespite di modo che il costo storico fiscale del bene ed il relativo fondo ammortamento replichino quelli presenti a livello contabile.

Tale soluzione, secondo la società, risulta essere coerente sia con la finalità del Riallineamento - che è quella di eliminare il doppio binario contabile-fiscale - sia rispetto al meccanismo che avviene nell'ambito del collegato regime di Rivalutazione, per il quale l'articolo 5 del DM 162 del 2001 contempla espressamente questa modalità di imputazione. Inoltre, rappresenta l'unica modalità che consentirebbe di ottenere un Riallineamento effettivo tra valori contabili e fiscali non solo nell'esercizio con riferimento al quale è operato, bensì anche negli esercizi successivi, perché permette di esaurire l'ammortamento fiscale del bene negli stessi termini previsti per il suo ammortamento civilistico.

Quesito n. 4. L'Istante ritiene che si possa procedere al Riallineamento di una delle due componenti dell'immobile (Fabbricato o Terreno), anche qualora lo stesso conduca ad una situazione in cui il valore fiscale complessivo dell'immobile (VFR del Fabbricato più VF riallineato del Terreno) sia di importo superiore al VNC complessivo dell'immobile (VNC del Fabbricato più VNC del Terreno). Si tratta, secondo la società istante, di un mero corollario dell'impostazione scelta dal legislatore tributario (e confermata dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate) per cui ciascun immobile deve essere considerato come composto da due beni ai fini fiscali: il

Fabbricato ed il Terreno, mentre non esiste il singolo bene fiscale unitario "immobile".

Quesito n. 5. Nell'ipotesi in cui la società abbia optato per l'eliminazione dei maggiori disallineamenti anche ai fini IRAP su determinati beni (rispetto ai corrispondenti disallineamenti IRES sui medesimi beni), l'istante ritiene sufficiente che sia vincolato in sospensione d'imposta soltanto un ammontare di riserve pari all'importo oggetto di Riallineamento ai fini IRES, al netto della relativa quota parte di imposta sostitutiva (ossia al netto della sola quota parte di imposta sostitutiva corrispondente al disallineamento IRES).

A parere dell'istante, tale interpretazione è l'unica coerente con quanto stabilito dall'art. 9, comma 2, del DM 162/2001, ai sensi del quale: *"[n]elle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, della legge, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito. Le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 3, della legge si applicano anche ai soggetti indicati nell'articolo 15 della legge diversi da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità."*

Poiché la distribuzione ai soci delle riserve vincolate concorrerebbe a formare la base imponibile della Società "ai soli fini delle imposte sul reddito" e, quindi, soltanto ai fini IRES, non sarebbe coerente con il dettato normativo imporre alla società di vincolare riserve di patrimonio netto per un ammontare superiore all'importo dei disallineamenti IRES. Di conseguenza, l'importo dei maggiori disallineamenti IRAP riallineati e la relativa quota di imposta sostitutiva di pertinenza non dovrebbero assumere alcuna rilevanza ai fini del calcolo dell'ammontare delle riserve di patrimonio netto dell'Istante da vincolare in sospensione d'imposta.

Quesito n. 6. L'Istante ritiene che i chiarimenti forniti nella Circolare n. 18/E del 13 giugno 2006 siano applicabili anche alla fattispecie in esame e anche qualora l'importo oggetto di Riallineamento sia superiore all'ammontare delle deduzioni extracontabili non ancora riassorbite. In altri termini, per effetto del Riallineamento, le deduzioni extracontabili da quadro EC ancora esistenti sugli immobili oggetto di

opzione devono considerarsi riassorbite e il corrispondente "Vincolo EC" deve considerarsi sostituito con la riserva in sospensione di imposta di cui all'art. 110, comma 8, ultimo periodo, del DL n. 108 del 2020. Il Riallineamento, infatti, non impone al contribuente alcun ordine di priorità da seguire nel selezionare le tipologie di disallineamento che si intendono eliminate per effetto del Riallineamento stesso; al contrario, l'art. 10, comma 2, del DM 162/2001 si limita genericamente a stabilire che il Riallineamento può essere richiesto "(...) per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni (...) divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo", senza imporre un ordine di priorità nella selezione della tipologia di divergenze.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 110, comma 8, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, consente anche ai soggetti IAS/IFRS, di attribuire rilevanza fiscale ai maggiori valori contabili iscritti in bilancio rispetto ai corrispondenti valori fiscali, secondo la disciplina contenuta nell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (cd Riallineamento).

Oggetto di Riallineamento, in particolare, sono i valori fiscali rispetto ai maggiori valori civilistici iscritti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019; i beni riallineabili devono essere presenti anche nel bilancio dell'esercizio successivo (2020). L'adeguamento è effettuato nel bilancio 2020 tenendo conto degli eventuali decrementi verificatisi in tale ultimo esercizio. Come stabilito dall'articolo 10 del decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162 - richiamato dall'articolo 110, comma 7, del D.L. n. 104 del 2020 - la disciplina del Riallineamento *"può essere richiesta indipendentemente dalla fruizione della disciplina di rivalutazione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, di cui all'articolo 10 della legge, divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo"*.

Inoltre, stante la previsione di carattere generale contenuta nell'articolo 14 della L. n. 342 del 2000, il Riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in

bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento (cfr. la Circolare n. 18/E del 13 giugno 2006).

Ciò posto, si forniscono di seguito i chiarimenti richiesti in riferimento a ciascuno dei quesiti posti.

Quesito n. 1.

Il primo quesito riguarda la corretta modalità di determinazione dell'importo da riallineare nell'ipotesi in cui i principi IAS/IFRS non prevedono lo scorporo dell'area sottostante al fabbricato (immobili diversi da quelli "cielo-terra") diversamente da quanto previsto ai fini IRES dall'art. 36, comma 7, del Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223.

Al riguardo, si fa presente preliminarmente che l'articolo 36, comma 7, del D.L. n. 223 del 2006 dispone che *"Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso"*.

In sostanza, in base ai chiarimenti forniti con la Circolare n.1 del 19 gennaio 2007, l'individuazione del valore delle aree sulle quali insistono gli immobili, escluse dal processo di ammortamento fiscale, deve avvenire secondo tre criteri:

1) nel caso in cui l'area di sedime sia stata acquistata autonomamente prima della costruzione del fabbricato, sulla base del costo specifico;

2) in caso di acquisto unitario, laddove nel bilancio dell'anno dell'acquisto sia stato indicato separatamente il valore dell'area, il valore dell'area sarà pari al maggiore tra:

- a) il costo dell'area esposto nel bilancio relativo al momento dell'acquisto;
- b) il valore che si ottiene applicando il coefficiente del 20 per cento (o 30 per

cento, per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

3) se non risulta esposto separatamente in bilancio, il valore non ammortizzabile dell'area sarà determinato applicando esclusivamente il suddetto criterio forfettario.

Le citate disposizioni sono applicabili nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa, a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati, ed operano nei confronti di tutti i soggetti per i quali gli immobili costituiscono un bene "strumentale". Come chiarito dalla citata circolare n. 1 del 2007, tali disposizioni si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato, vale a dire, come nel caso rappresentato, anche agli immobili diversi da quelli definiti "cielo - terra", per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno.

Tanto premesso, per quanto attiene alla disciplina del Riallineamento, in coerenza con i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria nei precedenti documenti di prassi (cfr. Circolari n. 11/E del 2009, n. 22/E del 2009, n. 13/E del 2004 e n. 14/E del 2017) in merito alle norme richiamate dall'articolo 110 del DL n. 104 del 2020, si ritiene che con riferimento specifico agli immobili strumentali sia possibile riallineare sia l'intero immobile, sia i singoli elementi di cui si compone, vale a dire il Fabbricato e il Terreno, distintamente considerati, in coerenza con le modalità di rappresentazione dell'immobile in bilancio.

In ogni caso, ai fini della corretta applicazione della disciplina sul Riallineamento - in quanto funzionale al riconoscimento fiscale dei valori contabili in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento - si ritiene fondamentale partire dal dato contabile.

Con riferimento specifico agli aspetti contabili, con i chiarimenti forniti nel Documento interpretativo n. 7 del 2021 (in particolare al punto 9), l'Organismo

Italiano di Contabilità, nel rinviare all'articolo 110, comma 2, del citato decreto legge n. 104 del 2020, ha precisato che la Rivalutazione (la considerazione può essere estesa specularmente anche al Riallineamento) può essere effettuata distintamente per ciascun bene e che, con particolare riferimento alle *"immobilizzazioni che comprendono beni separabili (ad esempio un fabbricato e il terreno sottostante) occorre individuare distinti valori di rivalutazione"*.

Nel caso prospettato, l'istante riferisce che l'immobile risulta rappresentato in bilancio come unico bene indistinto; pertanto, considerato che il Terreno non viene rilevato separatamente sul piano contabile, manca, conseguentemente, con riferimento al Terreno, una delle condizioni per accedere al regime di Riallineamento, ossia l'iscrizione del bene nel bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2019. Pertanto, a parere dell'istante, il disallineamento andrebbe determinato con riferimento al solo Fabbricato, assumendo come Valore Netto Contabile (VNC) del Fabbricato stesso l'intero VNC dell'Immobile.

Al riguardo, nel ritenere che tale soluzione non sia condivisibile in quanto opera un confronto tra entità disomogenee, si osserva che, ai fini della corretta applicazione della disciplina sul Riallineamento, il valore fiscale di un determinato asset va uniformato al maggiore valore contabile dello stesso *asset*.

Nel caso in esame, il valore contabile al quale la società intende riallineare il corrispondente valore fiscale è il valore unitario dell'Immobile, ancorché indistinto, nel quale i due valori (quello del Terreno e quello del Fabbricato), non sono emersi sul piano contabile in quanto i principi contabili di riferimento non lo indicano come necessario. In questo caso, pertanto, il procedimento di Riallineamento richiede di confrontare il valore contabile complessivo "indistinto" (comprensivo di Terreno e al Fabbricato, unitariamente considerati), con il corrispondente valore fiscale complessivo, nel quale le due componenti sono determinate forfettariamente in applicazione del citato articolo 36, comma 7, del DL n. 223 del 2006.

Partendo, infatti, dal dato contabile che valuta unitariamente il bene immobile

senza individuare separatamente il valore attribuito (o attribuibile) al terreno, il bene da considerare ai fini dell'applicazione del Riallineamento è unico, comprensivo di entrambi gli elementi.

In sostanza, considerato che l'istituto del Riallineamento è finalizzato a conferire rilevanza fiscale alle risultanze del bilancio, il calcolo del disallineamento va effettuato partendo dalla rappresentazione contabile dei beni oggetto di Riallineamento, confrontando, in ogni caso, entità tra loro omogenee, quali, in questo caso, i due valori complessivi dell'immobile, contabile e fiscale.

Una volta calcolato il maggior valore fiscale dell'immobile oggetto di Riallineamento - al quale commisurare l'imposta sostitutiva del 3 per cento, di cui al comma 4 del citato articolo 110 - come differenza tra il valore unitario contabile dell'immobile e il corrispondente valore fiscale complessivo, occorre determinare la quota del delta riferibile rispettivamente al Fabbricato (ammortizzabile) e al Terreno (non ammortizzabile), applicando le percentuali previste dalla disciplina fiscale recata dal predetto articolo 36, comma 7, DL n. 223 del 2006. Considerato, infatti, che il confronto va effettuato tra grandezze "omogenee", e che, ai fini della "qualificazione fiscale" degli immobili strumentali i due elementi che li compongono vanno obbligatoriamente distinti ai fini dell'ammortamento si rende necessario effettuare la distinzione di cui al predetto articolo 36 anche in riferimento all'importo complessivo riallineato, al fine di determinare la quota riferibile al terreno escluso dal processo di ammortamento. (cfr. Circolare n. 22 del 2009).

Quesito n. 2.

Con specifico riferimento ai beni immobili, la società chiede di sapere se, ai fini del Riallineamento, per singolo "bene" debba intendersi: (i) l'unità catastale oppure (ii) il singolo elemento indicato nel libro cespiti della Società.

Al riguardo, si osserva che il Riallineamento è applicabile ai medesimi beni per i quali è consentita la Rivalutazione, anche indipendentemente dalla fruizione della stessa, *"per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche*

singolarmente considerati ... divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo" (cfr. articolo 14 della Legge n. 342 del 2000 e articolo 10 del DM 162/2001, richiamati dai commi 7 e 8, del DL n. 104 del 2020), e *"risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"* (art. 110, comma 1, DL n. 104 del 2020). Oggetto di Riallineamento, quindi, sono i maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali iscritti nel bilancio di riferimento (nella fattispecie, il bilancio in corso al 31 dicembre 2019) riferibili agli stessi beni suscettibili di Rivalutazione. Il Riallineamento può essere effettuato distintamente per ciascun elemento patrimoniale, ma non può essere parziale, in quanto deve riguardare tutto il maggior valore di uno o più beni al fine di rendere uguali il valore contabile e il costo fiscale dei singoli beni (cfr. circolare n. 13/E/2014, par. 9, e circolare n. 14/E/2017, par. 9).

Al riguardo, considerato che obiettivo del Riallineamento è conferire "rilevanza fiscale" alle risultanze del "bilancio", in assenza di un'espressa previsione normativa che rinvii alle risultanze "catastali" al fine di individuare i beni oggetto di Riallineamento, non si ravvisano aspetti della disciplina che potrebbero far emergere l'esigenza di farne esplicito rinvio; pertanto, si ritiene che si possa fare riferimento anche agli elementi indicati nel libro cespiti, come proposto dalla società. Si è dell'avviso, peraltro, che tale soluzione sia coerente anche con i chiarimenti forniti con la Circolare n. 18/E del 13 giugno 2006 (richiamata nell'interpello), laddove la scrivente ha precisato che la rivalutazione può essere effettuata anche dai soggetti che non adottano la contabilità ordinaria per i beni che risultino dal registro dei beni ammortizzabili, qualora istituito, ovvero dal registro degli acquisti tenuto ai fini Iva.

Quesito n. 3.

Il quesito riguarda le modalità di imputazione degli importi oggetto di Riallineamento, ai fini IRES e IRAP. Al riguardo, con riferimento ai beni ammortizzabili (materiali ed immateriali), l'articolo 5 del DM n. 162 del 13 aprile 2001 dispone che, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, la Rivalutazione può essere eseguita, alternativamente, rivalutando sia i costi

storici sia i fondi di ammortamento; oppure rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo; oppure riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento.

Per quanto attiene all'istituto del Riallineamento, tenuto conto che l'opzione può riguardare tutte le divergenze tra valori contabili e fiscali, al fine di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, *"divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo"* (cfr. articolo 10 del DM n. 162 del 2001), in assenza di regole specifiche di imputazione, si ritiene che i tre metodi alternativi contemplati nell'ambito del regime di Rivalutazione possano applicarsi anche in caso di Riallineamento, sulla base delle risultanze del Bilancio. Nel caso prospettato nell'interpello, riguardante gli immobili strumentali ex articolo 43 TUIR, i disallineamenti di valore presenti a livello contabile riguardano sia il costo storico del cespite rispetto al corrispondente costo storico fiscale, sia il relativo fondo ammortamento del cespite. Si ritiene, pertanto, condivisibile la soluzione proposta dalla società istante, di procedere al Riallineamento sia dei valori relativi al costo storico fiscale dei beni sia dei valori relativi ai corrispondenti fondi ammortamento.

Quesito n. 4.

Il quesito riguarda la possibilità di esercitare l'opzione per il Riallineamento del valore fiscale rispetto a quello contabile in riferimento ad uno solo dei due elementi di cui si compone l'immobile (Fabbricato o Terreno), nelle ipotesi in cui, come nel caso prospettato, il riconoscimento fiscale del maggiore valore contabile (del Terreno o del Fabbricato) avrebbe l'effetto di determinare un valore fiscale del bene complessivo (dato dalla somma dei valori fiscali delle singole componenti) superiore rispetto a quello contabile del medesimo immobile unitariamente considerato, in quanto il Valore Netto Contabile del Fabbricato risulta inferiore al Valore Fiscale Residuo.

Al riguardo, come già ricordato nella risposta al quesito n. 1, con riferimento alle precedenti discipline riguardanti sia la Rivalutazione che il Riallineamento, la scrivente ha avuto modo di chiarire che, in riferimento agli immobili, può essere oggetto di Riallineamento anche il solo fabbricato e non anche il terreno sottostante o

di pertinenza, oppure il solo terreno, ovvero entrambi, sulla base di valori distinti di rivalutazione evidenziati da perizie di stima o valutazioni degli amministratori, che individuino distinti valori interni (cfr. Circolare n. 11/E del 2009, n. 22/E del 2009 e Circolare n. 14/E del 2017).

In particolare, con le citate circolari è stato precisato che, qualora si intenda rivalutare sia il fabbricato che l'area sottostante, occorre individuare distinti valori di rivalutazione; ciò in considerazione del fatto che l'articolo 36, comma 7, del decreto legge n. 223 del 2006, ai fini della determinazione della quota ammortizzabile relativa ai fabbricati, qualifica le aree sottostanti o quelle di pertinenza di un fabbricato strumentale come aree non ammortizzabili, indipendentemente dalla circostanza che l'area stessa sia iscritta in bilancio unitamente al valore del fabbricato ovvero separatamente rispetto ad esso.

Con riferimento agli aspetti contabili, più di recente, l'Organismo Italiano di Contabilità si è espresso manifestando il medesimo indirizzo interpretativo, mediante i chiarimenti forniti nel già citato documento interpretativo n. 7 sugli aspetti tecnico-contabili della disciplina sulla Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, di cui al DL n. 104 del 2020.

Nel punto 9 del citato Documento, in particolare, nel rinviare all'articolo 110, comma 2, del decreto legge n. 104 del 2020, viene precisato che la Rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene e che, con particolare riferimento alle *"immobilizzazioni che comprendono beni separabili (ad esempio un fabbricato e il terreno sottostante) occorre individuare distinti valori di rivalutazione"*. In sostanza, una volta determinato il valore attribuibile a ciascuno dei due componenti, a livello contabile è possibile per la società scegliere di rivalutare la sola componente relativa al terreno, oppure la sola componente relativa al fabbricato, con implicazioni, naturalmente, differenti sotto il profilo fiscale, in caso di opzione per il Riallineamento, ai fini della determinazione della quota ammortizzabile (relativa al solo fabbricato), ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del citato DL n. 223 del 2006.

Al riguardo, si ritiene che, anche nell'attuale contesto normativo la Rivalutazione degli immobili debba essere effettuata distintamente per ciascun "bene separabile" (terreno e fabbricato), laddove contabilmente siano stati individuati, o siano individuabili - sulla base dei principi contabili correttamente applicati - distinti valori di Rivalutazione (nell'attivo patrimoniale o anche nella contabilità generale, ovvero in Nota integrativa). Di conseguenza, anche laddove la scelta ricada sull'esercizio dell'opzione della Rivalutazione del bene immobile integralmente considerato, è il bilancio o la contabilità ad esprimere a quale dei due elementi sia ricollegabile il maggior valore del bene. Analogo approccio deve trovare applicazione anche in caso di Riallineamento, dove il maggior valore contabile rispetto a quello fiscale trova già espressione in bilancio.

Nel caso rappresentato nell'interpello, l'immobile della società istante presenta un disallineamento sul valore complessivo (Valore fiscale residuo inferiore al corrispondente Valore Netto Contabile), mentre riflette una situazione differente relativamente ai due elementi di cui si compone, in quanto in riferimento al Terreno, il Valore Fiscale Residuo risulta inferiore al corrispondente Valore Netto Contabile, mentre, con riferimento al Fabbricato, il Valore Fiscale Residuo è superiore al corrispondente Valore Netto Contabile. Conseguentemente, l'opzione per il Riallineamento è astrattamente esercitabile solo in riferimento al Terreno.

Tuttavia, come sopra precisato, nel caso in esame ciò comporterebbe un incremento del valore fiscale complessivo superiore a quello contabile, esito che non si ritiene compatibile con l'impianto normativo nel suo insieme in quanto in contrasto con la *ratio* e gli espressi limiti previsti dalla disciplina in esame sia ai fini contabili che ai fini fiscali (cfr. articolo 11 della legge n. 342 del 2000 e articolo 6 del DM attuativo n. 162 del 2001).

Il citato limite del valore contabile/economico trova applicazione anche nell'ipotesi dei beni immobili in esame, costituiti da "beni separabili" contabilmente, anche in considerazione del fatto che gli stessi sono ricondotti ad unità in sede di

cessione (cfr. Circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, par. 9.5).

Pertanto, anche se nel Bilancio di riferimento il bene non è rappresentato in maniera unitaria, in base alle stime presenti nel bilancio stesso è possibile riallineare l'immobile considerato unitariamente attribuendo il maggior valore fiscale ai singoli elementi che lo compongono.

In tal caso, l'importo riallineabile va determinato sulla base della differenza tra il valore netto contabile complessivo e il valore fiscale residuo complessivo dell'immobile, dato dalla somma dei rispettivi valori degli elementi che lo compongono. Tale differenza costituisce il limite massimo dell'importo riallineabile, che dovrà essere attribuito ai due elementi sulla base della "capienza" che ciascuno di essi evidenzia alla luce dei dati contabili e fiscali di riferimento.

Nel caso in esame, l'importo riallineabile dell'immobile è pari a 80, dato dalla differenza tra il VNC=230 e il VFR=150 che sarà necessariamente attribuito integralmente al terreno, unico tra i due elementi a presentare un disallineamento, ancorché non riallineabile integralmente con riferimento al singolo elemento.

Quesito n. 5.

Il quesito riguarda le modalità di quantificazione della riserva da porre in sospensione d'imposta nell'ipotesi in cui il disallineamento IRAP sia di importo superiore, sul singolo bene, rispetto a quello IRES e il riallineamento sia effettuato anche ai fini IRAP su facoltà del contribuente.

Al riguardo, si fa presente che, ai sensi dell'art. 110, comma 8, ultimo periodo, del decreto legge n. 104 del 2020, *"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."*

Per effetto del richiamo del suddetto comma 8 all'articolo 14 della Legge 342 del 2000, a tale riserva si applica il regime tributario del saldo attivo di rivalutazione previsto dall'art. 13, comma 3, della Legge 342 del 2000, in base al quale *"Se il saldo*

attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1 ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti".

Ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DM 162 del 2001, "Nelle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, della legge, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito. Le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 3, della legge si applicano anche ai soggetti indicati nell'articolo 15 della legge diversi da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità".

Ciò premesso, stante il tenore letterale di quest'ultima disposizione, in base alla quale la distribuzione ai soci delle riserve vincolate concorre a formare la base imponibile della società *"ai soli fini delle imposte sul reddito"*, vale a dire soltanto ai fini IRES, si ritiene sufficiente apporre il vincolo in sospensione d'imposta soltanto per un ammontare di riserve pari all'importo oggetto di Riallineamento ai fini IRES, al netto della relativa quota di imposta sostitutiva, corrispondente al disallineamento IRES.

Di conseguenza, l'importo dei maggiori disallineamenti IRAP oggetto di Riallineamento e la relativa quota di imposta sostitutiva di pertinenza non assumono alcuna rilevanza ai fini del calcolo dell'ammontare delle riserve di patrimonio netto da vincolare in sospensione d'imposta.

Quesito n. 6.

Per quanto concerne, infine, il nono quesito, si ritiene di poter concordare con la soluzione proposta dall'Istante in ragione del fatto che l'opzione per il Riallineamento ha ad oggetto l'intera divergenza esistente sul bene tra valore fiscale e valore contabile presente nel bilancio alla data con riferimento alla quale il Riallineamento è eseguito.

Ne consegue che, non essendo ammesso un Riallineamento parziale, nel caso in cui una quota parte della divergenza sia stata alimentata da deduzioni extracontabili da quadro EC ed il contribuente decida di optare per la disciplina del Riallineamento, le deduzioni extracontabili riferibili a tale quota sono automaticamente riassorbite ed il vincolo di sospensione per masse previsto dal regime del quadro EC è sostituito dalla riserva in sospensione prevista dall'articolo 110, comma 8, ultimo periodo del decreto legge n. 110 del 2020. Tutto ciò in linea con quanto precisato nella circolare n. 18/E del 13 giugno 2006.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)