

Risposta n. 534/2022

OGGETTO: Riallineamento gratuito per i settori alberghiero e termale - Revoca dell'opzione per il riallineamento oneroso e adesione al regime gratuito - Articolo 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020 n. 23.

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

QUESITO

Con l'istanza in oggetto la Società *ALFA S.P.A.* (d'ora in avanti anche la Società, l'Istante o *ALFA*) chiede un parere in ordine al comportamento da adottare a seguito delle indicazioni contenute nella Circolare 6/E del 1 marzo 2022 che hanno comportato il superamento della risposta fornita dalla Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Grandi Contribuenti e internazionale all'istanza n. 956-XXXX/2021 (segnatamente, al quesito n. 2) riguardante l'interpretazione dell'art. 6-*bis* del D.L. 8 aprile 2020 n. 23.

In data *GG MM 2021* *ALFA S.p.A.*, la quale redige il proprio bilancio in base ai principi contabili internazionali, ha presentato istanza di interpello *ex art.* 11, comma 1, lett. a), Legge n. 212/2000, al fine di ottenere chiarimenti in ordine alla possibilità di avvalersi del cd. riallineamento gratuito previsto dall'articolo 6-*bis*, comma 8, del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 per le società che, in ragione dell'organizzazione del Gruppo a vocazione turistico-ricettiva cui appartengono, sono proprietarie degli immobili

destinati ad uso turistico-recettivo ma li concedono in locazione alle società del Gruppo che si occupano della gestione dell'attività. Nell'Istanza la Società ha rappresentato che:

- essa fa parte del Gruppo *BETA* (di seguito, anche 'il Gruppo'), essendo partecipata al 100% da *BETA* S.r.l. (che è la holding italiana del Gruppo);

- il Gruppo *BETA* opera nei settori turistico-ricettivo e ristorativo e si articola in tre rami di attività: ricettivo, che è il ramo d'azienda principale/prevalente e cui appartengono le società responsabili della gestione dell'attività turistico-ricettiva, immobiliare, di cui fa parte l'odierna Istante; commerciale, cui appartengono le società che gestiscono le attività quali la ristorazione ed i mercati presenti nelle strutture ricettive;

- la Società è proprietaria dei beni immobili a destinazione turistico-ricettiva che costituiscono la parte prevalente del proprio compendio immobiliare e che concede in locazione ad altre società appartenenti al medesimo Gruppo, le quali ivi esercitano attività turistico-ricettiva ovvero commerciale; è inoltre titolare dell'azienda alberghiera concessa in affitto d'azienda ad una società del Gruppo. In particolare, *ALFA* S.p.a. è proprietaria, per quanto qui interessa, dei seguenti compendi immobiliari che ha concesso in locazione: Villaggio turistico "*A*", Villaggio turistico "*B*", Camping "*C*";

- per i beni immobili predetti, vi è un disallineamento tra i valori civilistici ed i rispettivi valori fiscali, originatosi da una serie di eventi occorsi negli anni precedenti.

In sede di risposta (di seguito, anche 'la Risposta') la Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale, non condividendo la soluzione interpretativa proposta dall'istante, si è espressa, per quanto qui interessa, nel senso di escludere che la Società potesse usufruire del riallineamento gratuito di cui all'art. 6-*bis* in considerazione del fatto che "*l'istante non svolge l'attività alberghiera, bensì l'attività immobiliare, in relazione alle unità immobiliari concesse in locazione e destinate all'attività ricettiva (villaggi, ostelli, aree di campeggio, etc)*". A tal fine, la Direzione ha invocato

dapprima l'art. 5-*bis* (norma di interpretazione autentica dell'art. 6-*bis*, D.L. n. 23/2020), quindi la *ratio* dell'art. 6-*bis*, il quale avrebbe dovuto essere interpretato nel senso per cui il riconoscimento gratuito dei maggiori valori per i beni delle imprese operanti nei settori alberghiero e termale, anche se concessi in locazione o affitto di azienda, è consentito ai soggetti operanti in tale settore; l'attività alberghiera, ancora secondo quanto affermato nella Risposta, sarebbe potuta essere indirettamente integrata solo per gli immobili a destinazione alberghiera gestiti da conduttori per effetto di contratti di locazione.

Secondo la Risposta, insomma, alla società di un gruppo a vocazione turistico-recettiva che sia titolare degli immobili dati in locazione o affitto di azienda ad altre società del gruppo non spetta il riallineamento gratuito di cui all'art. 6-*bis* cit., in quanto non si ravviserebbe, neanche indirettamente, l'esercizio dell'attività alberghiera, bensì solo di quella immobiliare.

In ossequio a tale Risposta, la Società ha optato in dichiarazione per il riallineamento a titolo oneroso e ha conseguentemente versato la prima rata di imposta sostitutiva calcolata sul valore riallineato

La soluzione appena descritta - che era in linea con i principi espressi nella Bozza di Circolare avente ad oggetto la disciplina in esame, resa disponibile per la consultazione pubblica il 23 novembre 2021 fino al 7 dicembre 2021 - è stata superata con un evidente *revirement* interpretativo nella versione definitiva della Circolare n. 6/E del 1° marzo 2022.

L'Agenzia, recependo le osservazioni critiche pervenute sul punto, ha rivisto la propria posizione concludendo che la rivalutazione gratuita spetta alla società del gruppo (indipendentemente - *per incidens* - dalla natura o meno di holding) che concede immobili alle altre società per l'esercizio dell'attività alberghiera.

In base alla lettura definita nella Circolare n. 6/E, pertanto, nel caso di immobile a destinazione alberghiera di proprietà di una società che è gestito da altra società cui è concessa in locazione, è consentita la rivalutazione ovvero il riallineamento gratuito *ex*

art.6-*bis*, D.L. n. 23/2020. Ciò posto l'istante chiede chiarimenti in ordine alle modalità operative attraverso le quali, considerando il comportamento tenuto, può sostituire l'opzione onerosa esercitata con quella gratuita, effettivamente spettante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società rappresenta di aver optato per il riallineamento *ex art.* 110 cit. anziché per quello gratuito di cui all'art. 6-*bis* per conformarsi alle indicazioni originariamente fornite dall'Agenzia, esercitando nel modello dichiarativo per l'anno 2020 l'opzione per il riallineamento a titolo oneroso di cui all'art. 110, D.L. n. 104/2020, per due strutture per un valore complessivo di riallineamento pari ad euro ... del quale: i) euro ... - comprensivo del valore del terreno - relativo alla struttura ricettiva denominata "A", ii) euro ... - comprensivo del valore del terreno - relativo ad una struttura, nella quale non viene svolta attività ricettiva, denomina "D".

Conseguentemente, la stessa ha proceduto

(i) alla determinazione dell'imposta sostitutiva del 3% (pari a complessivi euro ... dei quali euro ... risultano afferenti la struttura ricettiva ed euro ... risultano afferenti la seconda struttura oggetto di riallineamento nella quale, come sopra specificato, non viene svolta attività ricettiva),

(ii) al versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva (pari ad euro ... composta da: i) euro ... per la struttura ricettiva; ii) euro ... per la struttura non ricettiva)

e

(iii) all'apposizione di un vincolo di sospensione per una riserva patrimoniale (per un valore pari all'importo totale del riallineamento al netto dell'imposta sostitutiva dovuta), dandone evidenza con la compilazione dei quadri RQ, RS e RV del Modello Redditi 2021.

Pertanto, la Società Istante chiede:

1) di essere legittimata, per il periodo di imposta 2020, a procedere al riallineamento gratuito *ex art. 6-bis*, D.L. n. 23/2020 del valore degli immobili nei quali viene svolta attività ricettiva anche in via indiretta. Ciò, in ragione dell'appartenenza della Società al "Gruppo *BETA*" e avuto riguardo al fatto che l'attività dalla medesima svolta in via del tutto prevalente consiste nel mettere a disposizione di altre società del Gruppo, tramite locazioni operative, le strutture immobiliari necessarie per l'esercizio diretto da parte di queste dell'attività turistico ricettiva costituente il core business del Gruppo; quindi, in forza di quanto chiarito nella Circolare, ritenersi che la stessa Istante abbia i requisiti per essere annoverata tra i soggetti legittimati al riallineamento gratuito *ex art. 6-bis*;

2) di poter, alternativamente, presentare una dichiarazione integrativa con correlata richiesta di rimborso *ex art. 38*, D.P.R. n. 602/73 di una quota della prima rata versata relativa all'imposta afferente il riallineamento della struttura ricettiva o di presentare solo una richiesta di rimborso *ex art. 38*, D.P.R. 602/73 per quanto indebitamente versato, con annessa correttiva d'ufficio della dichiarazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in esame la Società chiede chiarimenti in ordine alle modalità operative attraverso le quali la stessa - che si era originariamente conformata alle indicazioni contenute nella Risposta, poi superate con valenza generale a seguito dell'indirizzo interpretativo espresso con la Circolare 6/E del 2022 - può accedere al regime del riallineamento gratuito dei settori alberghiero e termale cui aveva, *ab origine*, titolo.

Il quesito originariamente presentato verteva, tra l'altro, sulla possibilità per la Società di considerare soddisfatta la condizione soggettiva di appartenenza ai settori alberghiero e termale posta dall'articolo *6-bis* del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, inserito dalla legge di conversione del 5 giugno 2020, n. 40, (di seguito, anche

"articolo 6-*bis*"), nell'ipotesi in cui l'attività ricettiva sia esercitata indirettamente, attraverso la concessione in locazione alle altre società del Gruppo di appartenenza, operante nel settore turistico-ricettivo, delle strutture immobiliari strumentali allo svolgimento delle attività turistico-ricettive agevolabili.

Giova in primo luogo ricordare che anche in relazione alla fattispecie rappresentata dall'interpellante trova applicazione quanto chiarito dalla più volte citata circolare n. 6/E del 2022 nella quale, con riguardo ai pareri resi prima della sua pubblicazione e contenenti posizioni interpretative superate dallo stesso documento di prassi, è stato precisato che *"Si considerano, altresì, superate le risposte alle istanze di interpello già fornite in precedenza non coerenti con quanto chiarito nella presente circolare"*.

Nel premettere che esula dall'ambito del presente interpello ogni valutazione in ordine al possesso degli ulteriori requisiti richiesti dall'articolo 6-*bis* in relazione alle attività suscettibili di riallineamento gratuito, nonché di quelli relativi al regime del riallineamento ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 (di seguito, anche "articolo 110"), limitatamente ai beni per i quali la Società non intenda revocare quest'ultima opzione, va evidenziato che - con riferimento alla possibilità di "sostituire" il riallineamento di cui all'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 con quello gratuito di cui all'articolo 6-*bis* del decreto-legge n. 23 del 2020 - il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 370046 del 29 settembre 2022 (di seguito, il "Provvedimento") ha dettato specifiche indicazioni operative.

In particolare, ai soggetti (tra cui, secondo quanto rappresentato, rientra l'interpellante) che, alla data di pubblicazione del Provvedimento, abbiano perfezionato l'opzione per detti regimi, in tutto o in parte, pur possedendo i requisiti per aderire alla rivalutazione e/o al riallineamento per i settori alberghiero e termale, il Provvedimento, mediante una dichiarazione integrativa da presentarsi entro e non oltre 60 giorni (cfr., in particolare, l'articolo 8), riconosce:

- la facoltà di revoca dell'opzione per (la rivalutazione e) il riallineamento a titolo oneroso (comma 1);
- la facoltà di adesione al regime (della rivalutazione e) del riallineamento gratuito dei settori alberghiero e termale, fermo restando il possesso dei requisiti richiesti dall'articolo 6-*bis* fin dall'origine.

A tal fine la dichiarazione integrativa, completa di tutte le sue parti, dovrà contenere i dati richiesti dagli articoli 7, comma 2, e 8, comma 5, del Provvedimento, attinenti rispettivamente:

- all'esercizio della revoca del regime del riallineamento *ex* articolo 110, mediante "eliminazione" delle relative informazioni;

e

- all'adesione al riallineamento gratuito *ex* articolo 6-*bis*, mediante "integrazione" delle relative informazioni.

Secondo quanto disposto dal comma 4 del citato articolo 7 del provvedimento, nella dichiarazione integrativa *«i soggetti interessati chiedono, per l'intero, alternativamente il rimborso ovvero l'utilizzo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997»* dell'importo *«dell'imposta sostitutiva che risulta a credito per effetto dell'esercizio della revoca dei regimi»*. Se, come nel caso prospettato, la revoca è solo parziale, il successivo comma 5 dispone che *«I soggetti che hanno provveduto al versamento parziale delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 riducono in parte uguali i versamenti delle rate ancora dovute per effetto della revoca parziale esercitata, in misura corrispondente all'eventuale eccedenza già versata»*.

Si ricorda infine che, sulla scorta dei chiarimenti resi nel paragrafo 1.5, Parte II, della circolare n. 6/E del 2022, in materia di rivalutazione gratuita per i settori alberghiero e termale, per quanto attiene al calcolo degli ammortamenti, la previsione contenuta nel citato comma 3 dell'articolo 6-*bis* (applicabile anche in caso di riallineamento gratuito per effetto dei commi 7 e 8 del medesimo articolo) consente - a

prescindere dal relativo trattamento contabile - di determinare gli ammortamenti deducibili tenendo conto del valore riallineato già a partire dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, correttezza e concreta attuazione del contenuto, nonché con riserva di riscontro nelle sedi competenti.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)