

Risposta n. 518/2022

OGGETTO: Imposta sostitutiva di cui all'articolo 15, commi da 10 a 12, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 - Rideterminazione dell'avviamento affrancato emerso in occasione di un'operazione di fusione e rimborso dell'imposta sostitutiva versata in eccesso

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, "Società" o "Istante" o "Incorporante"), parte del Gruppo multinazionale ALFA, è attiva nella produzione e commercializzazione di

Con atto di fusione dell'... dicembre *n* la Società ha incorporato l'allora unico azionista ALFA HOLDING S.p.A. (di seguito, "ALFA HOLDING" o "Incorporata") tramite fusione c.d. inversa (nel seguito la "Fusione"). La Fusione ha avuto effetto civilistico il ... dicembre *n* e i relativi effetti contabili e fiscali sono stati retrodatati al 1° gennaio *n*.

A fronte di un patrimonio netto della Società al 1° gennaio *n* pari a euro ... , l'annullamento del valore della partecipazione iscritta nel bilancio dell'Incorporata, pari a euro ... , ha generato, in capo all'Incorporante, un disavanzo di fusione di euro ... che è stato contabilmente imputato ad avviamento (nel seguito l'"Avviamento").

In sede di redazione del bilancio dell'esercizio *n* (anno della Fusione) la Società ha avviato il processo di ammortamento contabile dell'Avviamento, secondo un piano

decennale a quote costanti, imputando al conto economico n relativi ammortamenti per euro ... (*i.e.* un decimo di euro ...).

La Società ha, quindi, esercitato l'opzione per l'affrancamento fiscale del valore contabile dell'Avviamento ai sensi e per gli effetti dell'articolo 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n.185:

i) versando l'imposta sostitutiva del 16 per cento in data 31 luglio $n+1$ e, quindi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dell'anno n ;

ii) compilando il relativo quadro RQ del Modello Redditi SC $n+1$ e il relativo quadro IS del modello Irap $n+1$.

Nel calcolo del valore dell'Avviamento oggetto di affrancamento la Società ha fatto riferimento al valore contabilizzato in sede di prima iscrizione/allocazione del disavanzo da fusione (*i.e.* euro ... al lordo dell'ammortamento contabile n), versando conseguentemente un'imposta sostitutiva di euro ... (*i.e.* il 16 per cento di euro ...).

Nel periodo di imposta $n+2$, annualità successiva a quella in cui l'imposta sostitutiva è stata versata, la Società ha dedotto ai fini IRES ed IRAP (ai sensi del citato articolo 15, comma 10, del d.l. n. 185 del 2008) la prima quota di ammortamento dell'Avviamento affrancato, pari a euro ... (*i.e.* un quinto di euro ...).

La Società rappresenta che, in esito ad alcune procedure di verifica interne condotte nel mese di luglio $n+4$, è stato riscontrato che la base di calcolo dell'imposta sostitutiva e, conseguentemente, il valore fiscalmente riconosciuto dell'Avviamento oggetto di affrancamento sono stati erroneamente calcolati al lordo della quota di ammortamento civile operata nel bilancio n dall'Incorporante. Più precisamente l'Istante riferisce che, alla luce dei chiarimenti di prassi forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare del 11 giugno 2009, n. 28, il disallineamento affrancabile avrebbe dovuto essere limitato a quello esistente alla fine del periodo n (pari a euro ...) e, cioè, pari all'avviamento lordo rilevato in sede di prima iscrizione (pari a euro ...) meno l'ammortamento civile dell'esercizio n (pari a euro ...).

Tanto riferito, l'Istante intende:

i) regolarizzare la propria posizione andando a rideterminare l'importo dell'Avviamento oggetto di affrancamento, la relativa imposta sostitutiva dovuta e i corrispondenti valori degli ammortamenti fiscalmente riconosciuti per quinti;

ii) chiedere il rimborso della quota di imposta sostitutiva non dovuta e versata in eccesso.

A tal fine, l'Istante pone i seguenti quesiti:

Quesito n. 1

Per quanto concerne le dichiarazioni dei redditi e Irap dei periodi d'imposta n (anno della Fusione), $n+1$ e $n+2$ sono sorti dubbi in merito alla possibilità di emendare i valori in esse riportati e, in particolare, di correggere l'importo dell'Avviamento affrancato, in assenza di previsioni al riguardo contenute nel d.l. n. 185 del 2008, anche in relazione alla corretta qualificazione dell'errore commesso dalla Società. L'Istante, pertanto, chiede conferma che:

i) l'errore commesso sia da qualificarsi come mero errore materiale (di calcolo) e che

ii) per regolarizzare la propria posizione, la Società possa presentare, in sede di ravvedimento operoso, le dichiarazioni integrative IRES (Modello Redditi SC e CNM) ed IRAP al fine di correggere l'importo dell'Avviamento affrancato e dell'imposta sostitutiva dovuta; adeguare l'informativa esposta nelle dichiarazioni dei redditi e Irap delle tre annualità con riferimento ai disallineamenti tra valori civili e fiscali; rettificare l'imponibile fiscale del periodo d'imposta $n+2$ per tenere conto della deduzione della minor quota di Avviamento affrancato.

Quesito n. 2

È altresì sorto un dubbio in merito alla normativa applicabile all'esercizio del diritto della Società al rimborso dell'imposta sostitutiva versata in eccesso (calcolata in euro ...) rispetto a quanto dovuto, determinata come differenza tra:

- imposta sostitutiva versata: euro ... (*i.e.* euro ... x 16 per cento);
- imposta sostitutiva dovuta: euro ... (*i.e.* euro ... x 16 per cento).

L'Istante rappresenta che il dubbio interpretativo sorge in quanto l'articolo 15 del d.l. n. 185 del 2008 non disciplina espressamente le modalità e i termini di rimborso a favore del contribuente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che la fattispecie sopra descritta debba essere risolta nel modo seguente.

Quesito n. 1

L'Istante ritiene che l'errore commesso nel calcolo della base imponibile dell'imposta sostitutiva e, conseguentemente, del valore oggetto di affrancamento fiscale sia da inquadrare tra gli errori materiali di calcolo.

In particolare, l'Istante sostiene che l'errore sia oggettivamente individuabile e riconoscibile (anche dall'Amministrazione Finanziaria) sulla base delle informazioni e dei dati esposti nei modelli dichiarativi e, nello specifico, confrontando i dati esposti nel quadro RV con quelli del quadro RQ del Modello Redditi SC $n+1$:

- il valore del disavanzo di fusione contabilmente imputato ad Avviamento è stato esposto (per il valore lordo) nei righi RV38 e RV40 del Modello Redditi SC $n+1$ per euro ...;

- la movimentazione contabile n dell'Avviamento (valore iniziale, ammortamento dell'anno, valore finale) è riportata al rigo RV3 relativo alla riconciliazione dei dati di bilancio (dove: valore iniziale è pari a zero; gli incrementi pari a euro ...; i decrementi pari a euro ...; il valore finale pari a euro ...) e fiscali del Modello Redditi SC $n+2$, nonché all'interno della Sezione IV del Modello IRAP $n+2$ (dove: valore iniziale è pari a zero; gli incrementi pari a euro ...; i decrementi pari a ...; il valore finale pari a euro ...);

- la base imponibile su cui è stata (erroneamente) calcolata l'imposta sostitutiva è indicata al rigo RQ25 per euro ... e, conseguentemente, l'imposta sostitutiva è stata

calcolata in misura pari a euro

L'Istante riferisce che non avrebbe potuto affrancare la quota parte di disallineamento non più esistente al 31 dicembre *n* pari a euro ... (in quanto riassorbita dalla procedura di ammortamento civile *n*).

A supporto di quanto riferito, la Società richiama la circolare n. 28/E del 11 giugno 2009 nel punto in cui ha chiarito che *"la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva va determinata facendo riferimento ai disallineamenti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta in cui è stata realizzata l'operazione straordinaria, tra il valore civile di bilancio (al netto degli ammortamenti civilistici già operati) ed il relativo valore fiscale (al netto degli ammortamenti fiscali già dedotti).*

Analoghe considerazioni valgono anche nella circostanza in cui il maggior valore attribuito riguardi non un bene preesistente presso la società dante causa ma, piuttosto, un elemento patrimoniale che emerge per effetto dell'operazione straordinaria e che sia iscritto per la prima volta nel bilancio dalla società avente causa. In tal caso, come ovvio, la base imponibile ai fini del regime dell'imposta sostitutiva è rappresentata dall'intero valore (netto) di iscrizione in bilancio".

Ne consegue, a detta dell'Istante, che l'errore integra la fattispecie di errore materiale, attinente al calcolo della base imponibile e alla liquidazione dell'imposta nell'ambito dell'opzione esercitata, frutto di una errata applicazione delle istruzioni fornite con la citata circolare n. 28/E del 2009.

Alla luce di quanto esposto, l'Istante ritiene che, al fine di addivenire ad una regolarizzazione spontanea dell'errore commesso, dovrà presentare, avvalendosi del ravvedimento operoso, dichiarazioni integrative ai fini delle imposte sul reddito (Modello Redditi SC e CNM) ed Irap per i seguenti periodi di imposta:

- *n*: per correggere, in linea con le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 28/E del 2009, l'importo dell'Avviamento oggetto di affrancamento da euro ... a euro ... (quadri RQ, RV, IS) e, conseguentemente, liquidare l'imposta

sostitutiva dovuta, da euro ... a euro ... (quadri RQ e RX);

- $n+1$: per riportare a nuovo tale minore valore fiscale (quadri RV e IS);

- $n+2$: per ridurre la deduzione della quota dell'Avviamento da euro ... a euro ... (quadri RF e IC), evidenziando tale minor valore all'interno degli appositi quadri (quadri RV e IS).

Per i periodi per i quali non è ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione (*i.e.* dal $n+3$ in avanti), la deduzione della quota di Avviamento affrancato verrà direttamente operata secondo la misura corretta (euro ...).

Al riguardo, la Società ritiene che l'integrazione delle dichiarazioni come sopra esposta - e in particolare quella relativa al periodo di imposta n - sia necessaria per correggere l'errore materiale commesso dalla Società nel proprio esercizio dell'opzione, al fine quindi di dichiarare l'esatto importo oggetto di affrancamento, in pieno allineamento alle istruzioni fornite dall'Agenzia con circolare n. 28/E del 2009, con conseguente liquidazione dell'imposta sostitutiva, ferma in ogni caso restando la volontà della Società di adesione all'opzione per il regime di affrancamento derogatorio sull'Avviamento iscritto con la Fusione.

Quesito n. 2

L'Istante ritiene che l'imposta sostitutiva non dovuta (euro ...) possa formare oggetto di rimborso secondo i termini e le modalità ordinariamente previste in materia di imposte sui redditi per i motivi di seguiti indicati:

- per effetto del rimando al comma 2-*ter* dell'articolo 176 del TUIR operato dal comma 10 del d.l. n. 185 del 2008 che deve intendersi riferito anche alla natura dell'imposta, definita come "*sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive*";

- in considerazione della circostanza che, poichè il DM 25 luglio 2008, di attuazione del regime ordinario di affrancamento ex comma 2-*ter* dell'articolo 176 del TUIR prevede, tanto per il conferimento quanto per le fusioni, che con riferimento

all'imposta sostitutiva "*si applicano le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi*" (articolo 1, comma 8, ultimo periodo), tale previsione risulta estensibile anche all'affrancamento derogatorio di cui all'art. 15, comma 10, del d.l. n. 185 del 2008 per effetto del richiamo ivi incluso all'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176 comma 2-ter del TUIR ("*i contribuenti possono assoggettare, in tutto o in parte, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento ... all'imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2-ter, con l'aliquota del 16 per cento*").

Alla luce di quanto sopra, la Società ritiene di aver il diritto - ai sensi e per gli effetti dell'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 (rubricato "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito") - di ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in eccesso e non dovuta (euro ...) tramite istanza di rimborso da presentarsi entro 48 mesi dalla data del versamento originario (nel caso di specie entro 48 mesi dal 31 luglio $n+1$).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che la presente istanza di interpello non ha ad oggetto né presuppone l'esistenza o la verifica dei presupposti specifici per l'applicazione del regime di imposizione sostitutiva previsto dall'articolo 15, comma 10, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

La soluzione dei quesiti in trattazione richiede l'esame del regime di affrancamento di cui all'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e ss.mm., che in deroga alle disposizioni dell'articolo 176, comma 2-ter, del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR"), consente alle società aventi causa delle operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda (società

conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione e beneficiaria della scissione) di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili - relativi all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali - iscritti in bilancio a seguito delle predette operazioni straordinarie; ciò mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'IRAP, con aliquota del 16 per cento, da versare in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione stessa.

Con il versamento dell'imposta sostitutiva si perfeziona l'esercizio dell'opzione (*cf.* circolare n. 28/E del 11 giugno 2009, par. 7).

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano fiscalmente riconosciuti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva; ciò ai fini della decorrenza del cd. "periodo di sorveglianza" di cui all'ultimo periodo del comma 2-*ter* dell'articolo 176 del TUIR (*cf.* circolare n. 28/E del 11 giugno 2009, par. 5). Con riferimento agli ammortamenti, la deducibilità dei maggiori valori affrancati è ammessa a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, in misura non superiore ad un quinto, a prescindere dall'imputazione al conto economico (*cf.* circolare n. 20/E del 18 maggio 2016).

Ciò detto, la scrivente - come tra l'altro evidenziato dalla stessa Istante - ha già fornito chiarimenti nella circolare n. 28/E del 11 giugno 2009 in merito al regime di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di operazioni di conferimento di azienda, di fusione o di scissione, ex articolo 15, commi da 10 a 12, del decreto legge n. 185 del 2008. In particolare, nella citata circolare n. 28/E del 2009 la scrivente si è espressa sugli aspetti normativi peculiari che distinguono il regime dell'imposta sostitutiva dal regime di affrancamento di cui all'articolo 176, comma 2-*ter*, rinviando alla circolare n. 57/E del 2008 per le disposizioni legislative comuni.

Tanto premesso, con riferimento ai quesiti prospettati dall'interpellante si osserva quanto segue.

Quesito n. 1

In generale, i regimi di affrancamento previsti sia dall'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR che dall'articolo 15 del d.l. n. 185 del 2008, consentono di dare rilievo, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, alle differenze che originano, anche in occasione di operazioni di fusione, tra i maggiori valori iscritti in bilancio dei beni ricevuti dalla società incorporante (o risultante dalla fusione) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto incorporato (o fuso).

Con la citata circolare n. 28/E del 2009, nel sottolineare che possono essere riallineati i maggiori valori iscritti su elementi o attività ricevute in occasione di operazioni straordinarie, è stato precisato che *"oggetto dell'affrancamento è la differenza tra il valore di iscrizione in bilancio dei descritti elementi patrimoniali ed il valore fiscalmente riconosciuto che i medesimi elementi patrimoniali avevano in capo alla società dante causa"*.

In particolare, in merito alla fattispecie di cui quesito n. 1, nella citata circolare n. 28/E del 2009 è stato chiarito che *"Più in particolare, la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva va determinata facendo riferimento ai disallineamenti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta in cui è stata realizzata l'operazione straordinaria, tra il valore civile di bilancio (al netto degli ammortamenti civilistici già operati) ed il relativo valore fiscale (al netto degli ammortamenti fiscali già dedotti)"*.

Analoghe considerazioni valgono anche nella circostanza in cui il maggior valore attribuito riguardi non un bene preesistente presso la società dante causa ma, piuttosto, un elemento patrimoniale che emerge per effetto dell'operazione straordinaria e che sia iscritto per la prima volta nel bilancio dalla società avente causa.

In tal caso, come ovvio, la base imponibile ai fini del regime dell'imposta

sostitutiva è rappresentata dall'intero valore (netto) di iscrizione in bilancio".

Nel caso in esame, per quanto riferito dall'Istante, l'incorporazione (inversa) della controllante ALFA HOLDING con effetti contabili e fiscali retrodatati all'inizio del periodo d'imposta *n* ha generato un disavanzo di fusione, quantificato in euro ..., che l'incorporante ha allocato ad avviamento nell'attivo dello stato patrimoniale con efficacia dal 1° gennaio *n*. Si tratta di un elemento patrimoniale emerso per effetto dell'incorporazione e, quindi, iscritto per la prima volta nel bilancio dell'incorporante al quale corrisponde un valore fiscalmente riconosciuto pari a zero.

Nel corso dell'esercizio *n* l'Incorporante ha avviato il processo di ammortamento civilistico dell'Avviamento, lungo un piano decennale, imputando al conto economico relativi ammortamenti per euro Pertanto, il valore civile di bilancio al 31 dicembre *n* dell'Avviamento, al netto dell'ammortamento civilistico operato, è stato indicato in misura pari a euro

Ciò posto, si osserva che, nella misura in cui la Fusione con effetti contabili e fiscali retrodatati all'inizio del periodo d'imposta *n* abbia comportato, in base alla corretta applicazione dei principi contabili, il verificarsi di un disallineamento tra il valore contabile dell'Avviamento iscritto in bilancio e il corrispondente valore fiscale, la stessa ha configurato un presupposto per l'accesso al riallineamento dei valori di cui all'articolo 15, commi 10 e seguenti, del d.l. n. 185 del 2008.

Tuttavia, l'Incorporante volendo effettuare il riallineamento del valore fiscale dell'avviamento (*i.e.* pari a zero) al maggior valore iscritto in bilancio ha fatto riferimento al valore civile dell'Avviamento alla data del 1° gennaio *n* (*i.e.* euro ...), ossia al valore al lordo della quota di ammortamento civilistico dell'esercizio *n* (*i.e.* euro ...), in luogo del valore civile netto dell'Avviamento alla data del 31 dicembre *n* (*i.e.* ...).

L'errato riferimento al valore civile dell'Avviamento al lordo dell'ammortamento operato nell'esercizio *n*, in luogo del valore dell'Avviamento al netto dell'ammortamento, ha comportato:

i) la determinazione e il conseguente versamento in data 31 luglio $n+1$ di un'imposta sostitutiva pari a euro ... (*i.e.* il 16 per cento di euro ...) in luogo di euro ... (*i.e.* il 16 per cento di euro ...);

ii) la determinazione e la conseguente deduzione nel periodo d'imposta $n+2$ di una quota (la prima) di ammortamento fiscale dell'Avviamento pari a euro ... (*i.e.* un quinto di euro ...) in luogo di euro ... (*i.e.* un quinto di euro ...).

Pertanto, ferma restando la dichiarata volontà dell'Incorporante di adesione all'opzione per il regime di affrancamento di cui al citato articolo 15, comma 10, del d.l. n. 185 del 2008, relativamente all'Avviamento emerso in sede di Fusione, si ritiene che al fine di addivenire ad una regolarizzazione dell'errore commesso, l'Istante potrà operare secondo le indicazioni dalla medesima ipotizzate, ovvero sanando gli errori commessi mediante il ricorso alle dichiarazioni integrative. Nel caso specifico, infatti, la dichiarazione integrativa non ha la funzione di modificare/revocare una opzione già esercitata che, come già detto, resta confermata ma, per espressa affermazione dell'Istante, è utilizzata esclusivamente per correggere un errore commesso in sede di riallineamento, che ha comportato: *i)* l'esposizione in dichiarazione di valori non corretti nei quadri di riferimento (quadri RQ, RV, IS), nonché un errato calcolo dell'imposta sostitutiva (per il periodo d'imposta n); *ii)* una errata indicazione del valore fiscale dell'avviamento (per il periodo d'imposta $n+1$); *iii)* la deduzione di una quota di ammortamento in misura superiore a quella spettante (per il periodo d'imposta $n+2$).

Al riguardo si rammenta che, ai sensi dei commi 8 e 8-*bis* dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, la presentazione della dichiarazione integrativa in materia di imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta per emendare errori od omissioni - siano essi a favore dell'Amministrazione finanziaria o a favore del contribuente - è consentita entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (ossia entro il

31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria). Per chi si avvale dell'integrazione, sono modificati i termini entro cui l'Amministrazione finanziaria può procedere alla liquidazione e all'accertamento della dichiarazione integrativa, seppur limitatamente ai soli nuovi elementi di reddito nella stessa indicati (*cfr.*, sul punto, articolo 1, comma 640, della legge n. 190 del 2014).

Si evidenzia, inoltre, che, come già chiarito con la risoluzione del 24 dicembre 2020 n. 82/E, *"Solo la presentazione di una dichiarazione integrativa interamente a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione. È, invece, dovuta la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro qualora la dichiarazione integrativa sia presentata per correggere errori od omissioni sia a favore che a sfavore del contribuente ed il risultato finale della stessa sia comunque rappresentato da un maggior credito. In tale ipotesi, infatti, risulta integrata la violazione sanzionata dall'articolo 8 del d.lgs. 471 del 1997 (Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni)"*.

Pertanto - nel presupposto di una valida dichiarazione originaria presentata - l'Istante potrà integrare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative agli anni d'imposta n , $n+1$ e $n+2$, versando l'eventuale maggiore imposta determinata per l'effetto dell'integrazione (con specifico riferimento all'anno $n+2$), ed i relativi interessi, nonché le sanzioni (commisurate al tipo di violazione commessa), riducibili mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Quesito n. 2

Con riferimento alla maggiore imposta sostitutiva versata facendo erroneamente riferimento al valore civile dell'avviamento, oggetto di affrancamento, contabilizzato in sede di prima iscrizione al 1° gennaio n (euro ...), l'istante potrà, alternativamente, chiederne il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, compilando la colonna 4 del rigo RX 16 del

quadro RX della dichiarazione dei redditi, ovvero utilizzarla in compensazione, *ex* articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, previa compilazione della successiva colonna 5 del medesimo rigo, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Si ricorda, infatti, che sono previste differenti modalità di utilizzo del credito o del maggior credito emergente dalla dichiarazione integrativa, a seconda dei termini di presentazione della stessa. In particolare, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata:

- entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito o il maggior credito è immediatamente compensabile, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, con debiti dello stesso periodo, risultanti dalle dichiarazioni presentate. Tale disposizione è coerente con la regola fissata dal citato articolo, secondo cui il pagamento mediante compensazione deve essere effettuato "*entro la data di presentazione della dichiarazione successiva*";

- oltre i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, il credito o il maggior credito può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti futuri, ovvero debiti che matureranno a partire dall'anno d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. E ciò al fine di evitarne un uso indebito. In tale ipotesi, peraltro, il credito o il maggior credito deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito (*cfr.*, sul punto, istruzioni al quadro DI del modello REDDITI).

Le limitazioni sopra richiamate si applicano anche con riguardo al credito emergente per effetto di una imposta sostitutiva versata in misura superiore al dovuto.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della

loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si osserva, infine, che rimane ferma la potestà dell'amministrazione finanziaria di verificare sia la liceità del comportamento contabile adottato sia la corretta quantificazione dell'ammontare dei disallineamenti emergenti nel bilancio individuale, post-fusione, dell'Incorporante.

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

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)