

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 7

Legge 13 ottobre 2020, n. 126

Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni



Marzo 2021

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'"*istituto nazionale per i principi contabili*" ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

| | <i>pag.</i> |
|--|-------------|
| FINALITÀ DEL DOCUMENTO..... | 4 |
| OGGETTO..... | 4 |
| LA CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE | 4 |
| MISURA E MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE..... | 5 |
| RIVALUTAZIONE E FISCALITÀ..... | 5 |
| Rivalutazione riconosciuta a fini fiscali | |
| Rivalutazione non riconosciuta a fini fiscali | |
| NOTA INTEGRATIVA..... | 6 |
| DATA DI ENTRATA IN VIGORE..... | 6 |
| LA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE CONTENUTA NELLA LEGGE 13 OTTOBRE 2020 N.126 | 7 |
| MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE..... | 13 |

FINALITÀ DEL DOCUMENTO

1. Il presente documento analizza sotto il profilo tecnico contabile le norme della legge di rivalutazione 2020 (art. 110 commi 1-7 del Decreto Legge 14 agosto 2020 n.104 convertito con modificazione dalla Legge 13 ottobre 2020, n.126 di seguito anche “legge 126/2020”). Tali norme sono riportate nel capitolo “La disciplina della rivalutazione contenuta nella Legge 13 ottobre 2020, n.126”.
2. Il presente documento si applica alle società che redigono il bilancio d’esercizio in base alle disposizioni del codice civile.

OGGETTO

3. La disciplina della rivalutazione è facoltativa e opera in deroga alle disposizioni dell’art. 2426 c.c. (criteri di valutazione) e di ogni altra disposizione di legge vigente in materia di bilancio.
4. Possono essere oggetto di rivalutazione i beni di impresa e le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento comprese quelle a controllo congiunto (*joint venture*), ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività di impresa, risultanti dal bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Possono quindi essere oggetto di rivalutazione i beni che soddisfano la definizione di immobilizzazioni materiali ai sensi dell’OIC 16 e di beni immateriali ai sensi dell’OIC 24 anche se completamente ammortizzati. (ART. 110 COMMA 1 LEGGE 126/2020, SEZ II CAPO I LEGGE 342/2000, ART. 2 DECRETO 162/2001)
5. Possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.
6. Sono esclusi dalla rivalutazione i beni utilizzati sulla base dei contratti di leasing. Questi ultimi possono essere rivalutati solo se già riscattati, in quanto solo in tal caso sono iscrivibili nell’attivo dello stato patrimoniale della società utilizzatrice (si veda Appendice A dell’OIC 12 “*Composizione e schemi del bilancio d’esercizio*”).
7. La rivalutazione deve essere eseguita nel primo bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. (ART. 110, COMMA 2 LEGGE 126/2020)
8. Le imprese che hanno l’esercizio non coincidente con l’anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della Legge 13 ottobre 2020, n. 126, a condizione che i beni d’impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 dell’articolo 110, risultino dal bilancio dell’esercizio precedente. (ART. 110, COMMA 2 LEGGE 126/2020). Nel caso in cui tali imprese abbiano eseguito la rivalutazione nel bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2019, non possono eseguirla nel bilancio successivo.
9. La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene. (ART. 110, COMMA 2 LEGGE 126/2020) Nel caso di immobilizzazioni che comprendono beni separabili (ad esempio un fabbricato e il terreno sottostante) occorre individuare distinti valori di rivalutazione.

LA CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

10. La società che si avvale della rivalutazione rileva il maggior valore dei beni rivalutati nell’attivo dello stato patrimoniale a fronte dell’iscrizione, in contropartita, del corrispondente saldo in una voce di patrimonio netto.
11. Il saldo attivo da rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva. (ART. 13 LEGGE 342/2000, OIC 16 “*Immobilizzazioni materiali*” e OIC 28 “*Patrimonio netto*”)
12. Le imposte sostitutive di cui ai commi 3 e 4 della legge 126/2020 sono versate in un massimo di tre rate di pari importo. (ART. 110 COMMA 6 LEGGE 126/2020) Il relativo debito deve essere iscritto e valutato ai sensi dell’OIC 19. Il debito quindi deve essere attualizzato se l’effetto dell’attualizzazione è rilevante. In

tal caso l'effetto dell'attualizzazione è contabilizzato nella voce di patrimonio netto in cui sono state imputate le rivalutazioni eseguite.

MISURA E MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE

13. Il limite massimo della rivalutazione è fissato nei *“valori effettivamente attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità economica di utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri”*. (ART. 11 LEGGE 342/2000)
14. Pertanto ai fini dell'individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato.
15. Nel caso dei beni ammortizzabili materiali ed immateriali, la società può eseguire la rivalutazione adottando tre distinte modalità:
 - A) rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;
 - B) rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
 - C) riduzione del fondo ammortamento. (ART. 5 DECRETO 162/2001)In ogni caso l'applicazione di ognuno di questi metodi porta all'iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile che va poi ripartito lungo la vita utile dell'immobilizzazione.
16. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima.

Per quanto concerne i marchi, dalla data della rivalutazione il limite fissato dal paragrafo 71 dell'OIC 24 può essere prolungato per ulteriori 20 anni nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica.
17. Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, in quanto la rivalutazione è ritenuta un'operazione successiva e pertanto l'ammortamento di tali maggiori valori è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione.

RIVALUTAZIONE E FISCALITÀ

Rivalutazione riconosciuta ai fini fiscali

18. La norma prevede che *“Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili”*. (ART 110 COMMA 4 LEGGE 126/2020).
19. La società deve dunque versare l'imposta sostitutiva per avere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio. L'imposta dovuta è portata a riduzione della voce di patrimonio netto in cui sono state imputate le rivalutazioni eseguite. (ART. 9 DECRETO 162/2001, OIC 25 *“Imposte sul reddito”*).
20. I maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali pertanto la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.
21. Nei bilanci successivi, la società rileva la fiscalità differita ai sensi dell'OIC 25, allorché si generino differenze temporanee ad esempio nel caso in cui la vita utile stimata determini l'imputazione di una quota di ammortamento in bilancio eccedente la quota fiscalmente deducibile nell'esercizio di riferimento in base alle norme fiscali applicabili.
22. Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato ai fini fiscali, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva (ART. 110, COMMA 3 LEGGE 126/2020). Nel caso in cui la

riserva non sia affrancata, tale riserva sarà soggetta a tassazione solo in caso di distribuzione della riserva stessa ai soci (c.d. riserva in sospensione di imposta). In tal caso si applicano i paragrafi 64 e 65 dell'OIC 25 pertanto le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.

Rivalutazione non riconosciuta ai fini fiscali

23. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo non siano riconosciuti ai fini fiscali, la rivalutazione determina l'insorgenza di una differenza temporanea tra il valore contabile delle attività rivalutate e il loro valore ai fini fiscali. Alla data della rivalutazione, la società iscrive pertanto le imposte differite, IRES e IRAP, direttamente a riduzione della riserva iscritta nel patrimonio netto. Negli esercizi successivi, le imposte differite, sono riversate a conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore (attraverso ammortamento, cessione dell'immobile, successiva riduzione per perdita di valore). (OIC 25)

NOTA INTEGRATIVA

24. Le società che si avvalgono della legge di rivalutazione annotano nella nota integrativa la rivalutazione effettuata (ART. 110, COMMA 2 LEGGE 126/2020) e indicano le modalità adottate per rivalutare i beni ammortizzabili. (ART. 5 DECRETO 162/2001)
25. Le società forniscono inoltre l'informativa in tema di rivalutazioni prevista dai principi contabili OIC 16, OIC 21 "*Partecipazioni*", OIC 24, OIC 25 e OIC 28.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

26. Il presente documento entra in vigore al momento della sua pubblicazione e lo resterà fino a quando la norma in oggetto sarà applicabile.

LA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE CONTENUTA NELLA LEGGE 13 OTTOBRE 2020, N. 126

1. I soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

2. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui al comma 1, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

3. Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento, da versare con le modalità indicate al comma 6.

4. Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.

5. Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

6. Le imposte sostitutive di cui ai commi 3 e 4 sono versate in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi della sezione I del capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

7. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, nonché quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Si applicano, in quanto compatibili anche le seguenti disposizioni:

Legge 21 novembre 2000, n. 342:

Art. 10 (Ambito di applicazione della rivalutazione)

1. I soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

Art. 11 (Modalità di effettuazione della rivalutazione)

1. La rivalutazione di cui all'articolo 10 deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui al medesimo articolo 10, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. A tal fine si intendono compresi in due distinte categorie gli immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri.

2. I valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.

3. Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore di cui al comma 2.

Art. 13 (Contabilizzazione della rivalutazione)

1. Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite ai sensi degli articoli 10 e 11 deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.

2. La riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile. In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile.

3. 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.

4. Ai fini del comma 3 si considera che le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve.

5. Nell'esercizio in cui si verificano le fattispecie indicate nel comma 3, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 12, comma 1, pagata nei precedenti esercizi.

6. Agli effetti delle disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, e successive modificazioni, recante norme di riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese, il saldo attivo di cui al comma 1 concorre a formare la variazione in aumento del capitale investito a partire dall'inizio dell'esercizio in cui è imputato al capitale o accantonato a riserva.

Art. 14 (Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio)

1. Le disposizioni dell'articolo 12 possono essere applicate per il riconoscimento ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive dei maggiori valori, iscritti nel bilancio di cui al comma 1 dell'articolo 10, dei beni indicati nello stesso articolo 10.

2. L'importo corrispondente ai maggiori valori di cui al comma 1 è accantonato in apposita riserva cui si applica la disciplina dell'articolo 13, comma 3.

3. Per le immobilizzazioni finanziarie, le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano anche per il riconoscimento dei maggiori valori di cui all'articolo 54, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente le plusvalenze patrimoniali, iscritti nel bilancio indicato nel comma 1 dell'articolo 11.

Art. 15 (Ulteriori soggetti ammessi alle rivalutazioni)

1. Le disposizioni degli articoli da 10 a 14 si applicano, per i beni relativi alle attività commerciali esercitate, anche alle imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e agli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nonché alle società ed enti di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 87 e alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

2. Per i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilità, la rivalutazione va effettuata per i beni che risultino acquisiti entro il 31 dicembre 1999 dai registri di cui agli articoli 16 e 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato che dovrà essere presentato, a richiesta, all'amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

Legge 30 dicembre 2004, n. 311

475. Le riserve e i fondi di cui al comma 473 e i saldi attivi di cui al comma 474, assoggettati all'imposta sostitutiva, non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa ovvero della società e dell'ente e in caso di distribuzione dei citati saldi attivi non spetta il credito d'imposta previsto dall'articolo 4, comma 5, della legge 29 dicembre 1990, n. 408, dall'articolo 26, comma 5, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e dall'articolo 13, comma 5, della legge 21 novembre 2000, n. 342.

...

477. L'imposta sostitutiva è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto. Se l'imposta sostitutiva è imputata al capitale sociale o fondo di dotazione, la corrispondente riduzione è operata, anche in deroga all'articolo 2365 del codice civile, con le modalità di cui all'articolo 2445, secondo comma, del medesimo codice.

478. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162

Regolamento recante modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese e del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi degli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

IL MINISTRO DELLE FINANZE

Vista la legge 21 novembre 2000, n. 342, recante "Misure in materia fiscale", ed in particolare gli articoli da 10 a 16, riguardanti la rivalutazione dei beni delle imprese;

Vista la legge 29 dicembre 1990, n. 408, ed in particolare gli articoli da 1 a 7 riguardanti la rivalutazione dei beni dell'impresa;

Visto il decreto ministeriale 14 febbraio 1991, recante "Modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n. 408";

Visto l'articolo 16 della legge n. 342 del 2000, in base al quale le modalità di attuazione delle disposizioni di cui agli articoli da 10 a 15 della medesima legge sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze;

Visto l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

Udito il parere del Consiglio di Stato espresso dalla sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza del 26 marzo 2001, n. 58/2001;
Vista la comunicazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri effettuata con nota n. 3-4644/UCL del 6 aprile 2001;

A d o t t a

il seguente regolamento:

Articolo 1 - Modi e termini della rivalutazione

1. Ai sensi dell'articolo 10 della legge 21 novembre 2000, n. 342, i soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge. Tuttavia, le società e gli enti che hanno approvato detto bilancio entro la data di pubblicazione del presente decreto possono eseguire la rivalutazione nel bilancio dell'esercizio successivo.

2. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, le imprese individuali, le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e gli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nonché alle società ed enti di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 87 e alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla pubblicazione del presente decreto.

Ai sensi dell'articolo 15, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342, i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilità, entro il termine indicato nel periodo precedente, eseguono la rivalutazione nel prospetto di cui al medesimo articolo 15, comma 2, ultimo periodo, da bollare e vidimare entro il predetto termine e da conservare e presentare a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

Articolo 2 - Beni rivalutabili

1. La rivalutazione ha per oggetto i beni di cui all'articolo 10 della legge, compresi i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire nonché quelli completamente ammortizzati, posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale viene eseguita, acquisiti fino al termine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. Le destinazioni dei beni indicate nell'articolo 10 della legge, già risultanti dal bilancio o rendiconto chiuso entro il 31 dicembre 1999, devono risultare anche dal bilancio o rendiconto in relazione al quale la rivalutazione è effettuata. Per i soggetti che fruiscono di regimi di contabilità semplificata dette acquisizioni devono risultare dai registri di cui agli articoli 16 e 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

2. Ai fini della rivalutazione, i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto ovvero, per i soggetti di cui all'ultimo periodo del comma 1, dal libro dei cespiti ammortizzabili ovvero, relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi siano tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia.

3. I beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento del diritto di proprietà o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprietà. Per i beni prodotti dal soggetto, direttamente o da altri per suo conto, si ha riguardo alla data in cui sono iscritti, anche parzialmente, in contabilità.

4. Per i beni provenienti da società fuse, incorporate o scisse, si fa riferimento alla data in cui sono stati acquisiti dalle società stesse.

Articolo 3 - Azioni e quote

1. Le azioni e le quote possedute dalla società, ente o impresa che esegue la rivalutazione, comprese le azioni di risparmio e le azioni privilegiate, possono essere rivalutate soltanto se emesse da società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. Il rapporto di controllo o di collegamento deve sussistere ininterrottamente almeno dall'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

Articolo 4 - Rivalutazione per categorie omogenee

1. Ai fini fiscali, la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata per ciascun bene nel relativo inventario o, per i soggetti che fruiscono di regimi di contabilità semplificata, nel prospetto di cui all'articolo 15, comma 2, della legge.
2. Le azioni e le quote devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità ai criteri di cui all'articolo 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
3. I beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.
4. Per i beni immateriali la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi.
5. Gli immobili vanno considerati separatamente dai beni mobili iscritti in pubblici registri e, ai fini della classificazione in categorie omogenee, si distinguono in aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali, nonché fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 40, comma 2, primo periodo del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo del citato testo unico. Gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo sono raggruppati in categorie omogenee secondo i criteri indicati nel precedente comma 3.
6. I beni mobili iscritti in pubblici registri si distinguono, ai fini della classificazione in categorie omogenee, in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale e navi ed imbarcazioni non iscritte in tale registro.
7. I beni a deducibilità limitata di cui agli articoli 67, comma 10-bis e 121-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché quelli ad uso promiscuo possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea.
8. La rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguita sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti.

Articolo 5 - Modalità di rivalutazione dei beni ammortizzabili

1. Per i beni ammortizzabili materiali ed immateriali la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. La rivalutazione può essere eseguita anche al fine di eliminare gli effetti degli ammortamenti operati in applicazione di norme tributarie. I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio.

Articolo 6 - Limite economico della rivalutazione

1. Anche ai fini fiscali, il valore attribuito ai singoli beni in esito alla rivalutazione eseguita a norma degli articoli 10 e seguenti della legge, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e delle quotazioni di borsa, o al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica nell'impresa. Il valore netto del bene risultante dal bilancio nel quale la rivalutazione è eseguita, aumentato della maggiore quota di ammortamento derivante dal valore rivalutato, non può essere superiore al valore realizzabile o fondatamente attribuito.
2. Le azioni non quotate in mercati regolamentati e le partecipazioni non azionarie possono essere rivalutate nel limite del valore ad esse attribuibile in proporzione al valore effettivo del patrimonio netto della società partecipata.

Articolo 7 - Effetti fiscali

1. La rivalutazione ha effetto, anche ai fini fiscali, dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita. Tuttavia le quote di ammortamento, anche finanziario, possono essere commisurate al maggior valore dei beni fin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Articolo 8 - Imposta sostitutiva

1. L'imposta sostitutiva, dovuta ai sensi dell'articolo 12 della legge, rileva ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta di cui al comma 1 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nell'ipotesi in cui il saldo attivo sia ridotto per copertura di perdite d'esercizio.

Articolo 9 - Saldo attivo di rivalutazione

1. Anche ai fini fiscali il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito dall'importo iscritto nel passivo del bilancio o rendiconto in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati e, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato al capitale o accantonato in una apposita riserva ai sensi dell'articolo 13, comma 1, della legge.

2. 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.

3. Agli effetti delle disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, finalizzate a favorire la capitalizzazione delle imprese, il saldo attivo di cui all'articolo 13, comma 1, della legge concorre a formare la variazione in aumento del capitale investito a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

4. Nelle ipotesi di cui all'articolo 13, comma 3, della legge, le riduzioni di capitale vanno proporzionalmente imputate alle riserve di rivalutazione iscritta ai sensi dell'articolo 13, comma 1, ed a quelle iscritte in bilancio o rendiconto a norma di precedenti leggi di rivalutazione.

Articolo 10 - Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio

1. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nel bilancio o rendiconto ai sensi dell'articolo 14 della legge e l'applicazione della relativa imposta sostitutiva devono essere richiesti nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 e per il quale il termine di presentazione scade successivamente alla data di pubblicazione del presente decreto.

2. Il regime dell'articolo 14 è applicabile ai beni per i quali l'articolo 10 consente la rivalutazione. L'applicazione di tale regime 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.

3. Per le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile il regime dell'articolo 14 della legge si applica per il riconoscimento dei maggiori valori di cui all'articolo 54, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, risultanti dal bilancio o rendiconto relativo al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione di cui al comma 1.

4. L'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in una apposita riserva cui si applica la disciplina dell'articolo 13, comma 3, della legge e le disposizioni di cui al precedente articolo 9, comma 2. In caso di incapienza di riserve utilizzabili può essere resa disponibile una corrispondente quota del capitale sociale.

Articolo 11 - Norme abrogate

Sono abrogati l'articolo 1, l'articolo 2, comma 3, l'articolo 3, commi 2, 3 e 4, l'articolo 4, l'articolo 5, commi 2, 4 e 6, l'articolo 7, commi 2, 4 e 5, l'articolo 8, commi 1, 2 e 3 del decreto ministeriale del 14 febbraio 1991.

Articolo 12 - Entrata in vigore

Il presente regolamento entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante del documento.

- 1 Il 13 ottobre 2020 è stato pubblicato sul Supplemento Ordinario n.37 alla Gazzetta Ufficiale n. 253 la Legge 13 ottobre 2020, n. 126 di conversione con modificazioni del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia.
- 2 L'articolo 110 al comma 1 della predetta legge prevede che i soggetti individuati dalla norma, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio *“possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019”*.
- 3 La legge ricalca per molti aspetti le precedenti leggi di rivalutazioni, tra cui la legge di rivalutazione contenuta nell'articolo 1 commi 940-946 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 a fronte della quale l'OIC aveva pubblicato il Documento Interpretativo 5 per disciplinarne gli aspetti tecnico contabili.
- 4 A seguito dell'emanazione della Legge 13 ottobre 2020, n. 126, l'OIC ha deciso di emanare il presente documento interpretativo.
- 5 Il documento interpretativo illustra in modo sistematico i profili contabili contenuti nella legge 126/2020 e nelle normative da essa richiamate e le indicazioni contenute negli OIC applicabili all'articolo 110 commi 1-7 della legge 13 ottobre 2020, n. 126, in modo da agevolare gli operatori nell'individuare e applicare le appropriate regole contabili.
- 6 Nei successivi paragrafi si illustrano le motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento alle principali modifiche apportate al documento interpretativo alla luce dei commenti ricevuti durante il periodo di consultazione.
- 7 Al paragrafo 5 del documento interpretativo è stato precisato che possono essere rivalutati i beni immateriali i cui costi sono stati contabilizzati a conto economico anche se avevano i requisiti per essere iscritti tra i beni immateriali.
Si è ritenuto infatti che non fosse corretto generare una disparità di trattamento tra le società che ad esempio hanno deciso di iscrivere a conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali.
Per la rivalutazione che si intende operare la disposizione contenuta nel paragrafo 5 rileva ai fini civilistici.
- 8 E' stato chiesto di chiarire se il limite massimo convenzionale di 20 anni della vita utile per i marchi potesse essere superato in occasione della rivalutazione, in particolare quando la rivalutazione viene effettuata negli ultimi anni di detta vita utile convenzionale.
In assenza di un chiarimento a riguardo si sarebbero potute verificare delle circostanze in cui, per rispettare il limite convenzionale dei 20 anni, l'intera rivalutazione sarebbe stata ammortizzata in un arco temporale molto limitato e comunque inferiore alla durata residua della tutela giuridica del marchio. Pertanto al paragrafo 16 del documento interpretativo è stata prevista un'eccezione alle regole generali dell'OIC 24.
Tale eccezione prevede che dalla data della rivalutazione il limite fissato dal paragrafo 71 dell'OIC 24 può essere prolungato per ulteriori 20 anni nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica.
- 9 Si segnala inoltre che a seguito dei commenti ricevuti durante la consultazione:
 - è stato specificato che possono essere rivalutate anche le *joint venture*;
 - per le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare, è stato chiarito che la rivalutazione può essere effettuata in un solo bilancio. Pertanto nel caso in cui tali imprese abbiano eseguito la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, non possono eseguirla nel bilancio successivo;
 - è stato chiarito che nel caso di immobilizzazioni che comprendono beni separabili (ad esempio un fabbricato e il terreno sottostante) occorre individuare distinti valori di rivalutazione;

- è stato chiarito che il debito relativo alle imposte sostitutive deve essere iscritto e valutato ai sensi dell'OIC 19. Il debito quindi deve essere attualizzato se l'effetto dell'attualizzazione è rilevante. In tal caso l'effetto dell'attualizzazione è contabilizzato nella voce di patrimonio netto in cui sono state imputate le rivalutazioni eseguite.