

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Circolare n. 7/2002

Documento n. 11 del 29 aprile 2002

Via G. Paisiello, 24 - 00198 Roma
tel.: 06/85236387 (fax 06/85236390) - c.f.:80459660587

www.consrag.it - fondazioneluca Pacioli@consrag.it

Premessa	Pag.	1
1. Ambito soggettivo	“	2
2. Ambito oggettivo	“	3
3. Rapporti tra la rivalutazione ex legge n. 448/2001 e quella ex legge n. 342/2000	“	5
4. Imposta sostitutiva	“	7
5. Effetti fiscali della rivalutazione	“	8
6. Regime civile e fiscale del saldo attivo di rivalutazione	“	9
7. Imposta sostitutiva e baskets	“	10
8. Saldo di rivalutazione e irrilevanza ai fini D.I.T.	“	11
9. Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio	“	11
10. Considerazioni finali	“	12
 Prospetto riassuntivo delle modalità di rivalutazione ai sensi della legge n. 448 del 2001	“	 14
 Appendice	“	 19

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Premessa

L'articolo 3 della legge Finanziaria per il 2002¹ prevede nei commi da 1 a 3 la possibilità per le imprese di rivalutare determinati beni aziendali allo scopo di conferire una maggiore rappresentatività contabile ai valori dei beni iscritti in bilancio, consentendo l'adeguamento di detti valori a quelli effettivi.

Tale rivalutazione deve essere operata con riguardo ai beni risultanti dal bilancio all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre del 2000, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore della legge Finanziaria. Nel caso in cui l'esercizio coincida con l'anno solare, deve essere, invece, eseguita nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2001 sui beni risultanti da quest'ultimo e da quello chiuso al 31 dicembre 2000.

La norma in commento riprende la disciplina introdotta dalla sezione II del capo I della legge n. 342 del 2000² (c.d. "collegato" alla Finanziaria 2000), la quale prevedeva, negli articoli da 10 a 16, la facoltà di procedere ad una rivalutazione volontaria ed onerosa dei beni d'impresa materiali ed immateriali, nonché delle partecipazioni in società controllate e collegate, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999, dietro pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, calcolata sui maggiori valori iscritti in bilancio.

Al fine, infatti, di porre rimedio alla penalizzazione avutasi nei confronti di tale disciplina, derivante dal ritardo con il quale è stato adottato il relativo provvedimento attuativo D.M. n. 162/2001 pubblicato in Gazzetta Ufficiale (ben oltre il termine fissato dall'art. 16 della legge 342/2000), si è giustamente imposta la necessità di riattivarne per i soggetti IRPEG, il meccanismo operativo alle medesime condizioni ed aliquote originariamente previste. Come si rileva, peraltro, dal decreto attuativo sulla rivalutazione prevista dalla Finanziaria 2002, diramato nei giorni scorsi dal Ministero delle Finanze³ si riconfermano le disposizioni stabilite dal

¹ Legge 28 dicembre 2001, n. 448: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

² Tale legge riprende, a grandi linee, la disciplina contenuta negli articoli da 1 a 7 della legge di rivalutazione del 29 dicembre 1990, n. 408.

³ Entro breve tempo sarà oggetto di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

D.M. n. 162/2001, negli articoli da 1 a 6, concernenti, rispettivamente, i modi e i termini della rivalutazione, i beni rivalutabili, le azioni e quote, la rivalutazione dei beni ammortizzabili e il limite economico della rivalutazione.

1. Ambito soggettivo

Come per la precedente disciplina rivalutativa i soggetti che possono godere dell'agevolazione sono i titolari di reddito d'impresa e nella fattispecie:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato, individuate dalla lettera *a*) dell'articolo 87, comma 1, del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (articolo 10, L. 342/2000);
- le aziende speciali e municipalizzate;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ovvero i c.d. "enti commerciali" di cui alla lettera *b*) dell'articolo 87, comma 1, del citato D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (articolo 10, L. 342/2000);
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale, individuati dall'articolo 87, comma 1, lettera *c*), del D.P.R. n. 917 del 1986, in relazione ai beni dell'eventuale attività commerciale esercitata (articolo 15, comma 1, L. 342/2000);
- le società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato di cui all'articolo 87, comma 1, lettera *d*), del D.P.R. n. 917 del 1986, relativamente ai beni delle loro stabili organizzazioni nel territorio stesso (articolo 15, comma 1, L. 342/2000);
- gli imprenditori individuali, in relazione ai beni dell'attività commerciale esercitata (articolo 15, comma 1, L. 342/2000);
- le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate;
- le persone fisiche non residenti a condizione che esercitino un'attività commerciale nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni nel territorio stesso e limitatamente ai beni delle stabili organizzazioni medesime (articolo 15, comma 1, L. 342/2000).

Sono ammessi, altresì, i soggetti in contabilità semplificata, per i quali, come precisato dalla circolare n. 5/E del 26 gennaio del 2001 dell'Agenzia delle Entrate, è stabilito l'obbligo di redazione di un prospetto bollato e vidimato in cui venga evidenziato per ciascun bene il costo d'acquisto e la rivalutazione effettuata, da presentarsi su richiesta dell'amministrazione finanziaria.

Nel caso di imprese affittuarie o usufruttuarie è possibile operare la rivalutazione dei beni aziendali durante il periodo di locazione o usufrutto. Al momento del ritorno di tali aziende al concedente, quest'ultimo le rileverà con i beni rivalutati.

L'Agenzia delle Entrate non si è, invece, pronunciata in merito alla possibilità per

le imprese in liquidazione o sottoposte a procedure fallimentari di accedere alla rivalutazione. Per quanto concerne le imprese interessate dalle procedure di liquidazione volontaria, concordato preventivo e amministrazione straordinaria, data l'assenza di norme impeditive in tal senso e la sottesa coerenza con le finalità delle citate procedure laddove esse tendono alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica, parrebbe ravvisarsi tale facoltà. Si dovrebbe, invece, ritenere escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della norma le società interessate dalle procedure fallimentari in considerazione proprio della particolare situazione in cui esse si trovano.

In tal senso si è espressa la circolare Assonime n. 13 del 2001, paragrafo 3 della seconda parte, che nel richiamare il decreto ministeriale del 13 febbraio 1992, attuativo della rivalutazione obbligatoria di cui alla legge del 30 dicembre 1991 n. 413, ha ribadito l'inaccessibilità all'agevolazione da parte di tali soggetti in virtù dell'esistente validità delle considerazioni di carattere sistematico - giustificabili in ragione del carattere obbligatorio della rivalutazione - all'epoca evidenziate per l'esclusione⁴.

2. Ambito oggettivo

I beni oggetto di rivalutazione sono:

- le immobilizzazioni materiali, ammortizzabili o meno (immobili, beni mobili iscritti in pubblici registri, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali);
- le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati (diritti di brevetto industriale e diritti d'utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, *know-how*, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative);
- le partecipazioni in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del c.c., sempreché le stesse costituiscano immobilizzazioni.

Sulla scorta della precedente legge di rivalutazione si può fondatamente affermare che non dovrebbero sussistere dubbi in ordine alla possibilità di rivalutare anche le azioni di risparmio e privilegiate e le partecipazioni che di per sé non danno luogo ad una posizione di controllo a norma dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del Codice Civile, ma ad una influenza dominante sulla società partecipata in virtù di particolari vincoli contrattuali.

⁴ Cfr., anche, Assonime, circolare n. 67 del 1992.

Sono da considerarsi, altresì, rivalutabili i beni strumentali ad uso promiscuo, i beni di valore non superiore ad un milione e i beni completamente ammortizzati. Inoltre, la rivalutazione si estende anche ai beni in costruzione per la parte capitalizzata e iscritta in contabilità, non esistendo ostacoli in tal senso.

Per quanto concerne i beni gratuitamente devolvibili potrebbe applicarsi la disciplina di rivalutazione *“in considerazione della natura dei poteri di godimento vantati su detti beni dall’impresa concessionaria, della loro sicura iscrivibilità nell’attivo immobilizzato del bilancio e della loro valutabilità in base alla capacità produttiva e alla utilizzazione economica durante il periodo di concessione.”*⁵

Per contro sono esclusi dalla rivalutazione:

- i beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa; l’avviamento; i costi pluriennali;
- i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni, comprese quelle convertibili, ecc.);
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento di cui all’art. 2359 del c.c. e le partecipazioni che, sebbene considerate di controllo o collegate ai sensi di tale articolo non costituiscono, tuttavia, immobilizzazioni.

S’impone, inoltre, accogliendo quanto previsto dall’art. 11 della legge 342/2000, il rispetto di una serie di vincoli di natura procedimentale, quali:

- il preventivo raggruppamento in categorie omogenee dei beni “immobilizzati”;
- la rivalutazione di tutti i beni facenti parte della medesima categoria;
- il rispetto del limite dei valori dei beni rivalutati, costituito da quelli *“... effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, alla effettiva possibilità di economica utilizzazione dell’impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentari italiani o esteri”* (c.d. limite economico).

Il decreto ministeriale n. 162 del 13 aprile del 2001, nel dare attuazione alle disposizioni della legge suddetta ha precisato che:

- le azioni e le quote devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità ai criteri di cui all’art. 61 del T.U.I.R.;
- 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;
- per i beni immateriali la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi;
- gli immobili vanno considerati separatamente dai beni mobili iscritti in pubblici registri e distinti in: aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urba-

⁵ Cfr. Assonime, circolare n. 13 del 2001, paragrafo 5 della seconda parte.

- nistica; aree non fabbricabili; fabbricati non strumentali; fabbricati strumentali per destinazione; fabbricati strumentali per natura;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri devono essere ripartiti in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale e navi ed imbarcazioni non iscritte in tale registro;
 - i beni a deducibilità limitata e quelli ad uso promiscuo possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea.

Si dispone in ultimo che la rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea debba essere eseguita sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti.

3. Rapporti tra la rivalutazione ex legge n. 448/2001 e quella ex legge n. 342/2000

Il citato D.M. n. 162/2001, nell'art.1, comma 1⁶, ha previsto, data la tardiva pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dello stesso decreto (avvenuta l'8 maggio 2001), la possibilità, per i soggetti che avessero approvato il bilancio 2000 entro la suddetta data, di eseguire la rivalutazione nell'esercizio successivo, ma sempre in relazione ai beni risultanti dal bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

L'articolo 3 della Finanziaria per il 2002, "prorogando" la rivalutazione ex legge 342/2000, riconosce nuovamente la facoltà di usufruirne, con riferimento, tuttavia, ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro la data del 31 dicembre del 2000, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore della legge.

Dalla sovrapposizione tra le disposizioni contenute nella legge n. 342 del 2000 e quelle inserite nella Finanziaria 2002 in esame emerge, quindi che:

- i soggetti IRPEG che hanno approvato il bilancio del 2000 entro l'8 maggio 2001 possono scegliere di effettuare la rivalutazione sia in base alla legge n. 342 del 2000 sia in base a quanto disposto dalla Finanziaria 2002. Nel primo caso, i beni oggetto di rivalutazione devono essere presenti già dal bilancio chiuso al 31 dicembre 1999; nel caso in cui si ricorra alle disposizioni della Finanziaria 2002 è invece sufficiente che gli stessi beni risultino già dal bilan-

⁶ D.M. del 13/04/2001 n. 162, art. 1, comma 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.* " .

cio al 31 dicembre 2000. La “nuova” rivalutazione può, quindi, riguardare i beni acquisiti dopo il 31 dicembre 1999, i beni acquistati prima di tale data e i beni già rivalutati, ma che possono esserlo ulteriormente in relazione al loro maggior valore;

- i soggetti IRPEG che hanno approvato il bilancio del 2000 successivamente all'8 maggio 2001 possono effettuare solo la rivalutazione di cui alla legge finanziaria per il 2002, con riferimento ai beni iscritti nel bilancio del 2000 e in quello successivo.

Possono accedere alla “nuova” rivalutazione anche i soggetti che hanno già utilizzato la facoltà consentita dalla legge n. 342 del 2000, nel rispetto del c.d. limite economico. Si pone, invece, la questione se gli stessi ne possano fruire nel caso in cui sia stata a suo tempo versata un'imposta sostitutiva di importo inferiore a quello dovuto, per il mancato rispetto dell'obbligo, stabilito dall'art. 4 del D.M. n. 162 del 2001, di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Tale problema era sorto già in occasione della precedente legge di rivalutazione n. 408 del 1990, in relazione alla quale la C.M. del 10 aprile 1991 n. 9 aveva precisato che le conseguenze negative dell'inosservanza della suddetta regola⁷ non dovesse coinvolgere gli altri beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, per i quali la rivalutazione continuava a rimanere valida.

L'Assonime nella circolare n. 13 del 27 febbraio 2001, a tal proposito aveva ritenuto che la mancata rivalutazione dei beni appartenenti alla medesima categoria omogenea avrebbe determinato esclusivamente conseguenze sanzionatorie per omesso o insufficiente versamento, limitatamente ai beni non rivalutabili, senza influire sulla validità della rivalutazione degli altri beni della stessa categoria.

L'Agenzia delle Entrate ha, invece, stabilito⁸ che l'inosservanza dell'obbligo di rivalutare tutti i beni della stessa categoria omogenea faccia venire meno gli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla stessa categoria, con il conseguente recupero a tassazione dei maggiori ammortamenti effettuati, ovvero delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze dichiarate e l'applicazione delle ordinarie sanzioni previste nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

In base al tenore letterale dell'articolo 3 della Finanziaria 2002, si deve ritenere che la nuova rivalutazione non consenta di modificare le modalità secondo le quali è stata effettuata la rivalutazione nel bilancio al 31 dicembre del 2000. Ciò in quanto detta norma non prevede la possibilità di procedere ad una correzione o integrazione della precedente disciplina rivalutativa, essendo la sua natura autonoma e distinta.

⁷ Conseguenze che, tuttavia, non venivano precisate.

⁸ Come si rileva dalla circolare 57/E del 18 giugno 2001.

Ne consegue, quindi, alla luce di quanto è stato precedentemente esposto, che la rivalutazione già effettuata con riferimento soltanto ad alcuni beni della stessa categoria omogenea resterà, con riferimento agli stessi, priva di effetti fiscali, ma che i beni di detta categoria potranno essere rivalutati utilizzando la nuova disciplina, unicamente nel rispetto delle condizioni e degli effetti previsti per quest'ultima.

4. Imposta sostitutiva

Secondo la vecchia e la nuova normativa, sul maggior valore dei beni iscritti in bilancio è dovuta un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRPEG ed IRAP pari al 19% per i beni ammortizzabili e al 15% per i beni non ammortizzabili e per le partecipazioni di controllo e di collegamento immobilizzate. Tale imposta è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e deve essere versata mediante il mod. F24 (sezione Erario, codice 2726, anno di riferimento 2001).

La diversità di aliquota deriva essenzialmente dall'irrelevanza ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP delle vicende dei beni immobili fiscalmente non ammortizzabili e di quelle relative alle partecipazioni di controllo e di collegamento.

L'imposta sostitutiva va contabilizzata in diminuzione del saldo attivo di rivalutazione e deve essere iscritta fra i "debiti tributari" del bilancio d'esercizio in cui è effettuata la rivalutazione, senza transitare per il conto economico.

Al momento del versamento il contribuente potrà scegliere tra le seguenti modalità di pagamento:

- in un'unica soluzione, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi⁹;
- in due o tre rate annuali, di pari importo. La prima rata deve essere versata entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi relativo all'anno in cui è stata effettuata la rivalutazione; le altre devono essere versate entro gli stessi termini previsti per i saldi degli anni successivi, insieme agli interessi calcolati nella misura del 6% annuo.

Nel caso in cui si opti per la rateazione, tale scelta dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui la rivalutazione viene effettuata e gli importi da versare potranno essere compensati ai sensi del D.Lgs. del 9 luglio 1997, n. 241¹⁰ (c.d. compensazione "orizzontale").

Non si modifica, altresì, in questa ipotesi la modalità di contabilizzazione dell'imposta sostitutiva in bilancio (fra i debiti tributari e in diminuzione del saldo di rivalutazione).

⁹ E' doveroso, tuttavia, sottolineare che per effetto del D.L. del 15/04/2002 n. 63 sono stati differiti i termini di versamento delle imposte.

¹⁰ Come da artt. 17 e 20 di tale decreto legislativo.

5. Effetti fiscali della rivalutazione

Nel comma 2 dell'art. 3 della Finanziaria 2002 è stabilito che il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita.

Nella circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 2002 si è precisato che il bilancio dell'esercizio "con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita" è quello chiuso successivamente al 31 dicembre 2000 e, di conseguenza, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, il "secondo esercizio successivo" a decorrere dal quale si producono gli effetti fiscali è il 2003.

In base all'articolo 3, contrariamente alla precedente disciplina sulle rivalutazioni, gli ammortamenti possono essere commisurati ai nuovi valori rivalutati non più a partire dall'esercizio in cui viene effettuata la rivalutazione (bilancio al 31 dicembre 2001), ma a decorrere dal secondo esercizio successivo all'esecuzione della stessa (bilancio al 31 dicembre 2003). Così pure, per quanto attiene alla determinazione delle eventuali plusvalenze o minusvalenze sui beni oggetto di rivalutazione, il nuovo valore fiscalmente riconosciuto rileva solo a partire dal 2003.

Pertanto, coloro che eseguiranno la "nuova" rivalutazione potranno, a partire da quest'ultimo anno:

- dedurre maggiori quote di ammortamento o stanziare nuovamente quote di ammortamento già dedotte;
- in caso di cessione dei beni rivalutati, riconoscere fiscalmente il maggior valore attribuito ad essi in sede di rivalutazione, con la conseguente determinazione di minori plusvalenze o di maggiori minusvalenze;
- in caso di successiva fusione o scissione, iscrivere i maggiori valori sui beni ricevuti con l'operazione straordinaria, senza che sia dovuto il pagamento dell'imposta sostitutiva del 19% ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 358/1997;
- commisurare le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione ai nuovi valori attribuiti ai beni rivalutati nel limite del 5%, come previsto dall'art. 3, comma 2 del decreto di attuazione di prossima pubblicazione.

In tal modo risulta eliminata la discrasia temporale determinata dalla legge n. 342 del 2000, per la quale la rivalutazione aveva effetto immediato ai soli fini del calcolo degli ammortamenti. Tuttavia il rinvio della deduzione dei maggiori ammortamenti finisce per scoraggiare l'utilizzo del regime sostitutivo per tutti coloro che non sono intenzionati a mantenere nel proprio patrimonio i cespiti rivalutati. Tale limitazione risulta ancor più penalizzante per i beni il cui periodo di ammortamento è piuttosto breve.

6. Regime civile e fiscale del saldo attivo di rivalutazione

A fronte dei maggiori valori riconosciuti ai beni rivalutati si genera un saldo attivo di rivalutazione che può essere imputato al capitale sociale o accantonato in una speciale riserva, con esclusione di ogni diversa utilizzazione. E' consentito l'utilizzo della riserva a copertura delle perdite, ma non si può dar luogo alla distribuzione di utili fino alla ricostituzione della riserva stessa o alla sua riduzione in misura corrispondente all'importo utilizzato mediante deliberazione dell'assemblea straordinaria e conformemente a quanto disposto dai commi 2 e 3 dell'art. 2445 del Codice Civile.

Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva o 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 (ai soli fini delle imposte sui redditi e non anche dell'IRAP¹¹) della società o dell'ente ed il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti, con correlato riconoscimento di un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.

A tal riguardo il decreto di attuazione ha opportunamente chiarito le conseguenze dell'eventuale distribuzione del saldo attivo di rivalutazione in data anteriore a quella a partire dalla quale si producono gli effetti fiscali della rivalutazione, stabilendo il riconoscimento agli effetti fiscali dei maggiori valori attribuiti ai beni in via anticipata. Nel caso in cui, però, il saldo attivo sia distribuito solo in parte il citato regolamento conferisce la possibilità ai contribuenti di scegliere quali dei maggiori valori dei beni rivalutati debbano essere riconosciuti ai fini fiscali, senza imporre alcun criterio vincolante. Tale soluzione determina delle conseguenze alquanto favorevoli per i contribuenti che potranno utilizzare il saldo distribuito per ottenere il riconoscimento ai fini fiscali innanzitutto dei maggiori valori dei beni rivalutati rispetto ai quali sono previsti coefficienti di ammortamento più elevati.

Nello stesso decreto si afferma che in caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati prima del secondo esercizio successivo a quello in cui la stessa è stata eseguita, è attribuito al soggetto che ha effettuato la rivalutazione un credito d'imposta ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG pari alla quota dell'imposta sostitutiva pagata, il cui importo è portato in aumento del saldo attivo. Contestualmente, atteso il vincolo che lega attivo e passivo, la parte della riserva di rivalutazione riferibile al bene ceduto non risulta più asservita al regime di sospensione d'imposta.

¹¹ Considerando che le poste di patrimonio netto non rientrano nel valore di produzione assoggettabile ai fini IRAP.

7. Imposta sostitutiva e baskets

Nel 3° comma dell'articolo 3 in esame si afferma che: *“I soggetti di cui all'articolo 87, 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, se si avvalgono della facoltà prevista dal 1° comma, computano l'importo dell'imposta sostitutiva liquidata nell'ammontare delle imposte di cui all'articolo 105, commi 2 e 3 del testo unico delle imposte sui redditi, recante adempimenti per l'attribuzione del credito di imposta ai soci o partecipanti sugli utili distribuiti.”*

Ciò permette di far confluire anche l'imposta sostitutiva, al pari di quelle dovute a titolo definitivo, nel cosiddetto canestro A, con il riconoscimento a favore dei soci o associati di un credito d'imposta pieno. Nella precedente legge di rivalutazione tale previsione non figurava e pertanto l'imposta sostitutiva era corrisposta a titolo di acconto delle imposte definitivamente dovute a seguito dell'eventuale e successiva distribuzione del saldo attivo di rivalutazione. La nuova previsione appare evidentemente più vantaggiosa per le società di capitali e gli enti commerciali che accedono alla rivalutazione, consentendo ai soci di queste ultime di neutralizzare la doppia imposizione sui redditi derivanti dalle operazioni riguardanti i beni rivalutati, grazie al credito d'imposta pieno.

Si coglie l'occasione per ricordare che l'articolo 14 del T.U.I.R. stabilisce che, se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti dalle società o dagli enti commerciali, al contribuente è attribuito un credito d'imposta pari al 56,25% dell'ammontare degli utili stessi, nei limiti in cui il credito in questione trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 105 del T.U.I.R. La misura del credito d'imposta è stata ridotta dal 58,73% al 56,25% dall'articolo 4, comma 1, della legge n. 388 del 2000 (legge finanziaria 2001), contestualmente alla riduzione dell'aliquota IRPEG dal 37% al 36%. Tale meccanismo, che ha lo scopo di evitare la doppia imposizione sugli utili distribuiti, permette il recupero in capo al socio dell'IRPEG pagata dalla società, onde poter procedere al calcolo della imposizione relativa ai redditi del socio stesso. Il credito d'imposta, a sua volta, può essere “pieno” o “limitato”, secondo quanto disposto dal richiamato articolo 105 del T.U.I.R. che si articola nell'attribuzione di due distinte tipologie di credito d'imposta:

- Il *credito d'imposta pieno* - art. 105, comma 1, lettera a) - che è riferito all'IRPEG, ovvero alle imposte sostitutive sugli utili conseguiti nell'esercizio effettivamente dovute dalla società. Esso si ottiene moltiplicando il dividendo netto percepito dal socio per una percentuale stabilita che dipende dall'aliquota d'imposta applicata sull'imponibile fiscale societario (ad esempio, in corrispondenza di un'aliquota IRPEG del 36% la percentuale è del 56,25%). L'importo delle imposte effettivamente pagate dalla società vengono memorizzate in un canestro A fino al momento della distribuzione degli utili, al fine di riconoscere il credito d'imposta ai percettori dei dividendi;
- Il *credito d'imposta limitato* - art. 105, comma 1, lettera b) - che è riconosciuto, nei casi previsti dalla legge, in relazione agli utili esenti da IRPEG o assog-

gettati ad IRPEG con aliquota ridotta. In tal caso, dopo aver memorizzato l'importo effettivamente pagato nel canestro A, la società deve indicare quali sono le imposte relative ai proventi agevolati, sulle quali calcola il credito limitato che viene memorizzato nel canestro B. Attraverso questo meccanismo si conserva in capo al socio un'agevolazione già riconosciuta alla società. Il credito d'imposta virtuale riconosciuto ai percettori dei dividendi può essere portato in detrazione dall'imposta dovuta dal socio nel limite della quota d'imposta calcolata sui dividendi per cui è stato attribuito.

8. Saldo di rivalutazione e irrilevanza ai fini D.I.T.

Altro elemento di novità relativo alla nuova rivalutazione meritevole di segnalazione è costituito dall'irrilevanza del saldo attivo di rivalutazione quale variazione in aumento del capitale investito al calcolo del reddito agevolabile ai fini della Dual Income Tax (D.I.T.), per effetto dell'introduzione della c.d. Tremonti-*bis*. L'articolo 5 della legge del 18 ottobre 2001 n. 383, rubricato "sostituzione di precedenti agevolazioni fiscali", sopprime, infatti, la D.I.T., stabilendo, al tempo stesso, che i soggetti i quali alla data del 30 giugno 2001 abbiano eseguito variazioni in aumento del capitale investito ex D.Lgs. 466/97, possono continuare ad usufruire dei relativi benefici. Ne consegue, quindi, che solo gli incrementi patrimoniali verificatisi entro la data del 30 giugno 2001 hanno rilevanza ai fini di questo regime agevolato e che gli stessi vengono "congelati" a tale data. Pertanto non può assumere rilevanza ai fini D.I.T. la costituzione del saldo attivo che interviene (in caso di periodo coincidente con l'anno solare) al 31 dicembre 2001.

In precedenza, in relazione alla rivalutazione di cui alla legge n. 342 del 2000¹², le società che operavano la rivalutazione fruivano, invece, della possibilità di far rilevare il saldo attivo in incremento della base D.I.T.

9. Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio

L'articolo 5 del regolamento attuativo della rivalutazione ex legge n. 448/2001 prevede, altresì, la "proroga" della disposizione di cui all'art.14 della legge 342 del 2000, che stabilisce il riconoscimento anche ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in contabilità ai soli fini civilistici. Nel caso in cui alcuni beni siano indicati nel bilancio al 31 dicembre 2000 per importi superiori a quelli fiscalmente riconosciuti,

¹² Il decreto di attuazione n. 162/2001 della legge n. 342/2002 aveva stabilito la rilevanza del saldo di rivalutazione ai fini D.I.T. a partire dall'esercizio 2001, considerando che detto saldo rappresentava una posta che incrementava il patrimonio in sede di approvazione del bilancio.

è prevista la possibilità di allineare i (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civili mediante pagamento dell'imposta sostitutiva. L'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in un'apposita riserva attraverso l'utilizzo di riserve disponibili, o in mancanza, rendendo disponibile una corrispondente quota del capitale sociale.

Il medesimo articolo, inoltre, dispone che il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nel bilancio o rendiconto e l'applicazione della relativa imposta sostitutiva dovranno essere richiesti nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 2000 e per il quale il termine di presentazione scade successivamente alla data di pubblicazione di tale decreto.

Questo regime c.d. di riallineamento è autonomo rispetto a quello di rivalutazione, nel senso che la sua applicazione può essere richiesta congiuntamente con la rivalutazione, ma può anche prescindere totalmente, non è sottoposto al rispetto del vincolo delle categorie e si può richiedere anche per un solo bene. Il riallineamento, tuttavia, deve riferirsi agli stessi beni per i quali è consentita la rivalutazione normale, per cui rimangono escluse dalla sua applicabilità le partecipazioni di controllo o di collegamento che non siano anche "immobilizzazioni finanziarie" e il disavanzo utilizzato per iscrivere l'avviamento. Il detto riallineamento può riguardare, ad esempio, i maggiori valori derivanti da valutazione delle partecipazioni controllate o collegate in base al criterio del c.d. *equity method*, i conferimenti di cui all'art. 10 della legge del 17 dicembre 1977, n. 904 e i disavanzi da fusione e scissione.

10. Considerazioni finali

L'imprenditore commerciale che intende pianificare l'operazione di rivalutazione ex legge n. 448/2001, deve bilanciare i benefici e gli esborsi da essa derivanti. In particolare deve tenere conto:

- della possibilità di esporre in bilancio valori più adeguati dell'attivo patrimoniale, con riflessi in termini di giovamento dell'immagine aziendale;
- del risparmio fiscale futuro dovuto ai maggiori ammortamenti;
- della determinazione di una minore plusvalenza imponibile in caso di successiva cessione del bene rivalutato (considerando anche il momento in cui tale cessione si verificherà);
- del costo rappresentato dall'imposta sostitutiva;
- del fatto che il conto economico dovrà fronteggiare negli esercizi futuri maggiori costi per ammortamenti.

Vi è, infine, da aggiungere la minore appetibilità rappresentata dalla nuova disciplina rivalutativa, nei confronti di quella prevista dalla legge n. 342/2000, dovuta al rinvio al secondo successivo periodo d'imposta della deduzione delle maggiori quote di ammortamento, soprattutto per coloro che intendono dismettere dal proprio patrimonio i beni aziendali rivalutati e per quei cespiti il cui periodo di

ammortamento si presenta piuttosto breve. Occorre, però, anche rilevare la situazione più vantaggiosa che si presenta per le società di capitali che accedono a questa rivalutazione derivante dalla possibilità di portare ad incremento del c.d. canestro A delle imposte l'imposta sostitutiva, con il riconoscimento di un maggiore credito d'imposta pieno attribuibile ai soci in sede di distribuzione degli utili.

Prospetto riassuntivo delle modalità di rivalutazione ai sensi della legge n. 448 del 2001

Applicazione della rivalutazione

Ambito oggettivo

Possono essere rivalutati:

- beni materiali ed immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- partecipazioni in società controllate e collegate iscritte nell'attivo patrimoniale quali immobilizzazioni finanziarie.

La rivalutazione deve essere operata:

- con riguardo ai beni risultanti dal bilancio all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre del 2000;
- nel bilancio o rendiconto dell'esercizio per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2002.

Nel caso in cui l'esercizio coincida con l'anno solare, la "nuova" rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2001 sui beni risultanti da quest'ultimo e da quello chiuso al 31 dicembre 2000.

Modalità applicative

La differenza tra il residuo da ammortizzare e il valore del bene rivalutato (definito "maggior valore") costituisce la base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva nella misura rispettivamente del:

- 19% per i beni ammortizzabili;
- 15% per i beni non ammortizzabili.

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

La corresponsione dell'imposta sostitutiva può effettuarsi secondo due diverse modalità:

- in un'unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2001, da presentare nel 2002;
- in tre annualità di pari importo, la prima entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2001 e le altre due entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi degli esercizi successivi. Sull'importo della seconda e della terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 6%, da versarsi contestualmente.

Il saldo attivo risultante dalla rivalutazione, al netto dell'imposta sostitutiva, può essere alternativamente imputato a capitale sociale o accantonato in apposita riserva, con esclusione di qualsiasi diversa utilizzazione.

Tale riserva sarà soggetta alla disciplina prevista per le riserve da rivalutazione monetaria.

S'ipotizza, a titolo esemplificativo, che la società Alfa desideri avvalersi della disciplina rivalutativa relativamente agli immobili ed ai brevetti iscritti fra le immobilizzazioni.

Si perverrà ai seguenti risultati (i valori sono espressi in migliaia di euro):

<i>Rivalutazione dell'immobile civile (bene non ammortizzabile):</i>	
Valore ante rivalutazione	200.000,00
Valore rivalutato	375.000,00
Differenza	175.000,00
Imposta sostitutiva (15% sul maggior valore attribuito)	26.250,00
Riserva di rivalutazione	175.000,00
Riserva da rivalutazione netta	148.750,00
<i>Rivalutazione dei brevetti (bene ammortizzabile):</i>	
Valore ante rivalutazione	23.000,00
Valore rivalutato	40.000,00
Differenza	17.000,00
Imposta sostitutiva (19% sul maggior valore attribuito)	3.230,00
Riserva di rivalutazione	17.000,00
Riserva da rivalutazione netta	13.770,00
<i>Calcolo dell'imposta sostitutiva:</i>	
Imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione dell'immobile	26.250,00
Imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione dei brevetti	3.230,00
Carico fiscale complessivo della rivalutazione	29.480,00
Numero di rate prescelto	3
Ammontare della singola rata	9.826,67
Ammontare I rata	9.826,67
Ammontare II rata	10.416,27
di cui interessi 6% (per un anno)	589,60
Ammontare III rata	11.005,87
di cui interessi 6% (per due anni)	1.179,20

Uno degli aspetti di maggior rilievo è rappresentato dalla rilevanza assunta dai valori derivanti dalla rivalutazione “...a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita.”

Ciò significa che, come accennato, la rivalutazione non avrà effetti immediati sul processo di determinazione della quota di ammortamento annuale del bene e di calcolo delle plusvalenze (o minusvalenze) originati dalla dismissione del bene, ma solo a partire dall'esercizio 2003.

Aspetti economico-aziendali

La disciplina di rivalutazione in oggetto consente di allineare i valori dei cespiti patrimoniali al loro valore effettivo, che può essere quello di mercato o quello della capacità produttiva o ancora dell'economica utilizzazione nell'impresa, contrariamente al criterio del costo che di norma regola la rivalutazione dei beni stessi. Quest'ultima non si limita ad essere in funzione del deprezzamento monetario, ma si configura come una vera e propria rivalutazione economica dei cespiti. Il criterio normale della valutazione dei cespiti aziendali è, secondo l'attuale normativa, quello del costo e le rivalutazioni economiche possono aversi unicamente se previste da specifiche leggi che le richiedano e le permettano oppure siano rivalutazioni, non dovute a fenomeni inflativi, operate nell'ambito delle deroghe di cui all'articolo 2423 del Codice Civile che possono verificarsi in casi del tutto eccezionali. La presente misura costituisce, dunque, una deroga ai principi di formazione del bilancio e le rivalutazioni da essa disposte devono essere motivate nelle relazioni degli amministratori e del collegio sindacale, con l'indicazione dei criteri adottati e delle categorie di beni di riferimento.

Contabilizzazione della rivalutazione dei beni ammortizzabili

Le tre modalità per effettuare la rivalutazione dei beni ammortizzabili sono le stesse per entrambe le normative¹³:

- a) rivalutazione sia dei costi storici che dei relativi fondi d'ammortamento. Tale procedura di rivalutazione è da utilizzare nel caso in cui si voglia mantenere inalterata la durata del processo di ammortamento;
- b) rivalutazione solo dei costi storici, lasciando immutata la consistenza dei relativi fondi di ammortamento. Attraverso tale rivalutazione si allunga il processo di ammortamento del bene;
- c) riduzione dell'ammontare dei fondi di ammortamento.

Rivalutazione sia del costo storico, sia del fondo di ammortamento del bene

Il costo storico del cespite da rivalutare ed il relativo fondo di ammortamento sono contemporaneamente incrementati nella stessa proporzione. Di conseguenza rimane inalterato il periodo di ammortamento originario del bene.

13 Emerge a tal proposito la questione relativa alla possibilità di applicare congiuntamente o anche in modo differenziato i diversi metodi rivalutativi all'interno di ciascuna categoria omogenea.

Esemplificando:

Impianto	1000
F.do amm.	500
Aliquota di amm.	10%

Si incrementa del 100% il valore del cespite iscritto in bilancio ed il fondo ammortamento. Anche la quota di ammortamento annuale aumenta della stessa misura.

Impianti	a	Diversi		1000
	a	F.do Amm.	500	
	a	Ris. da rivalutaz.	405	
	a	Debiti trib. per imp. sost.	95	

Con la rivalutazione contemporanea del Costo storico e del Fondo di ammortamento, il rischio è di pervenire a costi storici rivalutati superiori al valore di sostituzione del bene, che, come precisato dall'Assonime nella circolare n. 13 del 2001, costituisce il limite massimo di rivalutazione.

Rivalutazione del solo costo storico del bene

La rivalutazione del solo costo storico del bene modifica la durata dell'originario piano di ammortamento.

Impianto	1000
F.do amm.	500
Aliquota di amm.	10%

Si rivaluta il costo storico di 500 di conseguenza il piano di ammortamento si allunga di due anni. La quota di ammortamento annuale è di 150.

Impianti	a	Diversi		500
	a	Ris. da rivalutaz.	405	
	a	Debiti trib. per imp. sost.	95	

Riduzione del F.do ammortamento

La rivalutazione consiste nel mantenere inalterato il costo storico e nel ridurre il relativo f.do ammortamento.

Questo criterio è seguito quando s'intende eliminare una parte degli ammortamenti, quali quelli anticipati, dedotti in bilancio per cogliere vantaggi fiscali, ma privi

di giustificazione economica. Lo scopo dell'eliminazione è quello di rendere la rappresentazione del bene iscritto in bilancio, più veritiera e disinquinata dalle interferenze fiscali.

- ante rivalutazione

Stato Patrimoniale	
Impianto	1000
F.do ammort. Ordinario	(300)
F.do ammort. Anticipato	(200)

Si ipotizza la riduzione del F.do di ammortamento anticipato

- post rivalutazione

Stato Patrimoniale			
Impianto	1000		
F.do ammort. Ordinario	(300)	Ris. di rival.	162
		Deb per imp.sostit.	38

La quota di ammortamento rimane invariata; al contempo si allunga la durata del periodo di ammortamento di due anni

F.do amm. Antic.	a	Diversi		200
	a	Ris. di riv.	162	
	a	Debiti trib. per imp. sost.	38	

Legge 28 dicembre 2001, n. 448

“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)”

pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 301 del 29 dicembre 2001, Suppl. Ordinario n. 285

TITOLO II DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ENTRATA

Art. 3.

(Disposizioni in materia di beni di impresa)

1. La rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni, di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, può essere eseguita anche con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro la data del 31 dicembre 2000, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.
2. Il maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita.
3. I soggetti di cui all'articolo 87, 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, se si avvalgono della facoltà prevista dal comma 1 del presente articolo, computano l'importo dell'imposta sostitutiva liquidata nell'ammontare delle imposte di cui all'articolo 105, commi 2 e 3, del predetto testo unico delle imposte sui redditi, recante adempimenti per l'attribuzione del credito di imposta ai soci o partecipanti sugli utili distribuiti.
4. L'imprenditore individuale che alla data del 30 novembre 2001 utilizza beni immobili strumentali di cui all'articolo 40, comma 2, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi, può, entro il 30 aprile 2002, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2002, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 10 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Per gli immobili la cui cessione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene.

5. Per gli immobili, il valore normale è quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, concernente la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

6. L'imprenditore che si avvale delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5 deve versare il 40 per cento dell'imposta sostitutiva entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2001 e la restante parte in due rate di pari importo entro il 16 dicembre 2002 e il 16 marzo 2003, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente al versamento di ciascuna rata. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

7. Le disposizioni contenute nell'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'articolo 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, si applicano anche alle assegnazioni poste in essere ed alle trasformazioni effettuate entro il 30 settembre 2002. In tale caso, tutti i soci devono risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2001, ovvero devono essere iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2001.

8. Le disposizioni di cui al comma 7 si applicano, alle stesse condizioni e relativamente ai medesimi beni, anche alle cessioni a titolo oneroso ai soci aventi i requisiti di cui al citato comma 7. In tale caso, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico delle imposte sui redditi, o, in alternativa, ai sensi del comma 3 del citato articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

9. Per le partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati il valore del patrimonio netto deve risultare da relazione giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili. Il valore periziato è riferito all'intero patrimonio sociale esistente ad una data compresa nei trenta giorni che precedono quella in cui l'assegnazione o la cessione è stata deliberata o realizzata.

10. Le società che si avvalgono delle disposizioni del presente articolo devono versare il 40 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 16 novembre 2002 e la restante parte in quote di pari importo entro il 16 febbraio 2003 ed il 16 maggio 2003, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

11. Le disposizioni previste dagli articoli da 17 a 20 della legge 21 novembre 2000, n. 342, comprese quelle dell'articolo 18 nei confronti dei soggetti che hanno effettuato conferimenti ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, possono essere applicate anche con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2001. In questo caso, la

misura dell'imposta sostitutiva del 19 per cento è ridotta al 12 per cento e quella del 15 per cento è ridotta al 9 per cento. L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi: 20 per cento nel 2002, 35 per cento nel 2003 e 45 per cento nel 2004. L'applicazione dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al corrispondente periodo di imposta.

12. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo.

13. Al comma 2 dell'articolo 31 della legge 24 novembre 2000, n. 340, le parole: "Decorso un anno" sono sostituite dalle seguenti: "Decorsi due anni". Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono approvate le modalità per il pagamento dell'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, dovuta sulle domande, le denunce e gli atti che le accompagnano, presentate all'ufficio del registro delle imprese per via telematica, ai sensi dell'articolo 31, comma 2, della legge 24 novembre 2000, n. 340, nonché la nuova tariffa dell'imposta di bollo dovuta su tali atti.

Legge 21 novembre 2000, n. 342

“Misure in materia fiscale”

(Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000 - Suppl. Ord.)

Capo I

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

Sezione II

Rivalutazione dei beni delle imprese

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.

4. Nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita deve essere indicato anche il prezzo di costo con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformità a precedenti leggi di rivalutazione, dei beni rivalutati.

Art. 12.

(Imposta sostitutiva)

1. Sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio, di cui all'articolo 11, è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 19 per cento relativamente ai beni ammortizzabili e pari al 15 per cento relativamente ai beni non ammortizzabili.

2. L'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di tre rate annuali di pari importo: 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; 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 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni. In caso di rateizzazione, sull'importo delle rate successive alla prima si applicano gli interessi nella misura del 6 per cento annuo da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata successiva alla prima. L'imposta sostitutiva va computata in diminuzione del saldo attivo ed è indeducibile.

3. Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

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.

Art. 16.

(Modalità attuative della rivalutazione)

1. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui agli articoli da 10 a 15, ferme restando, in quanto compatibili con quelle della presente legge, le disposizioni contenute nelle precedenti leggi di rivalutazione e quelle di relativa attuazione.

Legge 29-12-1990, n. 408

Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie.

(G.U. 31-12-1990, n. 303, Serie Generale)

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;
IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA
Promulga la seguente legge:

Art. 1

1. Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, le aziende municipalizzate, le società di mutua assicurazione, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, e gli altri enti pubblici o privati, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, possono, anche in deroga all'articolo 2425 del codice civile e alle altre norme di legge o statuto, rivalutare i beni indicati ai numeri 1) e 3) del primo comma del medesimo articolo 2425 nonché le azioni e le quote di società controllate e di società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, acquisiti fino alla data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1989 e risultanti nel bilancio relativo a tale esercizio.

2. Non possono essere rivalutati i fabbricati posseduti da società o da enti che hanno per oggetto esclusivo o principale le costruzioni edilizie e che sono stati realizzati o acquistati dalla società o dall'ente che li possiede, ad eccezione di quelli che alla data del 31 dicembre 1989 e fino alla data in cui viene eseguita la rivalutazione si considerano beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e di quelli che non costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa. Non possono inoltre essere rivalutate le azioni e le quote ricevute dalla società apportante a fronte degli apporti effettuati ai sensi dell'articolo 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, prorogato dall'articolo 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, salvo che non si provveda ad affrancare le relative riserve, eventualmente iscritte nel passivo della situazione patrimoniale, con le modalità previste nell'articolo 8 [3].

Note:

- 1 Per le disposizioni di attuazione, vedi il D.M. 14 febbraio 1991.
- 2 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.
- 3 Vedi l'art. 2, comma 3, D.L. 30 dicembre 1991, n. 417.

Art. 2

1. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 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. A tal fine si intendono compresi in due distinte categorie omogenee gli immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri. Per gli enti e le società che possono avvalersi delle disposizioni di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, la rivalutazione può essere eseguita anche nel bilancio o nel rendiconto successivo a quello indicato nel primo periodo del presente comma. La rivalutazione può riguardare anche i beni ricevuti a seguito delle operazioni di conferimento previste dalla presente legge, purché i beni stessi siano stati acquisiti dall'ente o società conferente entro la data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1989 e risultino dal bilancio relativo a tale esercizio.
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, alla effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni di borsa.
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.
4. Nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita deve essere indicato anche il prezzo di costo con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformità a precedenti leggi di rivalutazione monetaria, dei beni rivalutati.

Note:

- 1 Per le disposizioni di attuazione, vedi gli artt. 1, comma 2, 5 e 6, D.M. 14 febbraio 1991.
- 2 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

Art. 3

1. Sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi pari al 16 per cento dei maggiori valori dei beni immobili e dei beni non ammortizzabili, e pari al 20 per cento dei maggiori valori degli altri beni ammortizzabili.
2. L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita, ovvero, a richiesta del contribuente, in due rate del 58 e del 42 per cento con scadenza rispettivamente nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi di detto periodo e del periodo d'imposta successivo. Sull'importo della seconda rata sono dovuti gli interessi nella misura del 9 per cento da versare contestualmente. L'imposta sostitutiva va computata in diminuzione del saldo attivo ed è indeducibile.
3. A decorrere dal terzo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazio-

ne è stata eseguita, ai fini fiscali, le quote di ammortamento dei beni rivalutati possono essere commisurate al nuovo valore ad essi attribuito fino ad esaurimento del predetto valore [2].

4. Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi. Tuttavia nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del terzo 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 dei beni prima della rivalutazione. In tal caso al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito di imposta ai fini dell'IRPEF o dell'IRPEG pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui al comma 1, pagata nei precedenti esercizi, riferibile ai beni che formano oggetto delle ipotesi medesime [3].

5. Dalla data in cui si verificano le ipotesi indicate nel secondo periodo del comma 4 i saldi attivi di cui al comma 1 dell'articolo 4, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ivi considerati, non sono soggetti alla disciplina di cui ai commi 1, 2 e 3 del medesimo articolo 4.

6. La disposizione di cui al secondo periodo del comma 4 non si applica nel caso di conferimenti da parte di enti o società che possono effettuare, ai sensi della legge 30 luglio 1990, n. 218, operazioni di ristrutturazione, anche al fine di costituire un gruppo creditizio.

7. Per gli enti e le società conferitari indicati nel comma 6, ai fini dell'applicazione del comma 3 gli esercizi sono computati a decorrere da quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita dal conferente.

8. Nel caso in cui gli enti e le società conferitari cedano a titolo oneroso, assegnino ai soci o destinino a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, prima del termine di cui al comma 4, beni rivalutati acquisiti ai sensi del comma 6, la differenza tra valore di conferimento dei beni ceduti o assegnati o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ed il loro costo prima della rivalutazione concorre a formare il reddito imponibile delle società od enti conferenti che hanno operato la rivalutazione; in tal caso, si applica la disposizione di cui al terzo periodo del comma 4.

9. Entro trenta giorni dal momento in cui si sono verificate le ipotesi di cui al comma 8, il soggetto conferitario è tenuto ad effettuare apposita comunicazione al soggetto conferente allegandone copia alla propria dichiarazione dei redditi; in caso di inosservanza si applica la pena pecuniaria da 2 a 10 milioni.

9-bis. Le disposizioni dei commi 8 e 9 non si applicano nel caso in cui, per effetto del conferimento dei beni rivalutati, nel patrimonio netto della società conferitaria venga ricostituito, anche ai soli fini fiscali, il saldo attivo di rivalutazione per un ammontare corrispondente al maggior valore attribuito ai beni conferiti. In tal caso le disposizioni di cui al comma 4 si applicano nei confronti della società conferitaria [4].

Note:

1 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

2 Per le disposizioni di attuazione, vedi l'art. 7, D.M. 14 febbraio 1991.

3 Comma modificato dall'art. 2, comma 2, lett. a), D.L. 30 dicembre 1991, n. 417.

4 Comma aggiunto dall'art. 72, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Art. 4

1. Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite ai sensi degli articoli 1 e 2 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, senza l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile.
3. Se i saldi attivi vengono attribuiti 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 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 monetaria, 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 ipotesi indicate nel comma 3, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito di imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 3, comma 1, pagata nei precedenti esercizi.
6. Se le ipotesi indicate nel comma 3 si verificano in data anteriore a quella di inizio del terzo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, i maggiori valori attribuiti ai beni, dalla stessa data e fino a concorrenza degli importi attribuiti ai soci o ai partecipanti, si considerano riconosciuti, in deroga ai commi 3 e 4 dell'articolo 3, anche per la commisurazione degli ammortamenti e per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze realizzate, in relazione ai beni indicati dal contribuente.

Note:

1 Per le disposizioni di attuazione, vedi l'art. 8, D.M. 14 febbraio 1991.

2 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

Art. 5

1. Le disposizioni degli articoli 1, 2 e 3 e 4 si applicano, per i beni di cui all'articolo 1 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, 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. La disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 4, della presente legge si applica anche in caso di destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

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 1989 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 dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta. Tale prospetto deve essere allegato alla dichiarazione relativa all'esercizio per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

Note:

1 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

Art. 6

1. In caso di violazione delle disposizioni dell'articolo 2 o dell'articolo 4, gli amministratori e i sindaci o revisori o il titolare dell'impresa individuale, sono puniti con l'ammenda da lire 2 milioni a lire 20 milioni, salvo che il fatto non costituisca più grave reato. In caso di condanna il giudice può applicare la pena accessoria di cui all'articolo 32-bis del codice penale, per la durata non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni.

Note:

1 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

Art. 7

1. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui agli articoli precedenti ferme restando, in quanto compatibili con quelle della presente legge, le disposizioni contenute nella legge 19 marzo 1983, n. 72, e quelle relative di attuazione [2].

Note:

1 Per ulteriori disposizioni in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, vedi gli artt. da 10 a 16, L. 21 novembre 2000, n. 342.

2 Per le modalità di attuazione, vedi D.M. 14 febbraio 1991.

D.M. 13-04-2001, 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

(G.U. 08-05-2001, n. 105, Serie Generale)

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;

Adotta il seguente regolamento:

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

**Regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze di attuazione
della rivalutazione disposta dall'articolo 3, commi da 1 a 3,
della legge 28 dicembre 2001, n. 448**

**Art. 1
Rivalutazione**

1. Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni, di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342 può essere eseguita anche con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro la data del 31 dicembre 2000 nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente all'entrata in vigore della predetta legge n. 448 del 2001.
2. Si applicano le disposizioni di cui agli articoli 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162 concernenti, rispettivamente, i modi e i termini della rivalutazione, i beni rivalutabili, le azioni e quote, la rivalutazione per categorie omogenee, la modalità di rivalutazione dei beni ammortizzabili e il limite economico della rivalutazione. Il riferimento contenuto nei predetti articoli alla data del 31 dicembre 1999 deve intendersi fatto alla data del 31 dicembre 2000.

**Art. 2
Imposta sostitutiva**

1. L'imposta sostitutiva, dovuta ai sensi dell'articolo 12 della legge n. 342 del 2000, deve essere versata in un massimo di tre rate annuali di pari importo: 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; le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. In caso di rateizzazione, sull'importo delle rate successive alla prima si applicano gli interessi nella misura del 6 per cento annuo da versare contestualmente al versamento di ciascuna rata successiva alla prima.
2. L'imposta sostitutiva indicata nel comma 1 rileva ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

**Art. 3
Effetti fiscali**

1. Il maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita.

2. A decorrere dall'esercizio di cui al comma 1, le quote di ammortamento, anche finanziario, dei beni rivalutati e le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, di cui all'articolo 67, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel limite del 5 per cento, sono commisurate al nuovo valore dei beni.

3. Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, 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 secondo 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. In tal caso al soggetto che ha effettuato 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 della legge n. 342 del 2000 riferibile ai beni che formano oggetto delle ipotesi medesime; in caso di versamento rateale dell'imposta, il credito d'imposta è attribuito in misura pari alla quota parte della rata pagata e per tali beni non sono dovute le residue rate. L'ammontare dell'imposta sostitutiva va portato ad aumento del saldo attivo risultante dalla rivalutazione nella misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni oggetto delle ipotesi suindicate.

4. Dalla data in cui si verificano le ipotesi indicate nel primo periodo del comma 3 i saldi attivi di rivalutazione, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ivi considerati, non sono soggetti alla disciplina di cui ai commi 1, 2, 3 e 4 dell'articolo 13 della legge n. 342 del 2001 e l'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile a detti beni è computato in riduzione delle imposte di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Art. 4

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 n. 342 del 2000.

2. Nelle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000, 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 predette disposizioni si applicano anche ai soggetti indicati nell'articolo 15 di tale legge diversi da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità. Nell'esercizio in cui si verificano le predette ipotesi, 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 della legge n. 342 del 2000; tale ammontare va computato in riduzione delle imposte di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Se le predette ipotesi si verificano in data anteriore a quella di inizio del secondo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, i maggiori valori attribuiti ai beni, dalla stessa data e fino a concorrenza degli importi attribuiti ai soci o partecipanti, si considerano fiscalmente riconosciuti, in deroga all'articolo 3, comma 1, in relazione ai beni indicati dal contribuente.

4. Nelle ipotesi di cui all'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000, le riduzioni di capitale vanno proporzionalmente imputate alle riserve di rivalutazione iscritte ai sensi del citato articolo 13, comma 1, ed a quelle iscritte in bilancio o rendiconto a norma di precedenti leggi di rivalutazione.

Art. 5

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 n. 342 del 2000 e l'applicazione della relativa imposta sostitutiva devono essere richiesti nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 2000 e per il quale il termine di presentazione scade successivamente alla data di pubblicazione del presente decreto.

2. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 10 del decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, in cui il riferimento contenuto alla data del 31 dicembre 1999 deve intendersi fatto alla data del 31 dicembre 2000. Si applicano altresì le disposizioni degli articoli 2, 3 e 4 del presente decreto, in quanto compatibili.

Art. 6

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.