

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

RIVALUTAZIONE di TERRENI e PARTECIPAZIONI - RIAPERTURA dei TERMINI e MODIFICHE del DECRETO SVILUPPO

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

L'art. 7, comma 2, lett. da dd) a gg), D.L. 13.5.2011, n. 70 (cd. decreto «sviluppo») ripropone ancora una volta la riapertura dei termini per poter rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni posseduti all'1.7.2011, non in regime di impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché da enti non commerciali.

RIVALUTAZIONE di TERRENI e PARTE CIPAZIONI - DECRETO «SVILUPPO»:

L'art. 7, co. 2, lett. da dd) a gg), D.L. 13.5.2011, n. 70 (decreto «sviluppo») offre un'ulteriore possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni posseduti all'1.7.2011.

Ne consegue che sulla base della nuova disposizione, si potranno affrancare, fino al 30.6.2012, i terreni e le partecipazioni posseduti alla data dell'1.7.2011, pagando il 4% del valore del terreno ovvero il 4% per le partecipazioni che risultano qualificate ed il 2% per quelle che non risultano qualificate alla data dell'1.7.2011, in base ad un'apposita perizia da effettuarsi entro il 30.6.2012.

Si ricorda che la rivalutazione in esame è stata oggetto di numerose proroghe e riaperture (l'ultima in base all'art. 2, co. 229, L. 23.12.2009, n. 191, che aveva fissato la data di riferimento della rivalutazione all'1.1.2010).

Di seguito vengono riassunti l'ambito soggettivo, oggettivo nonché le modalità da seguire per l'affrancamento, commentando le soluzioni normative che hanno posto rimedio ad alcuni problemi insiti nell'impianto normativo che finora ha disciplinato l'agevolazione (come la possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata per una precedente rideterminazione del valore dei terreni e partecipazioni).

RIVALUTAZIONE TERRENI - AMBITO OGGETTIVO e SOGGETTIVO:

Possono essere oggetto di rivalutazione i seguenti beni:

- terreni lottizzati o terreni sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- terreni agricoli;

posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi all'1.7.2011 e non rientranti nell'esercizio di imprese commerciali da parte dei seguenti contribuenti:

- persone fisiche;
- enti non commerciali;
- società semplici e i soggetti ad essi equiparati.

N.B.: si rileva che è possibile rivalutare i terreni posseduti in regime di comunione pro indiviso anche solamente da parte di alcuni dei comproprietari.

RIVALUTAZIONE delle PARTE CIPAZIONI - AMBITO OGGETTIVO e SOGGETTIVO:

La rideterminazione del prezzo di acquisto è ammessa solo per i titoli, le quote e i diritti non negoziati sui mercati regolamentati posseduti a titolo di proprietà e usufrutto all'1.7.2011 da coloro che possiedono partecipazioni idonee a produrre redditi diversi, ossia:

- persone fisiche, purché la partecipazione non sia posseduta nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni o in relazione alla qualità di lavoratore dipendente;
- società semplici e i soggetti ad essi equiparati;
- enti non commerciali;

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

●● soggetti non residenti per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Sono esclusi i soggetti per i quali le plusvalenze non sono imponibili, per effetto di apposite previsioni contenute in convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito.

Non rientrano tra i soggetti destinatari della norma:

- i possessori di partecipazioni nell'ambito di imprese commerciali;
- i soggetti, diversi dalle persone fisiche, privi di personalità tributaria (ad esempio, Stato, Regioni, Province, Comuni e altri soggetti di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 22.12.1986, n. 917)

POSSESSO delle PARTE CIPAZIONI e dei TERRENI

All'1.7.2011, ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.L. 24.12.2002, n. 282, conv. con modif. dalla L. 21.2.2003, n. 27, come modificato da ultimo dall'art. 7, co. 2, lett. dd), D.L. 70/2011, i contribuenti devono essere possessori delle partecipazioni o dei terreni alla data dell'1.7.2011.

In caso di acquisti di partecipazioni/terreni per effetto di donazioni o successioni intervenute dopo l'1.7.2011, si ritiene che gli eredi e i donatari non possano essere considerati «possessori» delle partecipazioni a tale data.

Vi possono essere le seguenti eccezioni:

- decesso: per le partecipazioni nel caso in cui un contribuente, prima del decesso, abbia conferito mandato con rappresentanza avente per oggetto l'incarico per la predisposizione della perizia, la rivalutazione produce effetti anche fiscali. Pertanto, gli eredi possono assumere il valore rideterminato come prezzo di acquisto per la determinazione della plusvalenza (C.M. 9.5.2003, n. 27/E);
- decesso dell'usufruttuario: nel caso di decesso dell'usufruttuario dopo l'1.7.2011, il proprietario può procedere alla rivalutazione soltanto della nuda proprietà, senza poter fruire della rivalutazione operata dall'usufruttuario (C.M. 12.3.2010, n. 12/E);
- recesso: non è possibile utilizzare il valore rivalutato della partecipazione nel caso in cui la società provveda alla liquidazione della quota al socio (recesso tipico).

MODALITÀ - TERMINI:

Ai fini di effettuare la rivalutazione è necessario:

●● redigere e giurare una perizia di stima entro il 30.6.2012 che attribuisca il valore del terreno o della partecipazione all'1.7.2011;

●● versare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 4% sul valore periziato dei terreni e delle partecipazioni qualificate e del 2% sul valore delle partecipazioni:

-- non qualificate;

-- in enti non commerciali residenti, qualunque sia la percentuale di partecipazione in tali enti.

In particolare, il valore delle partecipazioni alla data del 1.7.2011 è determinato sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto della società, ente o associazione partecipata, calcolato sulla base di una perizia giurata di stima riferita all'intero patrimonio sociale (C.M. 4.8.2004, n. 35/E - si ricorda che è possibile effettuare una rivalutazione anche solo parziale della partecipazione).

La perizia per l'affrancamento:

●● delle partecipazioni può essere redatta e giurata anche successivamente alla cessione delle partecipazioni stesse, purché entro il 30.6.2012. La predisposizione della perizia e del relativo giuramento deve essere effettuata prima della vendita delle partecipazioni solo nel caso in cui il contribuente opti per il regime del risparmio amministrato o del risparmio gestito;

●● dei terreni deve essere redatta e giurata prima di procedere alla vendita dei terreni interessati. In pratica vi è l'impossibilità di rivalutare i terreni già ceduti al momento del giuramento della perizia di stima, in considerazione del fatto che nell'atto di cessione deve essere riportato il valore indicato nella perizia. Il

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

pagamento dell'imposta sostitutiva può anche essere successivo alla cessione, purché entro la data del 30.6.2012 (C.M. 1.2.2002, n. 15/E).

La perizia deve essere conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dall'Amministrazione finanziaria.

La rivalutazione in oggetto si intende perfezionata, a tutti gli effetti, con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva, ovvero con il pagamento della prima rata entro il termine del 30.6.2012. Pertanto:

- se il versamento avviene successivamente a tale data, la rivalutazione non produce effetti;
- nel caso in cui sia stata pagata la prima rata entro il termine del 30.6.2012, ma sia stato omissso il versamento delle rate successive, queste ultime vengono iscritte a ruolo. In tale caso è possibile sanare l'omesso versamento utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso (C.M. 35/E/2004).

PAGAMENTO dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA - TERMINI:

I soggetti che intendo procedere alla rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola devono versare l'imposta sostitutiva con Mod. F24 in un'unica soluzione entro il 30.6.2012, ovvero con possibilità di rateizzazione di 3 rate annuali di pari importo (maggiorate degli interessi del 3%) scadenti il:

- 30.6.2012;
- 30.6.2013 + interessi 3% annuo calcolati dal 30.6.2012;
- 30.6.2014 + interessi 3% annuo calcolati dal 30.6.2012.

Anche le ricevute di pagamento, così come la perizia giurata di stima, devono essere conservate dal contribuente per essere eventualmente esibite o trasmesse su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi della C.M. 6.11.2002, n. 81/E in caso di comproprietà, il versamento deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota.

N.B.: l'imposta sostitutiva dovuta può essere compensata nel modello F24 utilizzando gli eventuali crediti disponibili (Irpef, Iva, ecc.).

CODICI TRIBUTO:

Ai fini del versamento con il Mod. F24 si ritiene debbano essere indicati, come precisato dalla R.M. 10.4.2008, n. 144/E, i seguenti codici tributo:

- 8055 - «Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati»,
- 8056 - «Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la determinazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola».

I codici tributo devono essere riportati nella sezione «Erario» del Mod. F24, indicando quale «anno di riferimento» l'anno di possesso dei beni per i quali si opera la rivalutazione, ossia «2011».

RIMBORSO o COMPENSAZIONE dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA :

Ai sensi della C.M. 9.5.2003, n. 27/E se il contribuente che si è avvalso della possibilità di rivalutare partecipazioni e terreni usufruendo delle precedenti rivalutazioni decide di effettuare una nuova rivalutazione, con riferimento all'1.7.2011:

- deve far redigere e giurare una nuova perizia di stima entro il 30.6.2012;
- versare l'imposta sostitutiva con riferimento al nuovo valore periziato riferito alla data del 1.7.2011.

Se lo stesso contribuente aveva scelto il pagamento rateale, non deve procedere la pagamento delle rate residue.

Relativamente all'imposta sostitutiva già versata in una precedente rideterminazione del valore dei terreni e partecipazioni, l'art. 7, co. 2, lett. ee) e ff), D.L. 70/2011 consente al contribuente la possibilità di scegliere tra due alternative:

- compensazione: il contribuente può utilizzare in compensazione l'imposta sostitutiva già versata in occasione delle precedenti rivalutazioni. In pratica i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

valori di acquisto di partecipazioni o dei valori di acquisto di terreni, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, saranno individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.

Alcune perplessità nell'applicazione di tale disciplina si possono riscontare nel caso in cui il contribuente possieda un'area oppure una partecipazione già affrancata a un valore superiore rispetto a quello realizzabile attualmente sul mercato. In tale situazione, scomputando dalla nuova imposta sostitutiva quanto versato in precedenza, il contribuente non sarebbe tenuto ad effettuare alcun ulteriore versamento. Al riguardo si è in attesa di chiarimenti ministeriali;

●● rimborso: il contribuente può chiedere rimborso ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 29.9.1973, n. 602 - (entro 48 mesi dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rivalutazione effettuata - art. 7, co. 2, lett. ff), D.L. 70/2011) dell'imposta sostitutiva già pagata in precedenti rivalutazioni. In tale caso il contribuente che provveda ad effettuare una nuova rivalutazione è tenuto al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta (R.M. 10.6.2008, n. 236/E). Si ricorda che l'imposta chiesta a rimborso non può essere superiore a quanto dovuto a titolo di imposta sostitutiva per una nuova rivalutazione. Il D.L. 70/2011 precisa che le disposizioni relative al rimborso si applicano anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del decreto (14.5.2011). Nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulti essere scaduto, la stessa potrà essere effettuata entro il termine di 12 mesi a decorrere dalla medesima data.

DETERMINAZIONE delle SUCCESSIVE PLUSVALENZE e MINUSVALENZE :

Ai sensi dell'art. 5, co. 1, L. 448/2001, il valore rideterminato è fiscalmente riconosciuto solo se il possessore pone in essere operazioni per effetto delle quali si determinino plusvalenze o minusvalenze ai sensi dell'art. 67, D.P.R. 917/1986: si tratta in sostanza delle cessioni a titolo oneroso.

Sono considerate cessioni a titolo oneroso le compravendite e le permutate, nonché, per effetto dell'equiparazione stabilita dall'art. 9, co. 5, D.P.R. 917/1986, gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e i conferimenti in società.

$$\begin{aligned} \text{Plusvalenza} &= \\ &\text{Valore di vendita} - \\ &\text{valore della perizia all'1.7.2011} - \\ &\text{costo delle perizia rimasto a carico del contribuente} \end{aligned}$$

L'art. 5, co. 6, L. 448/2001 stabilisce che l'assunzione del valore, quale rideterminato in base al valore periziato, non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dell'art. 68, D.P.R. 917/1986.

A commento di tale disposizione la C.M. 12/E/2002 chiarisce che il confronto tra il corrispettivo di vendita ed il valore della perizia non può dare luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it