

Sul possesso di terreni e partecipazioni sociali nuova proroga per la rivalutazione dei valori

Roberto Chiumiento
Guida Normativa, "Il Sole-24 Ore"
del 17.01.2005

Il legislatore con i commi 376 e 428 interviene nuovamente in tema di affrancamento dei valori fiscalmente riconosciuti, riguardanti partecipazioni sociali (qualificate e non qualificate) non negoziate in mercati regolamentati e terreni edificabili e con destinazione agricola, consentendo anche, a determinate condizioni, una sorta di "sanatoria" per coloro che non avessero ancora provveduto a far redigere la perizia giurata attestante i nuovi valori.

LA RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

La riapertura dei termini (comma 376) - Con il primo dei due commi in esame la Finanziaria 2005 riapre i termini per procedere alla rivalutazione, mediante perizia giurata, dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2003. Com'è noto la possibilità dell'affrancamento del valore iniziale dei predetti beni è stata introdotta, inizialmente dagli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 (concernenti, rispettivamente, le partecipazioni e i terreni) e successivamente è stata oggetto di numerose proroghe e modifiche nella sua disciplina.

LA PRECEDENTE PROROGA

Il D.L. 355/2003 - Prima di questa ulteriore proroga, la materia era stata da ultimo novellata dall'articolo 6-bis del D.L. 355/2003, convertito dalla legge 27

IL COMMA 376 DELLA LEGGE FINANZIARIA RIAPRE I TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE MEDIANTE PERIZIA GIURATA DEI VALORI D'ACQUISTO DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI POSSEDUTI ALLA DATA DEL 1° LUGLIO 2003

febbraio 2004 n. 47, il quale aveva consentito una nuova rideterminazione del valore d'acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2003, con il pagamento dell'imposta sostitutiva e il giuramento della perizia entro il 30 settembre 2004. Oggi, fermo restando la data relativa al possesso delle partecipazioni sociali e dei terreni, che resta il 1° luglio 2003, la scadenza del 30 settembre è portata al 30 giugno 2005. In questo modo i soggetti interessati alla rivalutazione potranno versare l'intero importo dell'imposta sostitutiva, o la prima delle possibili rate, provvedendo anche all'asseverazione della perizia, mediante il giu-

ramento del professionista, entro quest'ultima data.

Si ricorda che la rivalutazione in questione riguarda i contribuenti assoggettati a Ire, che potrebbero realizzare una plusvalenza (qualificata come reddito diverso dall'articolo 67 del Tuir) derivante dalla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni sociali o dei terreni.

NON CAMBIANO LE ALIQUOTE DELLA SOSTITUTIVA

Si tratta solo di una riapertura dei termini - Optando per la rivalutazione il contribuente potrà assumere quale costo o valore iniziale del bene quello indicato nella perizia giurata che diventa, quindi, il costo o il valore fiscalmente rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza, con la concreta possibilità di ridurre la base imponibile assoggettata a imposta. Non mutano, invece, le aliquote per il versamento dell'imposta sostitutiva, dovuta e, quindi, il carico fiscale dell'affrancamento perché, come descritto, l'intervento del Legislatore è di fatto una mera riapertura dei termini. Pertanto l'imposta rimane dovuta nella misura del 4% per i terreni, le aree e le partecipazioni qualificate e nella misura del 2% per le partecipazioni non qualificate e tali aliquote sono applicate al valore risultante dalla perizia. È confermata, inoltre, la possibilità di optare per la rateizzazione dell'imposta fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo con una maggiorazione a

titolo di interessi (3% annuo) da applicare sull'importo delle rate successive alla prima e da versarsi contestualmente all'imposta.

ASSEVERAZIONE

ENTRO IL 31 MARZO 2005

Versamento effettuato entro il 30 settembre 2004 (comma 428) - L'uniformità delle regole sopra descritte è derogata dalla disposizione del comma 428 della Finanziaria 2005, il quale prevede che, qualora sia stata comunemente versata l'imposta entro il 30 settembre 2004, i soli termini previsti per la redazione e il giuramento delle perizie sono prorogati alla data del 31 marzo 2005. Con questa disposizione, pertanto, si introduce un'eccezione al principio secondo il quale la redazione e il giuramento della perizia (che individua il nuovo valore rideterminato, sul quale va calcolata e versata l'imposta) debba avvenire precedentemente o, al limite, contestualmente al versamento dell'imposta. Pertanto per coloro che fossero stati in grado di versare tempestivamente l'imposta dovuta negli ordinari termini (30 settembre 2004) in vigore precedentemente l'ultima proroga, disposta con l'attuale Finanziaria, è consentito di formalizzare la perizia, comprensiva dell'asseverazione del professionista entro il termine del prossimo 31 marzo 2005.

LA PERIZIA GIURATA

Aumenta il numero dei soggetti legittimati a eseguire l'operazione (comma 428) - Infine, in tema di legittimazione alla redazione della perizia, lo stesso comma 428 precisa che oggi possono essere ricompresi, tra i soggetti abilitati a tale attività, anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934 n. 2011. Precedentemente i soggetti abilitati erano esclusivamente gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili, per quel che concerne le partecipazioni sociali e gli iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili per i terreni e le aree fabbricabili. Si ri-

LA SANATORIA INTRODotta DALLA FINANZIARIA 2005

Articolo 2, comma 2, del DL. 24 dicembre 2002 n. 282

	Testo previgente	Testo modificato
Data del possesso di partecipazioni sociali e terreni	1° luglio 2003	1° luglio 2003
Scadenza dei termini di redazione della perizia giurata	30 settembre 2004	30 giugno 2005
Scadenza del pagamento dell'imposta sostitutiva	30 settembre 2004	30 giugno 2005

corda che il professionista che ha redatto la perizia giurata è assoggettato alle responsabilità sancite dall'articolo 64 del Codice di procedura civile e possono essere comminate allo stesso le

sanzioni previste dalle vigenti disposizioni, compresa la sospensione dall'albo di categoria, nell'ipotesi, ad esempio, di perizia non conforme al vero (si veda l'articolo 373 del Codice penale).

I CHIARIMENTI SULLA RIVALUTAZIONE

Duilio Liburdi da "ItaliaOggi" del 10.1.2005

Circolare n. 9 del 30.1.2002	<i>Fra i terreni che possono formare oggetto di rideterminazione del costo o del valore vi sono sia i terreni agricoli che quelli che non possono essere definiti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbe edificabili non sono ancora stati approvati.</i>
Circolare n. 15 dell'1.1.2002	<i>Se sono mutate le condizioni, il contribuente può decidere di non avvalersi del costo come rideterminato nella perizia di stima quando, dunque, siano sopravvenute delle circostanze che lo rendano non più attuale. Importante chiarimento riguarda l'ipotesi del venditore che intende discostarsi dal valore di perizia. Intanto il valore peritato deve essere comunque indicato in atto. Inoltre, è stato chiarito che ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi di imposta e per il calcolo della plusvalenze deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno secondo gli ordinari criteri previsti dall'allora articolo 82 e oggi 68 del Tuir.</i>
Circolare n. 81 del 6.11.2002	<i>In questo documento di prassi viene chiarito che:</i> <ul style="list-style-type: none"> • nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicata un valore inferiore a quello rivalutato, tornano applicabili le regole ordinarie di determinazione della plusvalenze di cessione e non si deve tenere conto di quanto rideterminato con la perizia di stima; • il valore rideterminato dei terreni costituisce valore iniziale anche nel caso di determinazione delle plusvalenze da esproprio. In ogni caso, il pagamento dell'imposta sostitutiva non esonera l'ente erogante dall'applicazione della ritenuta del 20% a titolo di imposta sulla indennità di esproprio; • nella perizia giurata il terreno stimato deve essere individuato con esattezza in modo tale che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata e il valore indicato in perizia.
Circolare n. 27 del 9.5.2003	<i>Il consolidamento del diritto di usufrutto con la nuda proprietà non retroagisce alla data di acquisizione della nuda proprietà. Quindi, se il consolidamento si è verificato dopo il 1° gennaio 2003 ovvero dopo il 1° luglio 2003, il requisito soggettivo del possesso, ai fini della rideterminazione, dei relativi valori deve ritenersi integrato solo con riferimento al diritto limitato.</i>

LE INDICAZIONI SULLA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI

Dulio Liburdi da "ItaliaOggi" del 10.1.2005

<p>Circolare n. 12 del 31.1.2002</p>	<p>Nel primo documento di prassi viene illustrato l'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo delle disposizioni in materia di rideterminazione del costo delle partecipazioni precisando che le stesse sono finalizzate, esclusivamente, alla determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 81 del Tuir (dal 1° gennaio 2004 articolo 67 del Tuir). Pertanto, in considerazione del fatto che la rivalutazione si effettua per la determinazione di redditi diversi, possono accedere alla procedura di rideterminazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • persone fisiche per le operazioni non rientranti nell'ambito di attività commerciali; società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir; • soggetti non residenti per le plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni. <p>Nessuna preclusione opera con riferimento al sistema di tassazione del capital gain scelto dal contribuente: possono dunque accedere alla rivalutazione i contribuenti che utilizzano il sistema dichiarativo ovvero il sistema di risparmio amministrato (articolo 6 dlgs 461 del 1997) ovvero il sistema di risparmio gestito (articolo 7 dlgs 461 del 1997).</p> <p>La circolare precisa inoltre che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • coloro che hanno ricevuto in successione o donazione partecipazioni dopo la data del 1° gennaio 2002 non possono rivalutare in quanto non sono i possessori delle stesse alla predetta data, condizione questa espressamente prevista dalla norma; in caso di possesso di partecipazione qualificata è consentito procedere alla rivalutazione limitatamente ad una parte della stessa che rappresenta una partecipazione non qualificata. È comunque dovuta l'imposta sostitutiva del 4 per cento sulla parte di partecipazione il cui costo o valore è stato rideterminato. Deve essere utilizzato il criterio Lifo nel caso in cui si proceda a rideterminazione parziale; • ai fini della rideterminazione del costo o del valore non è possibile utilizzare il criterio relativo al valore della frazione del patrimonio netto contabile; • il costo rideterminato con la perizia non può essere utilizzato ai fini della determinazione dei redditi di capitale come nel caso di proventi percepiti per effetto del recesso del socio o di liquidazione della società; • la partecipazione oggetto di rivalutazione si considera acquisita in data 1° gennaio 2002; • la rideterminazione del costo o del valore non consente il determinarsi di minusvalenze fiscalmente rilevanti né in sede di perizia né in sede di successiva cessione delle partecipazioni medesime. In sostanza, se il contribuente vende la partecipazione oggetto di rivalutazione, l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione non può essere utilizzata per ridurre le plusvalenze derivanti da altre cessioni.
<p>Circolare n. 47 del 5.6.2002</p>	<p>La circolare precisa che se il contribuente si avvale dei sistemi di cui agli articoli 6 e 7 del dlgs 461/97, la comunicazione del nuovo valore delle partecipazioni deve essere effettuato prima della cessione. Nell'ipotesi in cui il sistema adottato dal contribuente sia il dichiarativo, la cessione della partecipazione può anche precedere la redazione della perizia ed il pagamento dell'imposta sostitutiva in quanto la determinazione del capital gain avviene esclusivamente in sede di redazione del modello Unico relativo al periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione.</p>
<p>Circolare n. 81 del 6.11.2002</p>	<p>Nel documento di prassi si precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in relazione alle valutazioni effettuate ai fini della rideterminazione del costo o del valore delle partecipazioni si rende applicabile l'articolo 37 bis del dpr 600 del 1973; • nell'ipotesi di cessione successiva alla rideterminazione, si considerano cedute per prime le partecipazioni rivalutate; • l'imposta complessivamente dovuta può essere corrisposta anche con un versamento cumulativo. È però necessario che tale versamento sia riconducibile a ciascun valore delle partecipazioni o quote oggetto di perizia.
<p>Circolare n. 27 del 9.5.2003</p>	<p>La nuova circolare dell'amministrazione finanziaria precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le rivalutazioni effettuate dal contribuente devono essere evidenziate nel modello Unico nel quadro RT dello stesso. L'indicazione in dichiarazione è un adempimento non espressamente previsto dalla legge che prevede esclusivamente l'obbligo di conservazione della relativa documentazione; • in relazione al fatto che le nuove disposizioni di legge consentivano la rideterminazione del costo delle Partecipazioni alla data del 1° gennaio 2003, il contribuente che aveva proceduto alla rivalutazione alla data del 1° gennaio 2002 ed intendeva procedere ad una nuova perizia, poteva non versare eventuali rate successive e chiedere il rimborso di quanto già versato come prima rata o come pagamento integrale dell'imposta sostitutiva; • nell'ipotesi in cui il de cuius, possessore delle partecipazioni alla data indicata dalle diverse disposizioni normative, avesse provveduto a conferire mandato con rappresentanza per il compimento di tutti gli atti necessari per la rideterminazione del costo delle partecipazioni, l'espletamento dell'incarico ed il conseguente versamento dell'imposta sostitutiva dopo il decesso produce effetto anche ai fini fiscali a favore degli eredi; • in considerazione del fatto che ai fini della rideterminazione del costo delle partecipazioni era possibile rideterminare anche il valore della nuda proprietà o dell'usufrutto, la circolare dell'Agenzia delle entrate chiarisce che il consolidamento del diritto di usufrutto non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà. Quindi, se il consolidamento si verifica dopo il 1° gennaio 2002 ovvero il 1° gennaio 2003 ovvero il 1° luglio 2003, potrà formare oggetto di rivalutazione la sola nuda proprietà.
<p>Circolare n. 35 del 4.8.2004</p>	<p>L'ultimo documento di prassi dell'agenzia delle entrate ribadisce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il nuovo valore della partecipazione come rideterminato non può essere assunto ai fini della determinazione dei redditi di capitale e l'imposta sostitutiva versata non può essere restituita. È questo un aspetto importante alla luce della riforma Ires. Infatti nell'ipotesi di cui il socio dovesse decidere di esercitare il recesso e viene liquidato dalla società, l'amministrazione finanziaria con la circolare n. 26 del 2004 ha chiarito che l'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituisce reddito di capitale e, dunque, a questi fini, il costo della partecipazione rideterminato non può essere utilizzato. Potrebbe essere invece utilizzato se il socio cedesse agli altri soci la propria partecipazione in quanto in questi casi si determina capital gain; • il versamento dell'imposta sostitutiva oltre il termine non consente di rendere operante la rideterminazione effettuata ma il pagamento tardivo delle rate successive alla prima è suscettibile di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del dlgs 472/97. Nel caso in cui non si attivi il ravvedimento operoso sarà l'amministrazione finanziaria a procedere alla iscrizione a ruolo delle somme dovute; • nell'ipotesi di partecipazioni ricevute in donazione, si deve tenere conto delle disposizioni anti elusive di cui all'articolo 16 della legge 383 del 2001.