

LA RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI

*La Legge di stabilità per il 2014 riammette la possibilità
di rivalutare terreni e partecipazioni*

1. PREMESSA

L'art. 1, commi 156 e 157 della legge n. 147 del 27 dicembre 2013 (d'ora in avanti Legge di stabilità 2014) pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 87 a G.U. n. 302 del 27 dicembre 2013 ha riaperto il termine per effettuare la rideterminazione del costo di acquisto dei **terreni edificabili e con destinazione agricola** e delle **partecipazioni non quotate nei mercati regolamentati**.

2. OBIETTIVO DELLA RIVALUTAZIONE

La disposizione in commento rappresenta, per i contribuenti, un'opportunità che permette di ottenere un significativo vantaggio di carattere fiscale: la rideterminazione del costo di acquisto dei terreni e delle partecipazioni, consente l'emersione di una **minore plusvalenza** al momento della successiva cessione.

Tale opportunità può risultare interessante anche per coloro che, già in passato, si sono avvalsi della rivalutazione in base alle previgenti disposizioni, **qualora il valore della partecipazione o del terreno sia ulteriormente incrementato rispetto a quanto già precedentemente rivalutato**.

Si ricorda che l'ultima riapertura dei termini è avvenuta con l'art. 1, comma 473 della legge n. 228 del 24 dicembre 2012.

3. LE DIVERSE NORME SULLE RIVALUTAZIONI SUSSEGUITESI NEL TEMPO

Dopo la sua introduzione, avvenuta lo ricordiamo con la Legge n. 448/2001, la rivalutazione in commento è stata riproposta numerose volte.

Di seguito si elenca il percorso normativo che ha interessato l'istituto in commento:

PERIODO DI RIFERIMENTO DEL POSSESSO DELLE PARTECIPAZIONI	NORMA	DATA DELLA PERIZIA	DATA DEL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA
1° gennaio 2002	Artt. 5 e 7 della L. n. 448 del 28.12.2001	30 settembre 2002	30 settembre 2002
1° gennaio 2002	Art. 4, co. 3, del D.L. 24.09.2002, n. 209, convertito dalla L. n. 265/2002	16 dicembre 2002	16 maggio 2003
1° gennaio 2003	Art. 2, comma 2, del D.L. 24.12.2002, n. 282, convertito dalla legge n. 27/2003	16 marzo 2004	16 marzo 2004
1° luglio 2003	Art. 6 bis del D.L. n. 355/2003	16 marzo 2004	30 settembre 2004
1° luglio 2003	Art. 1, co. 376 Legge n. 311 del 2004	30 giugno 2005	30 giugno 2005
1° gennaio 2005	D.L. 203 del 2005 art 11 quaterdecies	30 giugno 2006	30 giugno 2006
1° gennaio 2008	Art. 1, co. 91, Legge n. 244 del 24 dicembre 2007	30 giugno 2008	30 giugno 2008
1° gennaio 2010	Art. 2, co. 229, Legge n. 191 del 23 dicembre 2009	2 novembre 2010	2 novembre 2010
1° luglio 2011	Art. 7, co. 2, lett da dd) a gg), D.L. n. 70 del 12 maggio 2011	30 giugno 2012	30 giugno 2012
1° gennaio 2013	Art. 1, comma 473, Legge n. 228/2012	30 giugno 2013	30 giugno 2013
1° gennaio 2014	Art. 1, commi 156-157, Legge n. 147/2013	30 giugno 2014	30 giugno 2014

La riapertura dei termini prevista dai predetti commi 156-157 dell'articolo 1 della legge n. 147/2013 dispone:

Articolo 1, commi 156 e 157

156. Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

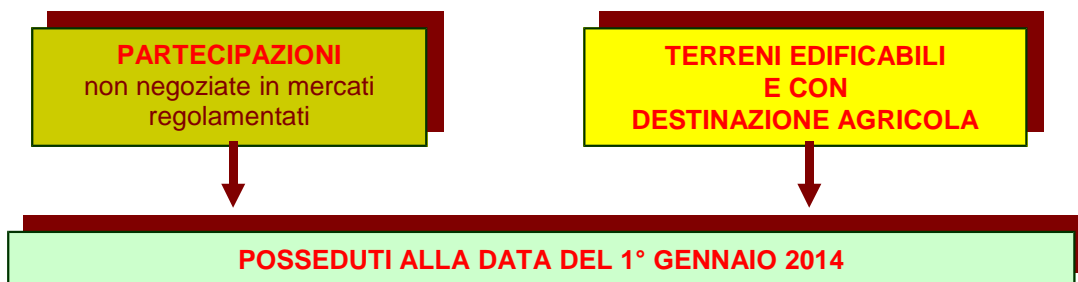
- a) al primo periodo, le parole: «1° gennaio 2013» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2014»;
- b) al secondo periodo, le parole: «30 giugno 2013» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2014»;
- c) al terzo periodo, le parole: «30 giugno 2013» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2014».

157. Le maggiori entrate di cui al comma 156, pari a 200 milioni di euro per l'anno 2014 e a 100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2015 e 2016, confluiscono nel Fondo per interventi strutturali di politica economica di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307.

L'Agenzia delle entrate, inoltre, fin dalla introduzione dell'agevolazione, ha emanato numerose circolari a commento delle norme che si sono succedute nel tempo chiarendo molti aspetti; le indicazioni fornite in passato sul tema, quindi, sono da considerarsi valide anche in relazione a quest'ultima riedizione dell'istituto.

4. L'AGEVOLAZIONE IN BREVE

La legge di stabilità 2014, ha riproposto la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore di:



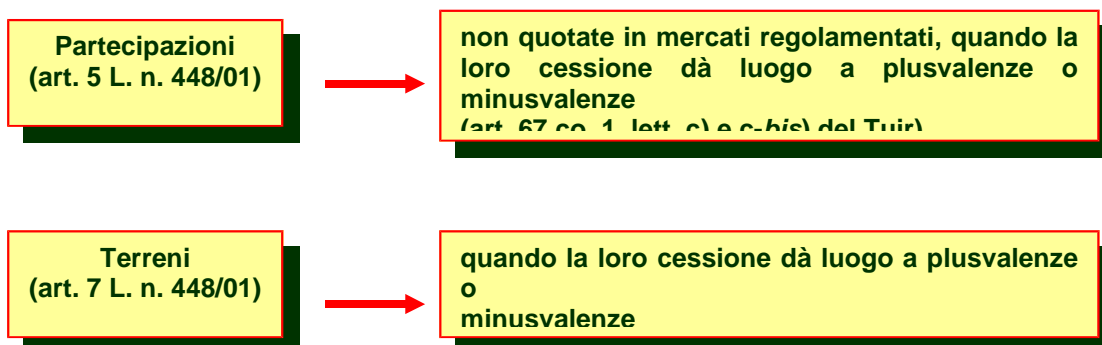
In sostanza è consentito il riallineamento del valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni al valore di mercato al fine di attenuare, o azzerare, il carico impositivo nell'ipotesi di una loro successiva rivendita.

Per effetto del meccanismo particolarmente semplice e della possibilità di pagare in maniera rateizzata l'imposta sostitutiva, l'istituto in commento, fin dalla sua introduzione, è risultato di grande interesse:

- sia per quei contribuenti che nel breve medio periodo intendono vendere la propria partecipazione o terreno;
- sia per coloro che intendono riallineare il valore delle proprie azioni o quote o dei terreni al valore reale, a prescindere da un'imminente cessione.

5. BENI OGGETTO DI RIVALUTAZIONE

L'agevolazione consente la possibilità di rivalutare i beni di seguito indicati:



6. RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DI ACQUISTO DI PARTECIPAZIONI NON NEGOZIATE IN MERCATI REGOLAMENTATI

La rivalutazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, possedute al 1° gennaio 2014, permette di rideterminare il costo fiscalmente riconosciuto ai fini del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze (cd. capital gains) di cui all'art. 67, comma 1, lett. c), e c-bis) del testo unico delle imposte sui redditi.

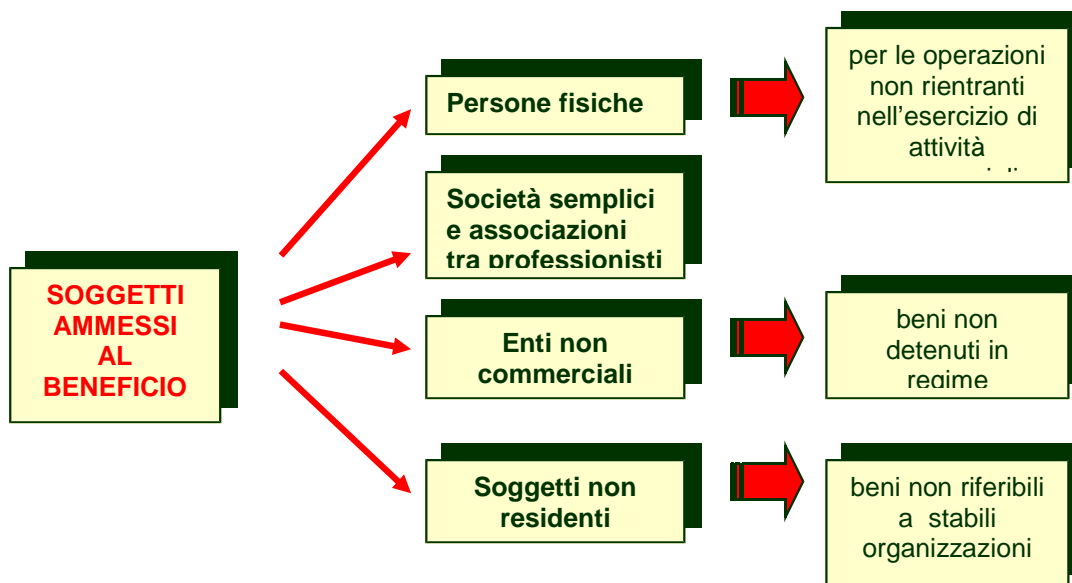
L'art. 5 della Legge n. 448/2001, al comma 1, prevede che:

*“agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. c) e c-bis) del T.U.I.R., per i titoli, le quote e i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002 (leggasi ora 1° gennaio 2014), può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione di patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima,..... a condizione che il predetto **valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi...**”.*

Ambito soggettivo di applicazione

La norma si rivolge a coloro che detengono, **al 1° gennaio 2014**, partecipazioni produttive di redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67 del D.P.R. n. 917/86 indipendentemente dal fatto che la partecipazione sia **qualificata** - art. 67, comma 1, lett. c) del Tuir - ovvero **non qualificata** - art. 67, comma 1, lett. c-bis) del Tuir.

Le predette partecipazioni devono essere detenute dai soggetti di seguito indicati i quali realizzeranno redditi diversi da una loro eventuale cessione:



In occasione della disposizione originaria della rivalutazione, la circolare n. 12/E/2002, al punto 3, ha precisato che al fine di determinare l'aliquota applicabile occorre far riferimento **all'entità della partecipazione posseduta alla data del 1° gennaio 2002** (con la riapertura dei termini prevista dalla legge di stabilità per il 2014 il nuovo termine è il 1° gennaio 2014), **senza tener conto delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti**.

In altri termini la norma richiede la verifica del possesso qualificato o non qualificato ad una data prestabilita senza tener conto di eventuali cessioni intervenute nei dodici mesi antecedenti.

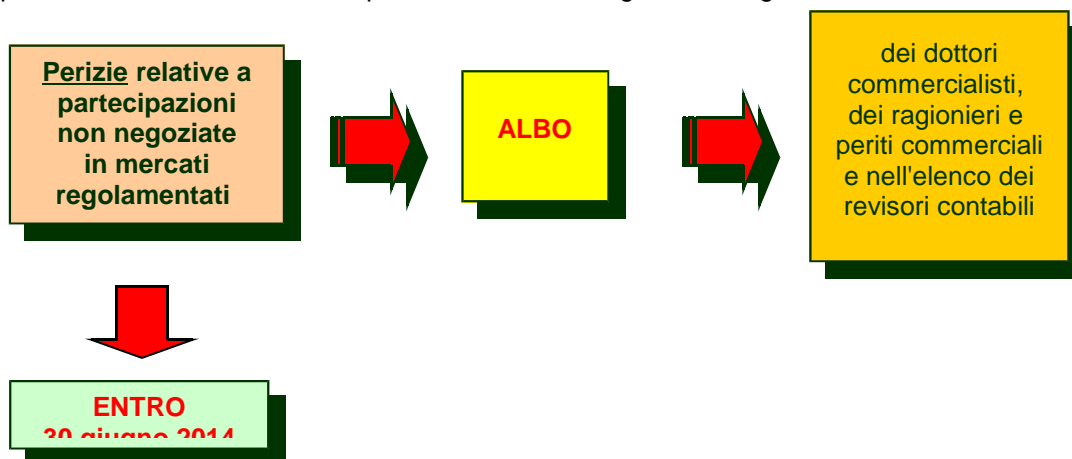
Adempimenti per beneficiare della rivalutazione

Al fine di beneficiare della rivalutazione, i contribuenti devono assolvere ai seguenti obblighi:

1. redazione di una perizia da parte di un professionista abilitato entro il 30 giugno 2014;
2. versamento di una imposta sostitutiva.

Perizia di stima

La perizia deve essere redatta da professionisti iscritti agli albi di seguito indicati.



La Finanziaria 2005, all'articolo 1, comma 428, ha disposto che le perizie di stima possono essere redatte, oltre che dai professionisti sopra indicati anche dai **periti iscritti alla CCIAA** di cui al Regio Decreto, n. 2011/34.

Inizialmente (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12 del 31 gennaio 2002, paragrafo 3) era stato previsto che la redazione della perizia ed il suo giuramento dovevano essere necessariamente effettuati **entro la data di versamento dell'imposta sostitutiva, e comunque prima dell'eventuale cessione della relativa partecipazione.**

Successivamente (circolare n. 47 del 5 giugno 2002), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, tranne i casi di ricorso ad un intermediario abilitato disciplinati dal comma 7 dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001, non vi è l'obbligo di redazione della perizia prima di una eventuale cessione delle quote fermo restando, in tutti i modi, che il termine ultimo per la redazione della stessa coincide con quello per il versamento dell'imposta sostitutiva.

Nel caso in cui il contribuente ricorra all'utilizzo di un intermediario abilitato al fine del pagamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo n. 467/1997, il valore da prendere come riferimento per il calcolo delle plusvalenze sarà, anche in questo caso, il valore rideterminato anziché il costo di acquisto tuttavia, alla luce della circolare 47/E/2002, il contribuente, prima della cessione delle quote è obbligato a consegnare all'intermediario copia della perizia giurata di stima.

AGENZIA ENTRATE - NOTA DEL 9 MARZO 2006, PROT. 2006/31889

L'Agenzia delle entrate, ha chiarito che **la suddetta precisazione era volta a concedere la possibilità al contribuente di poter predisporre la perizia entro il termine ultimo previsto dalla norma.** Ciò in quanto i contribuenti che indicano i redditi diversi di natura finanziaria nella propria dichiarazione dei redditi non necessitano all'atto della cessione della partecipazione del valore di acquisto della stessa, poiché determinano la plusvalenza o minusvalenza soltanto in un momento successivo, cioè in sede di presentazione della dichiarazione. L'Agenzia non ha quindi voluto escludere la possibilità, **per il contribuente che non intende rideterminare il valore di una partecipazione o di una quota di essa, che ha già ceduto alla data di redazione della perizia, di poter rideterminare esclusivamente il valore della partecipazione o di una parte di essa ancora in suo possesso a tale data.**

In Unico le rivalutazioni già operate

Si ricorda che in passato le rivalutazioni delle partecipazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001, sono state indicate nel modello di dichiarazione UNICO - Persone Fisiche. Si riporta il quadro relativo a UNICO 2014 – PF – nel quale vanno indicate le rivalutazioni effettuate, in base alla precedente riapertura dei termini, in relazione alle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2013 per le quali il valore di acquisto è stato rideterminato entro il 30 giugno 2013 ai sensi dell'art. 2 del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 e successive modificazioni.

Unico 2014 - PF - quadro RT, righe da RT105 a RT106

Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni		Valore della partecipazione	Aliquota	Imposta dovuta	Imposta versata	Imposta da versare	Rateizzazione	Versamento cumulativo
RT105	1	2	3	4	5	6	7	
		,00		,00	,00	,00		
RT106		,00		,00	,00	,00		

Per la compilazione del rigo, in particolare, al contribuente è richiesto di indicare le seguenti informazioni:

- nella **colonna 1**, il valore rivalutato risultante dalla perizia giurata di stima;
- nella **colonna 2**, l'aliquota del 4% per le partecipazioni qualificate, ovvero del 2% per le partecipazioni non qualificate;
- nella **colonna 3**, l'imposta sostitutiva dovuta;
- nella **colonna 4**, l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione;
- nella **colonna 5**, l'imposta da versare pari all'importo della differenza tra l'imposta di colonna 3 e quella di colonna 4; qualora il risultato sia negativo il campo non va compilato;
- nella **colonna 6**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva da versare di colonna 5 è stato rateizzato;
- nella **colonna 7**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva da versare di colonna 5 indicata nella colonna 3 è parte di un versamento cumulativo.

La circolare n. 35/E, punto 3, del 4 agosto 2004 ha chiarito che i contribuenti che utilizzano il modello 730 devono presentare anche i suddetti quadri del Modello UNICO Persone Fisiche ed il relativo frontespizio.

Tale precisazione è contenuta anche nelle istruzioni al modello 730/2014.

Il contribuente avrà l'obbligo di conservare, esibire o trasmettere a seguito di richiesta da parte dell'Amministrazione:

• la perizia,
• i dati identificativi dell'estensore della perizia,
• codice fiscale della società periziata,
• le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva.

Trattamento fiscale del costo della perizia delle partecipazioni (art. 5, comma 5, legge 28 dicembre 2001, n. 448)

Se la relazione giurata di stima è predisposta per conto della stessa società od ente nel quale la partecipazione è posseduta, **la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa** in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi.

Se la relazione giurata di stima è predisposta per conto di tutti o di alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti alla data del **1° gennaio 2014**, la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori.

Ciò consentirà, ad un socio di minoranza (ad esempio titolare del 15 per cento di una S.r.l.) che sia l'unico della compagine sociale ad avere interesse ad effettuare la perizia, di portare l'intero costo della stessa ad incremento del valore rideterminato al 1° gennaio 2014.

Assunzione del valore rideterminato

L'assunzione del valore "rideterminato" **non consente il realizzo di minusvalenze** (art. 5, comma 6, legge 28 dicembre 2001, n. 448) utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 (ora art. 68) del T.U.I.R. In altri termini il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

La circolare n. 12/E/2002, ha precisato che la partecipazione sulla quale è dovuta l'imposta sostitutiva si **considera acquisita il 1° gennaio 2002** (con la riproposizione della rivalutazione introdotta dal decreto sviluppo il nuovo termine è 1° gennaio 2014) indipendentemente dalla data di pagamento dell'imposta.

Pertanto, nel caso di vendita si considera per prima ceduta la partecipazione il cui costo è stato rivalutato. Unica eccezione è costituita dal caso in cui, successivamente al 1° gennaio 2002 (ora 1° gennaio 2014), siano state acquisite ulteriori partecipazioni.

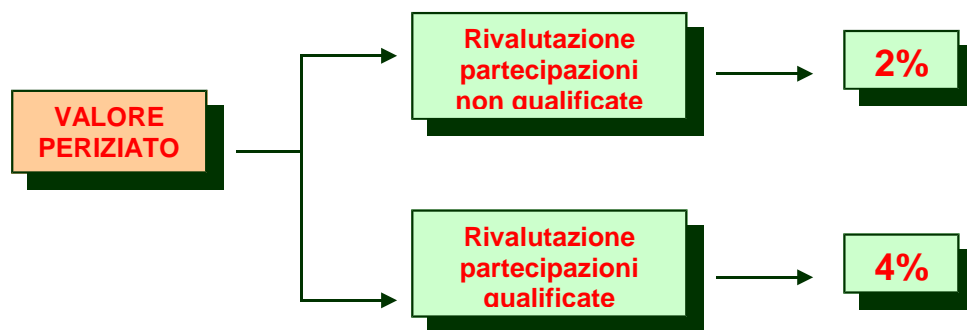
Rideterminazione parziale della quota posseduta

In seguito all'emanazione della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E/2002 è stato definitivamente chiarito che il contribuente, possessore alla data del 1° gennaio 2002 (ora 1° gennaio 2014) di una partecipazione qualificata in una società non quotata, **può adeguare anche solo una parte della partecipazione posseduta.**

L'aliquota applicabile alla suddetta rivalutazione sarà tuttavia quella del 4% in quanto occorre far riferimento sempre all'intera partecipazione detenuta al 1° gennaio 2002 (ora 1° gennaio 2014) e non all'entità della partecipazione della quale si intende adeguare il costo d'acquisto.

Termine di versamento dell'imposta sostitutiva

Il valore periziato è sottoposto ad una imposta sostitutiva pari al:



In base alle regole introdotte dalla riforma della tassazione del capital gain del 1997, le percentuali che individuano se la partecipazione è di tipo qualificata o non qualificata sono le seguenti:

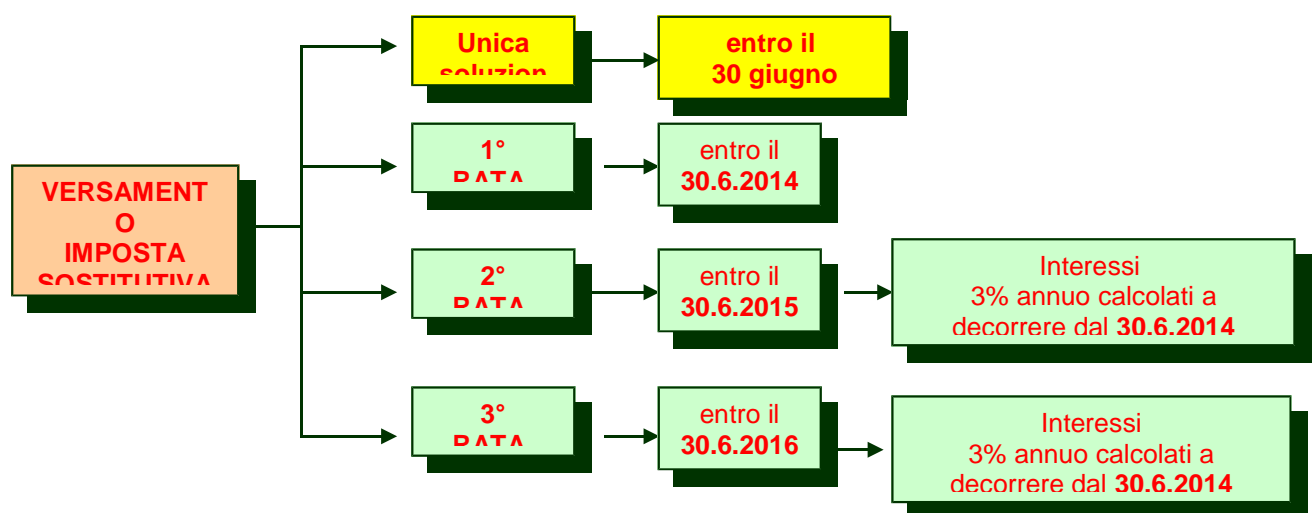
Tipologia della partecipazione	Partecipazione al capitale o al patrimonio	Percentuale dei diritti di voto in assemblea ordinaria (titoli non quotati)
Qualificata (art. 67, lett. c)	superiore al 25%	superiore al 20%
Non qualificata (art. 67, lett. c - bis)	inferiore o uguale al 25%	inferiore o uguale al 20%

Secondo le norme stabilite dall'art. 67, al fine di verificare se le predette percentuali sono superate, si devono prendere in considerazione tutte le cessioni effettuate nel corso dei dodici mesi, a partire dalla data in cui la soglia di qualificazione è superata.

La citata regola, prevista a regime per individuare le cessioni di tipo qualificato, mal si concilia con la necessità imposta dalla norma sulla rivalutazione di verificare se la partecipazione è di tipo qualificato a una certa data e pertanto si ritiene non debba essere applicata.

Sarà sufficiente, alla data del 1° gennaio 2014, verificare se la partecipazione, in se considerata, supera le percentuali sopra indicate (cfr. circolare n. 9 del 2002).

L'imposta sostitutiva deve essere versata:



Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato mediante utilizzo del modello F24. A tal fine, in occasione della rivalutazione delle partecipazioni/terreni posseduti all'1.1.2008, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 10.4.2008, n. 144/E ha confermato che il codice tributo da utilizzare rimane il:

- **"8055 Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati"**

Deve essere indicato anche l'anno di riferimento, si ritiene che l'Agenzia riconfermi il medesimo codice tributo con l'indicazione quale **anno di riferimento del "2014"**.

Sul tema si ricorda che l'imposta sostitutiva dovuta può essere compensata nel modello F24 utilizzando gli eventuali crediti disponibili (IVA, IRPEF, ecc.).

Inoltre, la rivalutazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo, ovvero, della prima rata dell'imposta sostitutiva. L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.8.2004, n. 35/E ha infatti chiarito che il **mancato versamento delle rate successive alla prima:**

- non fa venir meno la validità della rivalutazione;
- comporta l'**iscrizione a ruolo** degli importi non versati, con la possibilità, da parte del contribuente, di regolarizzare l'omesso versamento tramite il ravvedimento operoso.

In caso di **comproprietà** il versamento deve essere effettuato **da ciascun comproprietario** sulla base della propria quota.

7. RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DI ACQUISTO DEI TERRENI EDIFICABILI E CON DESTINAZIONE AGRICOLA

Ambito soggettivo di applicazione della norma

La norma in oggetto si rivolge a quei **soggetti che agendo al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali** (persone fisiche per i terreni posseduti non nell'ambito d'impresa, società semplici ed enti non commerciali) nel caso di cessione di aree edificabili ovvero, ricorrendone i presupposti, di terreni agricoli, sono soggetti ad imposizione ai sensi dell'art. 67, lett. a) e b), del Tuir.

Tipologia di terreni oggetto di rivalutazione

Le disposizioni sono applicabili ai terreni edificabili e a quelli a destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2014 e non nell'ambito di imprese commerciali.

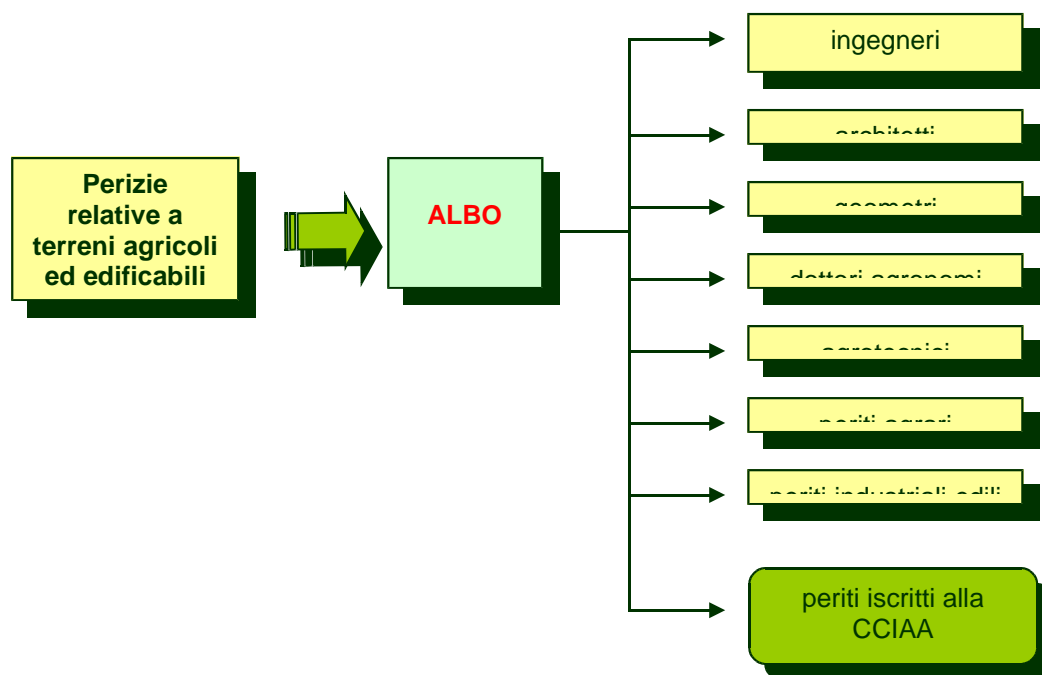
La circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002 ha precisato che possono essere rivalutati:

TIPOLOGIE DI TERRENI RIVALUTABILI
• Terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili. Ai fini della disciplina delle plusvalenze (capital gain) si considerano lottizzati i terreni sui quali è eseguita qualsiasi operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per la edificabilità dei terreni, anche se realizzata al di fuori di strumenti urbanistici (leggasi opere abusive).
• Aree suscettibili di qualsiasi utilizzazione edificatoria (residenziale, commerciale, industriale o artigianale). Sono plusvalenti le cessioni di terreni suscettibili di utilizzabilità a fini edificatori in base agli strumenti vigenti.
• Aree classificate come agricole. Sono soggette a tassazione le plusvalenze di terreni ceduti entro 5 anni dall'acquisto, esclusi quelli acquisiti mediante successione ereditaria o donazione.

La rivalutazione di tali terreni, **non deve necessariamente coinvolgere tutti i terreni di un soggetto**, ma può avere ad oggetto solo quelli per i quali è riscontrabile una effettiva convenienza in quanto, ad esempio, si intende procedere alla relativa cessione nel breve periodo.

Perizia di stima

La perizia deve essere redatta da professionisti iscritti agli albi di seguito indicati.



La Finanziaria 2005, all'articolo 1, comma 428, ha disposto che le perizie di stima possono essere redatte, oltre che dai professionisti sopra indicati anche dai **periti iscritti alla CCIAA** di cui al Regio Decreto, n. 2011/34.

Come precisato nella circolare n. 15 del 2002 **la perizia deve essere redatta e asseverata prima che si realizzi la plusvalenza cioè prima che avvenga la cessione del terreno oggetto di rivalutazione**, in quanto, a parere dell'Agenzia, non è conforme alla ratio della norma la redazione di valutazioni giurate su beni di cui si è ceduta la titolarità.

L'art. 7, co. 5 della Legge introduttiva sopra citata, con riferimento ai terreni, chiarisce che il costo della perizia di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno, nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico

Gli effetti della perizia ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali

L'articolo 7, comma 6 della legge n. 448/2001, introduttiva di tale agevolazione, prevede che la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento:

• ai fini delle imposte sui redditi,
• dell'imposta di registro,
• dell'imposta ipotecaria e catastale.

Ne consegue che, ad esempio, in caso di cessione, le imposte dovranno essere calcolate considerando il valore risultante dalla perizia, anche se il corrispettivo dovesse essere inferiore. La circolare n. 15/E/2002, al punto 3 precisa, tuttavia, che se in un momento successivo alla perizia, siano sopraggiunti fatti che non rendono più attuale il valore rideterminato, il contribuente è legittimato a non avvalersi dello stesso.

Pur in mancanza di prese di posizione dell'amministrazione finanziaria al riguardo, è da ritenersi che possa essere ricompresa nella fattispecie:

- la stima precedentemente errata poiché è stato considerato fabbricabile un terreno che in realtà non lo era,
- la stima precedentemente errata poiché non è stato considerato che il terreno aveva limiti di edificabilità previsti dai regolamenti attuativi,
- la stima precedentemente errata poiché non è stato considerato che il terreno era ricompreso in strumenti che prevedevano l'esproprio.

Quanto elencato, ovviamente, è riferibile anche a fattispecie sopravvenute rispetto alla data di estensione della prima perizia. E' da suggerire, in questi casi, di procedere ad una nuova perizia.

La rilevanza della perizia a fini Imu

Occorre premettere che la legge e le circolari nulla dicono in merito all'imposta comunale sugli immobili.

Ciò posto si sottolinea che ai fini della determinazione dell'imponibile dell'IMU, i terreni si distinguono in:

- aree qualificate edificabili, ossia quelle «utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo» (art. 36, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006) per le quali si applica il criterio del valore venale,
- aree agricole prive di detta qualificazione, per le quali applica il diverso criterio della valutazione basata sulle rendite catastali.

Del resto, la giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 25506 del 2006, ha affermato che l'edificabilità di un terreno in base al solo piano regolatore, anche se privo di strumenti attuativi, è sufficiente, di norma, a far lievitare il valore di mercato di detto terreno.

Riassumendo, per quanto concerne i terreni edificabili per i quali la base imponibile è data dal valore normale, si ritiene che il valore risultante dalla perizia possa avere riflessi, nel caso di aree edificabili, sul calcolo dell'IMU dal momento che relativamente a tale tipologia d'immobili, l'imposta è applicata sul valore venale di comune commercio al 1° gennaio di ciascun anno.

Si va diffondendo il comportamento dei comuni che potendo accedere, come noto, alle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti, rilevano da queste che è stato compilato il quadro RM relativo alla rivalutazione dei terreni e richiedono al proprietario l'esibizione della perizia. Da lì a concludere che per i terreni di cui trattasi (ove edificabili) la base imponibile è pari al valore di perizia il passo è breve, talchè viene ricalcolata l'IMU maggiorata di sanzioni e interessi.

Rilevanza della rivalutazione ai fini Iva

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 22 aprile 2005, al punto 1, ha chiarito che, considerati i soggetti coinvolti nella rivalutazione, la cessione in generale non interessa l'IVA. Nel caso (poco frequente) in cui la cessione sia soggetta ad IVA (ciò si verifica se la stessa è effettuata da parte di un imprenditore agricolo) poiché la base imponibile è costituita dal corrispettivo concordato dalle parti, la stessa non è "influenzata" dal valore periziato e pertanto può anche essere inferiore rispetto a quest'ultimo. Si ritiene che, in tutti i modi, la perizia possa essere utilizzata dall'Ufficio per mettere in discussione il corrispettivo concordato.

Adempimenti per beneficiare della rivalutazione

Con riferimento alla rivalutazione dei terreni, la norma prevede gli stessi adempimenti commentati nel paragrafo relativo alla rivalutazione delle partecipazioni. In particolare, al fine di beneficiare della rivalutazione, i contribuenti devono assolvere ai seguenti obblighi:

- redazione di una perizia da parte di un professionista abilitato entro il 30.6.2014;
- versamento di una imposta sostitutiva.

In Unico le rivalutazioni già operate

Si ricorda che in passato le rivalutazioni dei terreni ai sensi dell'articolo 7 della legge n. 448 del 2001, sono state indicate nel modello di dichiarazione UNICO - Persone Fisiche. Si riporta il quadro relativo a UNICO 2014 – PF – nel quale vanno indicate le rivalutazioni relative ai terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2013 per i quali l'imposta sostitutiva è stata versata entro il 30 giugno 2013.

Unico 2014 - sezione X del quadro RM

		PERIODO D'IMPOSTA 2013					
		CODICE FISCALE					
		REDDITI					
		QUADRO RM					
		Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva. Imposte su immobili e attività finanziarie all'estero Mod. N.					
Sez. X - Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni		RM20	RM21	RM22			
		1	2	3	4	5	6
		Valore rivalutato	Imposta sostitutiva dovuta	Imposta versata	Imposta da versare	Rateizzazione	Versamento cumulativo
		,00	,00	,00	,00		
		,00	,00	,00	,00		
		,00	,00	,00	,00		

- Nella **colonna 1**, il valore rivalutato risultante della perizia giurata di stima;
- nella **colonna 2**, l'imposta sostitutiva dovuta;
- nella **colonna 3**, l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione;
- nella **colonna 4**, l'imposta da versare pari all'importo della differenza tra l'imposta di colonna 2 e quella di colonna 3; qualora il risultato sia negativo il campo non va compilato;
- nella **colonna 5**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva da versare di colonna 4 è stato rateizzato;
- nella **colonna 6**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva da versare di colonna 4 indicata nella colonna 2 è parte di un versamento cumulativo.

La circolare n. 35/E, punto 3 del 4 agosto 2004 ha chiarito che i contribuenti che utilizzano il modello 730 devono presentare anche i suddetti quadri del Modello UNICO Persone Fisiche ed il relativo frontespizio.

Tale precisazione è contenuta anche nelle istruzioni al modello 730/2014.

Anche in questo caso vale per il contribuente l'obbligo di conservare, esibire o trasmettere a seguito di richiesta da parte dell'Amministrazione:

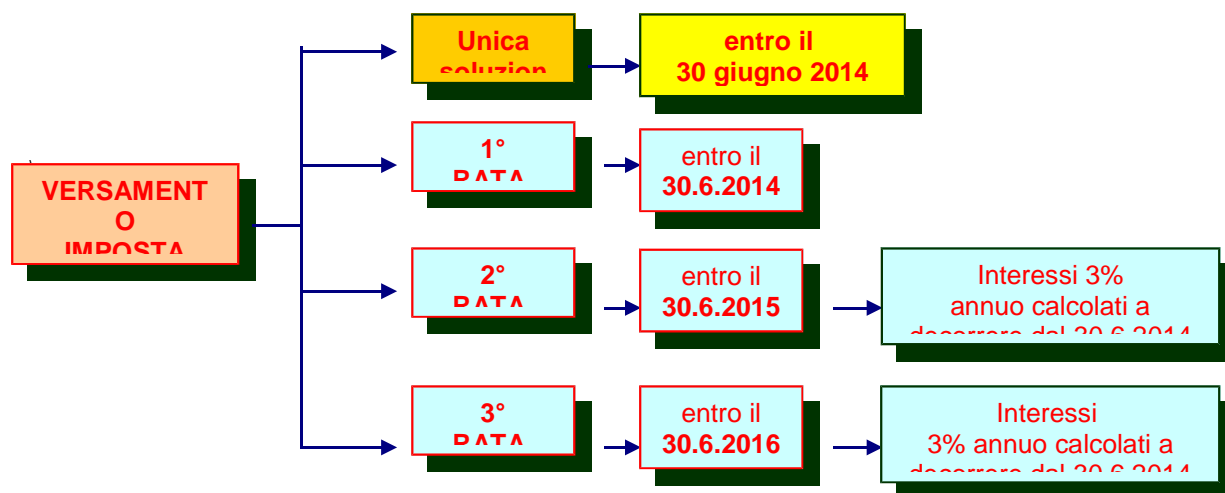
• la perizia,
• i dati identificativi dell'estensore della perizia,
• codice fiscale della società periziata,
• le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva.

Termine di versamento dell'imposta sostitutiva

Il valore periziato dei terreni edificabili e con destinazione agricola è sottoposto ad una imposta sostitutiva pari al:

• 4% per la rivalutazione dei terreni

Come nel caso dell'imposta sostitutiva da versare per la rivalutazione delle partecipazioni, l'imposta sostitutiva deve essere versata:



Come nel caso del versamento dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione delle partecipazioni, anche per quelle relative ai terreni, l'obbligo deve essere assolto mediante utilizzo del modello F24. A tal fine, il codice tributo da utilizzare è:

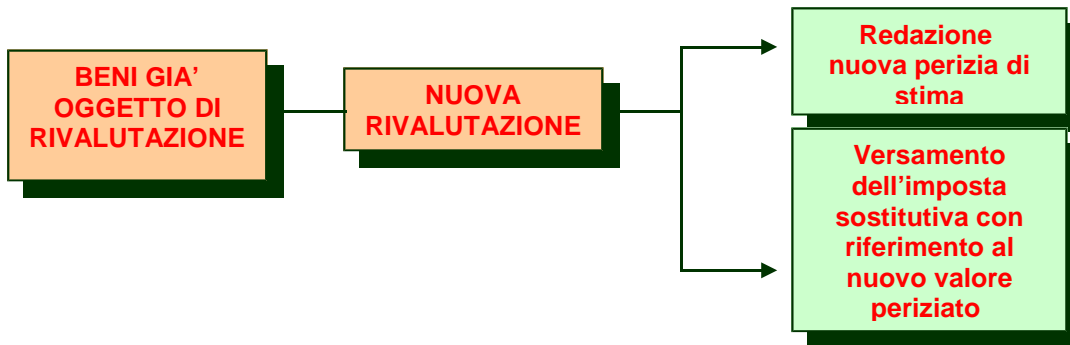
• "8056 Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola".
--

Deve essere indicato anche l'anno di riferimento, si ritiene resti confermato il medesimo codice tributo indicando quale **anno di riferimento "2014"**.

8. NUOVA RIVALUTAZIONE E RIMBORSO DELLE SOMME VERSATE

Nel caso in cui i contribuenti avessero beneficiato dell'istituto della rivalutazione dei terreni e partecipazioni previsti dalle passate riaperture dei termini, gli stessi possono comunque rivalutare i predetti beni posseduti al 1° gennaio 2014.

Sul tema, infatti, la circolare n. 27/E del 9 marzo 2003 ha chiarito che in tale fattispecie, il contribuente deve:



In pratica, il contribuente deve versare l'imposta sostitutiva sul valore di riferimento al 1° gennaio 2014, senza possibilità di compensare l'imposta sostitutiva precedentemente versata.

Il contribuente potrà, comunque, richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già versata in base alle precedenti rivalutazioni.

Il predetto rimborso, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 10 giugno 2008, n. 236/E, deve essere richiesto **entro 48 mesi** dalla data del versamento così come disciplinato dall'art. 38, DPR n. 602/73.

Alla luce di tali considerazioni, quindi, qualora tra la data di versamento dell'imposta sostitutiva riferita alla prima rivalutazione e quella della seconda rivalutazione siano decorsi più di 48 mesi, il chiarimento dell'Ufficio risulta particolarmente restrittivo.

Si precisa che nel caso in cui un contribuente, che abbia fatto ricorso all'istituto della rivalutazione **al 1° gennaio 2013**, optando il versamento in forma rateale, decida di rivalutare ulteriormente i beni può anche omettere di versare la seconda e la terza rata (la cui scadenza è il 30.06.2014 e 30.06.2015) e procedere al versamento della nuova imposta sostitutiva.

Si ricorda che l'art. 7, lett. da dd) a gg), del Decreto legge n. 70 del 13 maggio 2011 (c.d. decreto sviluppo) ha introdotto due novità in merito alla gestione dell'imposta sostitutiva nei casi in cui il contribuente si sia avvalso dell'istituto in esame precedentemente proposto dal legislatore, in particolare, quest'ultimo può scegliere tra due soluzioni alternative:

1 . ai sensi della lettera ee):

*"i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori ... 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;***

2 . ai sensi della lettera ff):

*"i soggetti che **non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata.***

Diversamente da quanto previsto per le precedenti rivalutazioni, quindi, è ora consentito:

1. **utilizzare in "compensazione" l'imposta sostitutiva già versata in occasione delle precedenti rivalutazioni.** Il contribuente quindi è tenuto a versare **soltanto la differenza** tra l'imposta sostitutiva dovuta in base al nuovo valore rivalutato e l'imposta sostitutiva già versata per la precedente rivalutazione dello stesso bene.

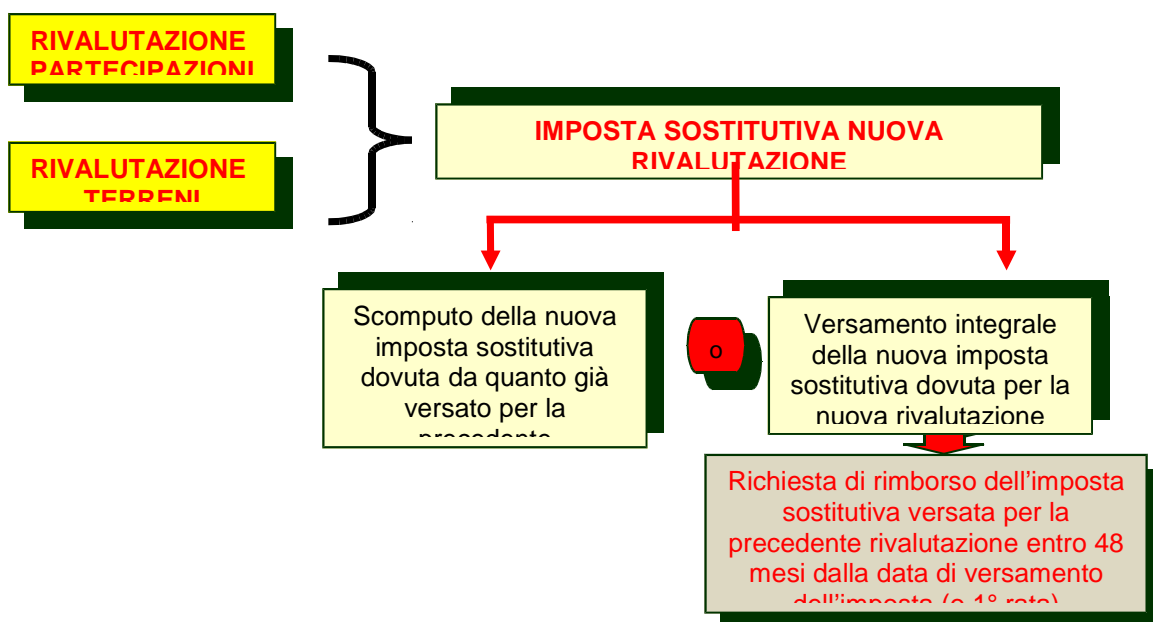
In merito si evidenzia che la legittimità di tale detrazione sarà monitorata nell'ambito del mod. UNICO nel quale saranno richiesti i dati utili a tal fine così come individuati da un apposito Provvedimento;

ovvero

2. **richiedere il rimborso** dell'imposta sostitutiva **già versata** in occasione delle precedenti rivalutazioni qualora il contribuente **non si avvalga della "compensazione"** di cui al punto 1 e quindi provveda al **versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sulla nuova rivalutazione.** Come di consueto la richiesta di rimborso va effettuata **entro i 48 mesi** previsti dall'art. 38, DPR n. 602/73.

Rilevante è la precisazione contenuta nella lett. ff) in esame in base alla quale detto termine di 48 mesi decorre **dalla data di versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rivalutazione effettuata.**

L'importo di quanto chiesto a **rimborso non può eccedere quanto dovuto** a titolo di imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione.



Un problema sul quale dovrà fornire un chiarimento l'Agenzia delle entrate si presenta nel momento in cui il valore nel terreno in base alla nuova perizia risulti inferiore a quello valutato in occasione di precedenti rivalutazioni.

In questo caso, poiché sarebbe impossibile scomputare quanto versato in precedenza, si suppone che il contribuente non sarebbe tenuto ad effettuare alcun ulteriore versamento.

In base a tale disposizione, al contribuente risulta concesso richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato in relazione a terreni/partecipazioni oggetto di una "doppia" rivalutazione.