

Redditi Persone fisiche 2017: come indicare la rivalutazione dei terreni e partecipazioni

Federico Gavioli

Il legislatore ha disposto, anche in riferimento al periodo di imposta 2016, la rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni (edificabili o agricoli) che erano stati contemplati nella legge 448 del 2001 e successive modifiche e integrazioni, con aliquota unica per le imposte sostitutive pari all'8%.

La legge di Bilancio 2017, veicolata nella legge 232/2016, consente di rivalutare anche i terreni e le partecipazioni posseduti all'1 gennaio 2017; il termine di versamento dell'imposta sostitutiva è fissato conseguentemente al 30 giugno 2017 (nel caso di opzione per la rata unica; altrimenti, come già previsto in passato, in tre rate annuali di pari importo); la perizia di stima dovrà essere redatta ed asseverata, al massimo, entro il medesimo termine del 30 giugno 2017.

Si ricorda che già l'art. 1, c. 887, della legge 208 del 2015, legge di Stabilità 2016, aveva prorogato i termini per la rivalutazione di quote e terreni da parte delle persone fisiche, incrementando all'8%, l'aliquota della relativa imposta sostitutiva.

Il citato comma 887, della legge di Stabilità 2016, aveva riaperto i termini per la rivalutazione contabile di terreni agricoli ed edificabili e partecipazioni in società non quotate, introdotta dalla legge finanziaria 2002 e successivamente prorogata nel tempo.

In particolare, la norma consente di rivalutare anche i terreni e le partecipazioni posseduti all'1 gennaio 2016; il termine di versamento dell'imposta sostitutiva era fissato conseguentemente al 30 giugno 2016 (nel caso di opzione per la rata unica; altrimenti, come già previsto in passato, in tre rate annuali di pari importo; la perizia di stima doveva essere redatta ed asseverata, al massimo, entro il 30 giugno 2016).

Più in dettaglio, tale disposizione novella l'art. 2, c. 2, del D.L. n. 282 del 2002, volto ad introdurre la prima riapertura dei termini previsti dagli articoli 5 e 7, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, riferiti, rispettivamente, al possesso di partecipazioni e di terreni.

I richiamati articoli 5 e 7, della legge n. 448 del 2001, hanno introdotto la facoltà di rivalutare i terreni (sia agricoli sia edificabili) e le partecipazioni in società non quotate possedute da persone fisiche e società semplici, agli effetti della determinazione delle plusvalenze, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva da applicare sul maggior valore attribuito ai cespiti.

Il comma 888, dell'art. 1, della legge di Stabilità 2016, fissa le aliquote di cui agli articoli 5, comma 2, e 7, comma 2, della legge n. 448 del 2001, in misura pari all'8 per cento.

Va ricordato che il citato articolo 5, comma 2, prevedeva un'aliquota del 4 per cento per le partecipazioni qualificate e del 2 per cento per quelle non qualificate; l'articolo 7, comma 2, indicava l'imposta sostitutiva del 4 per cento, per la rivalutazione di terreni.

Due casi particolari

1) Indicazione in atto di un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata di stima

L'Agenzia delle Entrate, con il documento n. 53/E, del 27 maggio 2015, analizza un'importante questione; è evidenziato che, ai sensi dell'art. 7 c. 6 della Legge n. 448 del 2001 *“La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui ai co. da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale”*.

Il valore rideterminato costituisce, quindi, valore minimo di riferimento non solo per il calcolo della plusvalenza rilevante ai fini delle imposte dirette, ma anche per il calcolo delle imposte indirette dovute in sede di trasferimento del terreno.

L'amministrazione finanziaria con diversi interventi di prassi ministeriale ha chiarito che *“Qualora ... il venditore intenda discostarsi del valore attribuito al terreno dalla perizia, ad esempio perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici, ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore*

iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 82 del T.U.I.R.”.

I tecnici delle Entrate, ritengono che l'esigenza di non intralciare l'attività di controllo possa considerarsi non disattesa nell'ipotesi in cui il contribuente, pur avendo dichiarato in atto un corrispettivo anche sensibilmente inferiore a quello periziato, abbia comunque fatto menzione nello stesso atto della intervenuta rideterminazione del valore del terreno. Nei predetti casi, per il calcolo della plusvalenza ai fini delle imposte dirette potrà farsi comunque riferimento al predetto valore rivalutato, che rileverà quale valore minimo di riferimento, anche ai fini della determinazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali

2) Perizia giurata in data posteriore a quella della compravendita

I tecnici delle Entrate con la risoluzione n. 53/E, del 27 maggio 2015, osservano che la normativa (Legge n. 448/2001, art. 7, c. 4) afferma che: *“La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002...”*. Quest'ultimo termine, ha subito numerose proroghe.

In particolare, con circolare 22 aprile 2005, n. 16 è stato precisato che: *“il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto deve essere indicato il valore periziato del bene”*.

La Corte di Cassazione, con numerose pronunce, ha evidenziato che può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello determinato *“sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito...”*.

L'Agenzia delle Entrate alla luce di quanto esposto, in adesione all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ritiene che devono considerarsi superate, sul punto, le indicazioni di prassi fornite in precedenza.

In sostanza la circostanza che la perizia di stima sia giurata in data successiva al rogito di compravendita non comporta alcuna decadenza dell'adesione al regime agevolato previsto dalla Finanziaria 2002 e successive modifiche e integrazioni.

La perizia di stima : i termini relativi al 2016

Ai fini dell'applicazione della norma, il valore all'1 gennaio 2016 delle partecipazioni e dei terreni doveva risultare da un'apposita perizia giurata di stima, cui si applica l'art. 64 c.p.c. redatta da professionisti abilitati, entro il termine del 30 giugno 2016. In particolare la perizia doveva essere redatta:

1) da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali nonché nell'elenco dei revisori contabili, per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati (art. 5, c. 1, della L. n. 448/2001);

2) da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari, dei periti industriali edili, nonché da periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al R.D. n. 2011/1934, per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola (art. 7, c. 1, della L. n. 448/2001).

Relativamente ai terreni, il costo per la relazione giurata 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.

La perizia, unitamente ai dati identificativi del suo estensore e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, deve essere conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. Essa doveva essere redatta e giurata davanti a un notaio o, in alternativa, presso gli uffici del giudice di pace o presso la cancelleria del tribunale (nel caso della rivalutazione nel corso del 2016 la perizia doveva essere asseverata entro il 30 giugno 2016).

Indicazione nel quadro RM dei redditi persone fisiche 2017

Nella Sezione X, del quadro RM del modello redditi Persone Fisiche 2017, vanno indicati i valori dei terreni di cui all'art. 67, c. 1, lett. a – b, del DPR 917/86, rideterminati ai sensi dell'art. 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 e successive modificazioni, secondo le disposizioni previste dall'art. 7, legge n. 448 del 2001. Nei righe da RM20 a RM22 devono essere distintamente indicate, per il periodo d'imposta 2016, le operazioni relative alla rideterminazione del valore dei terreni edificabili, dei terreni agricoli e dei terreni oggetto di lottizzazione, per i quali il valore di acquisto è stato rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima ed è stato effettuato il relativo versamento dell'imposta sostitutiva dell'8% su tale importo.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato entro il 30 giugno 2016 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata. I soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei terreni posseduti alla data dell'1 gennaio 2016 possono scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi terreni, sempreché non abbiano già presentato istanza di rimborso.

In caso di versamento rateale la rata deve essere determinata scomputando dall'imposta dovuta quanto già versato e dividendo il risultato per il numero delle rate.

La plusvalenza conseguita per la cessione dei terreni o aree deve essere indicata negli appositi campi dei quadri RL e/o RM. Nel caso di comproprietà di un terreno o di un'area rivalutata sulla base di una perizia giurata di stima, ciascun comproprietario deve dichiarare il valore della propria quota per la quale ha effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta.

Nel caso di versamento cumulativo dell'imposta per più terreni o aree deve essere distintamente indicato il valore del singolo terreno o area con la corrispondente quota dell'imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

Come si compila il quadro RM

nella colonna 1, occorre indicare il valore rivalutato risultante della perizia giurata di stima

nella colonna 2, occorre indicare l'imposta sostitutiva dovuta

nella colonna 4, occorre indicare l'imposta residua da versare è 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

Sez. X - Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RM20	1	Valore rivalutato	2	Imposta sostitutiva dovuta	3	Imposta versata	4	Imposta da versare	5	Rateizzazione	6	Versamento cumulativo
				,00		,00		,00		,00			
	RM21			,00		,00		,00		,00			
	RM22			,00		,00		,00		,00			

nella colonna 3, occorre indicare 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, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva residua da versare di colonna 4 è stato rateizzato;

nella colonna 6, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva residua da versare di colonna 4 indicata nella colonna 2 è parte di un versamento cumulativo

Indicazione nel quadro RT persone fisiche 2017

Nei righe RT105 e RT106, del quadro RT del modello Redditi Persone Fisiche 2017, devono essere indicate le partecipazioni relative alla rideterminazione del valore delle partecipazioni, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data dell'1° gennaio 2016 per le quali il valore di acquisto è stato rideterminato entro il 30 giugno 2016, ai sensi dell'art. 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 e successive modificazioni secondo le disposizioni previste dall'art. 5, legge n. 448 del 2001.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il versamento dell'imposta sostitutiva doveva essere effettuato entro il 30 giugno 2016, in un'unica soluzione oppure essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata.

24 maggio 2017
Federico Gavioli