

Circolare n. 5 del 27 maggio 2013

La rivalutazione di terreni e partecipazioni - riallineamento dei valori dei beni d'impresa

Premessa

La Legge n. 228 del 24 dicembre 2012 (c.d. Legge di Stabilità 2013), ha introdotto importanti disposizioni riguardanti la riapertura dei termini per la rivalutazione di terreni e partecipazioni¹, ed è intervenuta altresì modificando il regime di riallineamento dei valori fiscali e contabili delle attività immateriali e delle partecipazioni².

Con la presente circolare si vuole fornire una prima analisi delle citate disposizioni.

Indice

1. La rivalutazione: riapertura termini
 - 1.1. Oggetto della rivalutazione
 - 1.2. La perizia
 - 1.3. L'imposta sostitutiva
 - 1.4. Ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria
2. Il riallineamento dei valori fiscalmente riconosciuti

1. La rivalutazione: riapertura termini

La Legge di Stabilità 2013, ha riaperto i termini per la rivalutazione dei valori di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola e delle partecipazioni di società non quotate e non negoziate nei mercati regolamentari.

Il risultato è quello di ridurre il differenziale tra il valore storico del bene e quello attuale, in modo da evitare, in caso di cessione, l'emergere di plusvalenze tassabili ai fini delle imposte sul reddito.

¹ Comma 473

² Commi da 502 a 505

1.1 Oggetto della rivalutazione

Possono essere oggetto di rivalutazione, i terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2013 a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi.

Sono, inoltre oggetto di rivalutazione le partecipazioni in società commerciali non quotate possedute a titolo di proprietà o usufrutto.

Tali beni non devono essere posseduti in regime di impresa, ma detenuti da persone fisiche, società semplici, associazioni professionali ed enti non commerciali.

In nessun caso possono formare oggetto di rivalutazione le partecipazioni ed i terreni ricevuti per successione o per donazione effettuata successivamente alla data del 1° gennaio 2013 (in tal caso non si avrebbe il possesso dei beni da parte degli eredi e dei donatari) mentre, possono essere oggetto di rivalutazione le partecipazioni ed i terreni posseduti per il tramite di società fiduciarie.

La rivalutazione dà la possibilità di attribuire al terreno e/o alla partecipazione un valore diverso, più rispondente a quello reale, in luogo del valore d'acquisto. Il valore, così rideterminato, inciderà sulla determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze inerenti le partecipazioni qualificate e non qualificate ed i terreni, nel caso di una loro successiva cessione.

1.2 La perizia

La perizia di stima giurata deve essere redatta entro il 30³ giugno 2013, salvo il caso in cui sia venduto un terreno, dove invece la perizia di stima deve essere redatta prima della relativa vendita. Essa deve determinare il nuovo valore alla data del 1° gennaio 2013.

Per la rivalutazione di partecipazioni la perizia di stima deve essere redatta da iscritti negli albi dei:

- dottori commercialisti;
- ragionieri e periti commerciali;
- revisori contabili.

³ Prorogato al 1° luglio 2013, perché il 30 giugno cade di domenica.

Nel caso in cui la perizia sia predisposta per conto della stessa società oggetto di rivalutazione, la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi. Se, al contrario, la stessa è predisposta per conto di tutti o di alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti, la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione, in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascun possessore.

Per la rivalutazione di terreni agricoli o edificabili la perizia di stima deve essere redatta da soggetti iscritti ai seguenti albi:

- degli ingegneri e degli architetti;
- dei geometri;
- dei dottori agronomi e degli agrotecnici;
- dei periti agrari e dei periti industriali edili.

Anche in questa fattispecie il costo sostenuto per la perizia giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile o con destinazione agricola, nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.

La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, deve essere conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

1.3 L'imposta sostitutiva

Il valore rideterminato dalla perizia è assoggettato ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del:

- **4%** per le partecipazioni che risultano qualificate⁴;
- **2%** per le partecipazioni che non risultano qualificate⁵;
- **4%** per i terreni agricoli ed edificabili.

⁴ Si è in presenza di partecipazione qualificata quando si posseggono azioni (diverse dalle azioni di risparmio) e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata contraddistinte da una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore rispettivamente al 2% o al 20%, ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

⁵ Ovvero quelle partecipazioni che non superano i predetti limiti.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2013 (anche in questo caso termine prorogato al 1° luglio 2013), oppure in tre rate annuali: la prima corrisposta entro il 30 giugno 2013 (che slitta al 1° luglio); la seconda entro il 30 giugno 2014 alla quale saranno sommati interessi pari al 3 per cento; la terza entro il 30 giugno 2015 comprensiva anche quest'ultima di interessi pari al 3 per cento.

Per ulteriori approfondimenti si rimanda alla Circolare Studio n. 3 del 19 marzo 2010.

1.4 Ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria

Con la Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013, l'Age ha fornito alcuni chiarimenti riguardanti: la cessione di beni ai un prezzo inferiore a quello di perizia, la rivalutazione del diritto edificatorio, ed infine l'omessa indicazione in Unico dei beni rivalutati.

La prima precisazione riguarda la cessione del bene ad un valore inferiore a quello di perizia, in tal caso:

a) la cessione di partecipazioni ad un corrispettivo più basso rispetto a quello peritale è possibile in quanto, non genera l'insorgenza di minusvalenze fiscalmente rilevanti, quindi deducibili;

b) per quanto riguarda la cessione di terreni, affinché il valore rideterminato possa assumere rilievo ai fini del calcolo della plus/minusvalenza, è necessario che questo costituisca anche il valore minimo di riferimento per il pagamento delle imposte di registri ipotecarie e catastali.

Quindi, qualora il contribuente voglia avvalersi del valore rideterminato, è costretto ad indicarlo nell'atto di cessione, anche se questo è avvenuto ad un corrispettivo più basso.

In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali, saranno assolte assumendo come base imponibile il valore di perizia indicato nell'atto di cessione. In alternativa il cedente potrà indicare il prezzo effettivo di vendita senza tener conto della rivalutazione, e la plusvalenza sarà calcolata secondo le regole ordinarie ai sensi dell' art. 68 del Tuir, con il conseguente rischio di accertamento.

Il contribuente ha tuttavia la facoltà di effettuare una nuova rideterminazione del valore del terreno, posseduto al 1° gennaio 2013.

Anche in questo caso la perizia di stima deve essere effettuata entro il 30 giugno 2013, o entro la data del rogito del contratto di vendita se la data è antecedente, in modo da poter assolvere entro il 1° luglio 2013 al pagamento dell'imposta sostitutiva.

Secondo quanto previsto dalla sentenza n. 11062/2013 della Corte di Cassazione occorre precisare che la perizia di stima per la determinazione del costo fiscale del terreno è valida anche se redatta successivamente rispetto all'atto di vendita.

Per espressa previsione normativa, se l'imposta versata per la precedente rivalutazione è maggiore a quella dovuta, come stabilito da ultima perizia, non deve essere effettuato nessun versamento, e la parte eccedente non può essere chiesta a rimborso.

In merito alla seconda precisazione, l'Age ritiene che il diritto edificatorio può essere considerato distintamente ed autonomamente rispetto al diritto di proprietà, e che sia possibile provvedere alla rivalutazione di tali diritti di cui il contribuente risulta essere proprietario al 1° gennaio 2013.

Nell'ultimo chiarimento fornito, l'Age afferma che i dati relativi alla rivalutazione dei beni devono essere inseriti nel Modello Unico 2014, nei quadri RM e RT, e che l'omessa dichiarazione costituisce una mera violazione formale e non pregiudica gli effetti della rivalutazione, che si perfeziona attraverso il pagamento dell'intera imposta o della prima rata.

In tal caso è applicabile la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, D. Lgs. n. 471 del 1997, che varia da un minimo di 258 Euro ad un massimo di 2.065 Euro.

2. Il riallineamento dei valori fiscalmente riconosciuti

L'articolo 176 del Tuir consente l'affrancamento fiscale dei maggiori valori attribuiti ad immobilizzazioni materiali ed immateriali, emersi a seguito di operazioni di conferimento, di fusione e di scissione effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007.

L'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap segue il seguente schema a scaglioni:

- 12 per cento sino all'ammontare dei maggior valori pari a 5 milioni di Euro;

- 14 per cento per l'eccedenza dei maggior valori rispetto a 5 milioni di Euro e sino a 10 milioni di Euro;
- 16 per cento per l'eccedenza dei maggior valori, rispetto a 10 milioni di Euro.

La base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore contabile iscritto in bilancio ed il valore fiscalmente riconosciuto che i medesimi elementi patrimoniali avevano in capo alla società dante causa.

Il comma 10, articolo 15, del Decreto Legge n. 185 del 2008, ha previsto la possibilità per tutti i soggetti individuati dall'art. 176 del Tuir di effettuare una particolare forma di riallineamento definito accelerato, limitata ai soli maggiori valori delle attività immateriali e crediti emersi in caso di operazioni straordinarie, dietro il pagamento di una imposta più elevata.

In particolare, per:

- avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali, oneri pluriennali è prevista un'imposta sostitutiva del 16 per cento sul maggior valore, da versare in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel quale si è concretizzata l'operazione straordinaria;
- i crediti, l'imposta sostitutiva è invece pari al 20 per cento del maggior valore.

Il vantaggio del riallineamento accelerato è legato all'ammortamento fiscale dei maggiori valori affrancati, che può essere effettuato in 10 anni anziché 18, a decorrere del periodo di imposta successivo a quello in corso nel quale è stata versata l'imposta sostitutiva.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 16 per cento può essere dilazionato in tre rate costanti di pari importo, da versare:

- la prima entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in cui l'operazione è realizzata;
- la seconda entro il giugno successivo (termine primo acconto);
- la terza entro il novembre successivo (termine secondo acconto).

La Legge di Stabilità ha abrogato la possibilità di rateizzare il pagamento dell'imposta sostitutiva del 16 per cento, quindi per poter effettuare il riallineamento dei valori, l'intero importo da pagare dovrà essere versato entro il termine ultimo di versamento a saldo delle imposte sui redditi del periodo d'imposta nel quale sono poste in essere le operazioni di riallineamento accelerato.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 27 maggio 2013

Dott. Antonino Fiorentino
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.