



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF018
INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	RIVALUTAZIONE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI AL 1/01/2018
RIFERIMENTI	ART. 1, COMMI 568 E 569, LEGGE N. 205/2017, ART. 2, C. 2, DL N. 282/2002
CIRCOLARE DEL	1/02/2018

Sintesi: la Legge di bilancio 2018 ripropone la possibilità di rivalutare i terreni e le partecipazioni posseduti al 1/01/2018 da parte delle persone fisiche non in regime di impresa, confermando l'aliquota dell'8% (già prevista dalla stabilità 2017) in relazione all'imposta sostitutiva.

A tal fine, entro il 30/06/2018 è necessario che:

- perizia: un professionista rediga ed asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno
- versamento: sia versata l'imposta sostitutiva, in unica soluzione o la 1° delle 3 rate annuali.

Laddove i soggetti che si avvalgono della "nuova" rivalutazione hanno già effettuato una precedente rivalutazione a seguito di analoghe disposizioni normative, è possibile, alternativamente:

- *scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta quanto già versato in occasione di precedenti rivalutazioni*
- *richiedere il rimborso dell'imposta già versata in occasione della precedente rivalutazione entro 48 mesi dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa alla nuova rivalutazione.*

Nel recente incontro con la stampa specializzata, i funzionari dell'Agenzia hanno ribadito la possibilità di cedere un terreno prima del giuramento della perizia, purché questa sia redatta anteriormente al rogito.

La legge di bilancio 2018 ha **riaperto i termini** per la rivalutazione contabile di:

- **terreni (agricoli o edificabili)**
- **partecipazioni non quotate** in mercati regolamentati

posseduti **al 1/01/2018** al di fuori del regime d'impresa.

Entro il **termine del 30/06/2018** deve intervenire:

- ⇒ **l'asseverazione** della perizia
- ⇒ il **versamento** dell'imposta (1° delle 3 rate annuali, o versamento in soluzione unica).



Nota: trattandosi di una riapertura dei termini, risultano attuali i numerosi interventi di prassi prodotti fino ad oggi dalle Entrate. Si fa presente, poi, che la disposizione in esame **novella l'art. 2 c. 2, DL. 282/2002**, volto ad introdurre la prima riapertura dei termini previsti dalla L.448/2001.

IMPOSTA SOSTITUTIVA: la relativa aliquota è fissata **nella misura all'8%** sia per le partecipazioni (qualificate e non) che per i terreni (analogamente a quanto previsto dalla stabilità 2017).

RIVALUTAZIONE DI TERRENI / PARTECIPAZIONI - DISPOSIZIONI GENERALI

SOGGETTI INTERESSATI

La rivalutazione, come in passato, può essere effettuata:

- ➔ **dalle persone fisiche** (inclusi gli imprenditori agricoli), per i beni posseduti a titolo privato

Altri soggetti interessati:

▪ società semplici (anche operanti in agricoltura)	▪ associazioni professionali
▪ enti non commerciali (per beni non posseduti all'interno della eventuale attività commerciale)	▪ soggetti non residenti (per partecipazioni in società residenti, non riferibili a S.O.).

AMBITO OGGETTIVO

DATA DEL POSSESSO: i beni devono essere detenuti alla data del **1° gennaio 2018**.

DIRITTI RIVALUTABILI: è ammesso rideterminare il costo fiscale dei seguenti diritti:

TERRENI (EDIFICABILI O AGRICOLI)	PARTECIPAZIONI
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proprietà ▪ Usufrutto o nuda proprietà ▪ Diritto di superficie (o enfiteusi) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proprietà ▪ Usufrutto o nuda proprietà

USUFRUTTO / NUDA PROPRIETÀ'	<p>l'Agenzia ha ritenuto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - decesso usufruttuario: gli eredi non possono fruire del valore del bene rideterminato dal de cuius (CM 6/2006) - se il nudo proprietario, successivamente alla perizia, diviene pieno proprietario del bene, lo stesso può rivalutare il solo diritto reale (nuda proprietà) posseduto alla data della perizia, senza poter fruire della rivalutazione operata dall'usufruttuario (CM 12/2010).
EREDI / DONATARI	<p>Eredi/donatari che hanno ricevuto terreni/partecipazioni post 1/01/2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> - in generale: non possono rivalutare i beni in quanto al 1/01/2018 non ne erano possessori - in deroga: possono procedervi se, prima del decesso, il de cuius ha conferito ad un professionista il mandato per la redazione della perizia di stima (CM 27/2003). <p>Eredi/donatari che hanno ricevuto terreni/partecipazioni ante 1/01/2018:</p> <p>a) partecipazioni: il costo da assumere per la determinazione della plusvalenza per:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eredi: per le successioni apertesì: <ul style="list-style-type: none"> - post 3/10/2006: corrisponde al valore indicato in dichiarazione di successione - tra il 26/10/2001 ed il 2/10/2006: corrisponde il costo fiscale in capo al de cuius (ivi incluso il valore eventualmente rivalutato da quest'ultimo) ▪ Donatari: il costo rilevante è quello in capo al donante (ivi incluso il valore eventualmente rivalutato da quest'ultimo) <p>b) Terreni: il costo da assumere per determinare la plusvalenza per i terreni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ agricoli: <ul style="list-style-type: none"> - in caso di eredi: non scatta mai la tassazione (non va effettuata la rivalutazione) - in caso di donatari: la tassazione scatta se la somma dei periodi di possesso tra donante e donatario è < 5 anni (si assume il costo fiscale del donante, incluso quello rivalutato) ▪ edificabili: è quello risultante dalla dichiarazione di successione o dall'atto di donazione (l'eventuale rivalutazione effettuata dal de cuius/donante rileva solo se indicato in tali atti).

RIPRODUZIONE VIETATA - www.redazionefiscale.it

PERIZIA GIURATA DI STIMA

La perizia giurata di stima deve essere:

- **redatta da tecnici a tal fine abilitati**
- **asseverata entro il 30/06/2018**

SOGGETTI ABILITATI	TERRENI iscritti agli albi:		PARTECIPAZIONI iscritti agli albi:
	▪ degli ingegneri	▪ degli agrotecnici	▪ dei dottori commercialisti
	▪ degli architetti	▪ dei periti agrari	▪ dei ragionieri e periti commerciali
	▪ dei geometri	▪ dei periti industriali edili	▪ dei revisori dei conti
	▪ dei dottori agronomi		▪ esperti tributaristi iscritti alla CCIAA al 30/09/93

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



RESPONSABILITÀ PERITO

Alla perizia si applica la disciplina di cui all'art. 64 c.p.c., che prevede:

- la **responsabilità penale per il professionista** che incorre in colpa grave nella redazione della perizia
 - l'**applicazione delle altre disposizioni** del codice penale relative ai periti (ad esempio, falsa perizia)
- in ogni caso, l'**obbligo di risarcimento dei danni causati alle parti**.

ASSEVERAZIONE: la perizia può essere presentata per l'asseverazione (CM 81/2002) sia presso la cancelleria del tribunale che presso l'ufficio di un giudice di pace o un notaio.



CONSERVAZIONE DOCUMENTI: la perizia ed i dati dell'estensore della stessa vanno **conservati** dal contribuente ed esibiti o trasmessi all'Agenzia qualora richiesti.

PERIZIA RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI

In caso di rivalutazione di una partecipazione:

PERIZIA DI STIMA	la perizia va riferita all'intero patrimonio sociale; il valore della partecipazione al 1/01/2018 è individuato quale frazione di patrimonio netto della società
COSTO PERIZIA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ se redatta per conto società: è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in corso e nei 4 successivi. ▪ se redatta per conto soci: incrementa il valore rivalutato (a differenza del costo per l'imposta sostitutiva)

PERIZIA RIVALUTAZIONE TERRENI

In caso di rivalutazione di un terreno il **costo della perizia**, se effettivamente sostenuto e a carico del contribuente, può essere portato ad "incremento" del costo rivalutato.

RIVALUTAZIONE PARZIALE: premesso che sono rivalutabili sia i terreni edificabili che quelli agricoli, se una particella risulta in **parte edificabile ed in parte agricola, è possibile rivalutare la sola porzione edificabile, richiamando in sede di perizia lo strumento urbanistico che determina tale destinazione**, senza che si renda necessario operare il frazionamento della particella (CM 81/2002).

In caso di comproprietà, la rivalutazione può riguardare il singolo diritto di ciascun comproprietario (è, inoltre, possibile rivalutare solo una quota parte della propria quota di comproprietà).

CESSIONE DI CUBATURA ("IUS AEDIFICANDI"): essendo trattata alla stregua della cessione di un diritto reale, suscettibile di determinare plusvalenze imponibili, risulta rivalutabile; a tal fine (CM 1/2013):

- la **perizia giurata di stima deve avere ad oggetto il valore della sola cubatura**, che va estrapolato da quello (che lo comprende) della proprietà dell'area edificabile
- non è stato, tuttavia, chiarito dall'Agenzia come determinare tale valore; una soluzione (v. norma AIDC 189/2013) consiste nell'assumere la quota di costo proporzionale al rapporto tra il corrispettivo di cessione del diritto di cubatura ed il valore della piena proprietà del terreno.

TERRENI EDIFICABILI ACQUISITI A TITOLO GRATUITO

Il valore di perizia non è automaticamente assunto quale nuovo costo/valore fiscale "storico" in capo agli eredi del contribuente che abbia effettuato la rivalutazione; infatti, ai sensi dell'art. 68 TUIR:

- la **plusvalenza** conseguita dall'erede tramite la cessione di un terreno già rivalutato dal de cuius
- va computata **sottraendo al corrispettivo di vendita il valore dichiarato nella denuncia di successione**; pertanto, il valore di perizia rileva in capo all'erede solo se indicato in successione.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

DETERMINAZIONE IMPOSTA: al valore della perizia vanno applicate le seguenti aliquote:

IMPOSTA SOSTITUTIVA	Bene	Rivalutazione
	Partecipazione " <i>non qualificate</i> "	8%
	Partecipazione " <i>qualificate</i> "	
	Terreno (edificabili o con destinazione agricola)	

Si rammenta che la tipologia di partecipazione è così individuata:

PARTECI- PAZIONE	NON QUALIFICATA	percentuale contestualmente: - ≤ 20% (2% per società quotate) dei diritti di voto in assemblea - ≤ 25% del capitale sociale (5% per società quotate)	<u>Società di persone:</u> rileva la sola partecipazione al capitale
	QUALIFICATA	Ove i requisiti di cui sopra non siano soddisfatti	

VERSAMENTO

L'imposta dovuta va versata **entro il 02/07/2018 (il 30/06 cade di sabato)** alternativamente:

- in **unica soluzione**
- in **3 rate di pari importo**, con applicazione di interessi "fissi" al 3% alle seguenti scadenze:

Rata	Scadenza	Interessi (dal 02/07/2018)
1°	02/07/2018	
2°	01/07/2019	3% annuo
3°	30/06/2020	3% annuo

CODICE TRIBUTO: ai fini della compilazione dell'F24, vanno utilizzati i seguenti codici (indicando quale anno di riferimento il "2018"):

- ➔ **8055:** rideterminazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati
- ➔ **8056:** rideterminazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

L'imposta sostitutiva **può essere compensata in F24** con crediti disponibili.



COMPROPRIETÀ: il versamento va effettuato **pro-quota da ciascun comproprietario**.

RIVALUTAZIONE PARZIALE

**TERRENI E
PARTECIPAZIONI**

in caso di rideterminazione del valore di solo una parte del bene posseduto, deve ritenersi che lo scomputo dell'imposta sostitutiva già versata possa riguardare solo la parte del bene che è già stata oggetto di una precedente rivalutazione.
Solo in tale caso si avrebbe una duplicazione di imposta in relazione ai "medesimi beni".

RIVALUTAZIONE TERRENI/PARTECIPAZIONI: ADEMPIMENTI

PERIZIA GIURATA DI STIMA

referita alla data
del 01/01/2018

entro il
30/06/2018

IMPOSTA SOSTITUTIVA

liquidata sul valore
di perizia (8%)

versata entro il
02/07/2018 (in unica
soluzione o 1° rata)

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

PERFEZIONAMENTO DELLA RIVALUTAZIONE

Secondo la CM 47/2011 la rivalutazione si considera **"perfezionata"**:

→ **con il versamento** alternativamente: dell'unica rata ovvero della 1° rata

In tal caso, **"il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR"**.



Nota: qualora il versamento sia effettuato oltre i termini previsti:

- il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza
- il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta versata.

RIVALUTAZIONE - IRREVOCABILITÀ O RITRATTABILITÀ

L'Agenzia ha più volte sostenuto che la rivalutazione configura una **"manifestazione di volontà"** che, in quanto tale, una volta esercitata **non è ritrattabile** (CM 47/2011); pertanto, il contribuente che **non si avvale del valore rivalutato** nella determinazione della plusvalenza in sede di cessione:

- **non ha diritto al rimborso** di quanto versato
- è **obbligato**, in caso di versamento rateale, **a corrispondere le rate successive**.

Se non si versano le rate successive (cioè con riferimento anche agli eredi, che devono proseguire nel versamento dell'imposta laddove accettino l'eredità), esse vengono iscritte a ruolo.



GIURISPRUDENZA	
A favore della revocabilità	Contro la revocabilità
CTR Lombardia sent.n.71/66/2011	Cass. sent. n. 6688/2015
CTP Ravenna sent. n. 395/02/14	Cass. sent. n. 3410/2015
	CTP Treviso sent. n. 66/5/12
	Cass. ordin. n. 5477/2010,

Esempio1

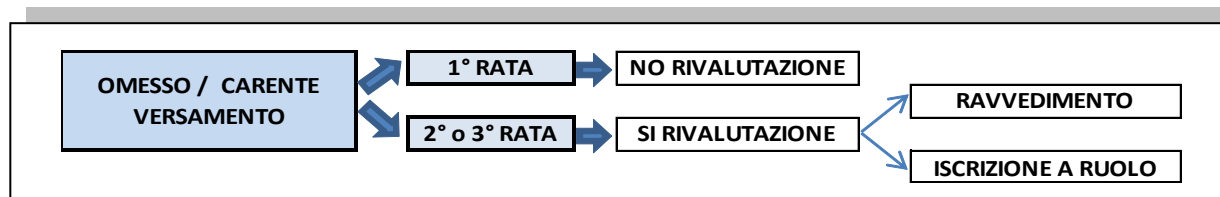
Il sig. Caio è proprietario di una partecipazione non qualificata (15%) nella Gamma srl.
Il valore del **patrimonio netto** al 01/01/2018 risultante dalla perizia di stima è pari a € **300.000**; il valore della partecipazione posseduta ammonta a € 45.000 (300.000 x 15%).
L'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione risulta pari a: **45.000 x 8% = € 3.600**.
L'importo così ottenuto può essere versato in unica soluzione entro il 02/07/2018 ovvero in 3 rate annuali di pari importo, applicando alle rate successive alla prima gli interessi del 3%.

OMESSO VERSAMENTO

L'omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva:

→ in **unica soluzione** o **1° rata** (versamento rateale): comporta **l'inefficacia della rivalutazione**
→ delle **rate successive** alla prima:

- non fa venire meno la validità della rivalutazione che si intende comunque "perfezionata"
- permette di sanare con il **ravvedimento operoso** gli importi non versati
- comporta l'**iscrizione a ruolo** dei versamenti non effettuati



RECUPERO DELL'IMPOSTA DA PRECEDENTI RIVALUTAZIONI

Come in passato, i soggetti che si avvalgono della "nuova" rivalutazione:

- ove abbiano già effettuato una rideterminazione dei beni in virtù analoghe norme agevolative
- possono recuperare l'imposta già versata secondo 2 procedure alternative:

COMPENSAZIONE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ detraendo dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'imposta già versata su precedenti rivalutazioni degli stessi beni ▪ non sono più dovute eventuali rate residue della precedente rivalutazione
RIMBORSO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ versando l'imposta sostitutiva sulla nuova rivalutazione ▪ chiedendo a rimborso quanto versato per la precedente rivalutazione: <ul style="list-style-type: none"> - entro il termine di 48 mesi (art. 38 Dpr 602/73) - dalla data di versamento dell'imposta riferita all'ultima rivalutazione effettuata (unica rata o prima rata se versamento rateale) ▪ che non può eccedere l'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione. <p>Decadenza rimborso: decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione o dalla data di versamento della 1° rata.</p>



Nota: non rileva quante volte si sia già proceduto alla rivalutazione; anche qualora ciò sia avvenuto più di una volta, sarà ammesso il recupero di tutte le imposte sostitutive già versate per il medesimo bene.

Esempio2

Il sig. Verdi possiede un terreno, già oggetto di rivalutazione al 1/01/2017, che intende nuovamente rivalutare al 1/01/2018: la perizia di stima al 1/01/2018 è pari ad **€ 200.000**.

Per la precedente rivalutazione ha già versato la 1° rata di **€ 3.500** a titolo di imposta sostitutiva; ora, può scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione quanto già versato per la precedente; ne segue che:

- imposta sostitutiva rivalutazione all' 1/1/2018: € 16.000 (200.000 x 8%)
- imposta sostitutiva precedente rivalutazione: € 3.500 (già versata)
- Imposta sostitutiva dovuta **€ 12.500**

Tale importo potrà essere versato in unica soluzione (o in 3 rate dal 02/07/2018).



CTP Como sent. n. 144/01/2014: è possibile **rivalutare per una seconda volta** una partecipazione omettendo il versamento delle rate di una precedente rivalutazione, purché non siano ancora scadute (in tal caso, infatti, la prima rivalutazione non si è perfezionata e, pertanto, le rate versate vanno chiesta a rimborso, senza che siano scomputabili dalla seconda rivalutazione).

NUOVO VALORE DI PERIZIA < VALORE PRECEDENTE RIVALUTAZIONE

Il **nuovo valore rivalutato** del terreno o della partecipazione **può essere inferiore a quello della perizia relativa alla precedente rivalutazione** (CM 47/2011); in tal caso si dovrà:

- scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione (al 01/01/2018) quanto versato per la precedente rivalutazione fino a concorrenza della stessa
- versare l'imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione e chiedere a rimborso la precedente.

Pertanto:

- se l'imposta versata per la precedente rivalutazione eccede quanto dovuto per la nuova rivalutazione
- nulla è dovuto per quest'ultima rivalutazione (che di fatto si perfeziona con la sola stesura e asseverazione della perizia), ma l'eccedenza d'imposta non risulta rimborsabile.

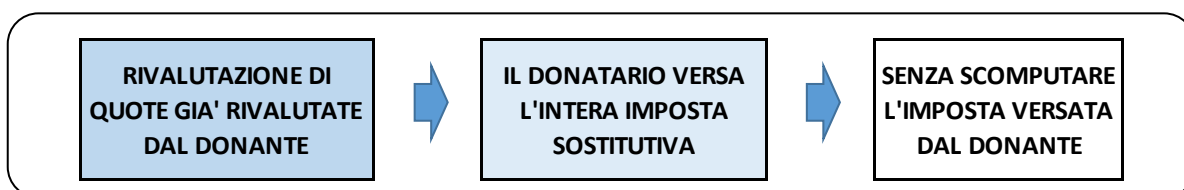
RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI DONATE

Come noto, per il donatario il costo fiscale della partecipazione è costituito:

→ dal **costo fiscale sostenuto dal donante** (ivi compreso quello **eventualmente rideterminato da quest'ultimo**) + **eventuale imposta di donazione** a carico del donatario.

Nell'ambito della RM 91/2014, l'Agenzia, intervenendo sull'ipotesi di rivalutazione da parte del donatario di partecipazioni già oggetto di rivalutazione ad opera del donante, ritiene che:

- l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, essendo "personale", assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione al fine di realizzare una minore plusvalenza "da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione"
- lo scomputo, in caso di successive rideterminazioni, è "effettuato dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta in caso di successive rideterminazioni. Tale disposizione è volta al recupero dell'imposta pagata dal medesimo soggetto al fine di evitare duplicazioni dell'imposta già pagata".



CESSIONE TERRENO AD UN VALORE INFERIORE ALLA PERIZIA

In caso di terreno ceduto ad un **prezzo < valore "rivalutato"** (o di perizia), se nell'atto di cessione:

a)	<p>è indicato il valore "rivalutato": la rivalutazione rimane efficace e ciò comporta che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>registro + ipo-catastali</u>: vanno assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento (comportamento si riflette negativamente sull'acquirente al quale è richiesto un maggior onere che "cercherà" di ribaltare sul cedente); ▪ <u>imposte dirette</u>: si determina una minusvalenza fiscalmente irrilevante
b)	<p>non è indicato il valore "rivalutato": la rivalutazione diviene inefficace e pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>registro + ipo-catastali</u>: sono assolte sul prezzo di cessione indicato nell'atto di trasferimento (con possibilità dell'ufficio di accertare un più elevato valore venale del bene) ▪ <u>imposte dirette</u>: la plusvalenza non tiene conto del valore "rideterminato"

NEW

NEW - Videoforum del 24/01/2018: i funzionari dell'Agenzia confermano tale impostazione (già fatta propria dalla RM 53/2015, che si adeguava al preciso orientamento giurisprudenziale):

- laddove la perizia sia asseverata in data successiva all'atto di compravendita del terreno rivalutato non si verifica alcuna decadenza dalla rivalutazione
- a patto che sia redatta prima del rogito, posto che quest'ultimo deve indicare il valore periziato

Al contrario, si ricorda che per le partecipazioni la redazione della perizia può essere successiva al rogito.

OMESSA INDICAZIONE IN UNICO

INDICAZIONI IN UNICO: i dati relativi la rivalutazione di terreni/partecipazioni vanno indicati in rispettivamente nel quadro RM (rivalutazione dei terreni) e nel quadro RT (rivalutazione partecipazioni).

OMESSA INDICAZIONE: tale eventualità (come chiarito CM 35/2004 e confermato da CM 1/2013):

- **non pregiudica gli effetti della rivalutazione**, che resta valida, essendo la stessa perfezionata con il versamento dell'intero importo o della 1° rata (se versamento rateale).
- comporta la **sanzione da € 250 a € 2.000** ("nuovo" art.8, DLgs.471/97 – Dlgs 158/2015).