

Imposte dirette

RIDETERMINAZIONE al RIBASSO del VALORE dei TERRENI MODALITÀ di RECUPERO della MAGGIORE IMPOSTA VERSATA

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Per mezzo dell'art. 2, co. 229, L. 23.12.2009, n. 191, il Legislatore ha introdotto la possibilità di **rideterminare il valore di terreni e partecipazioni**, posseduti alla data dell'1.1.2010.

Più specificatamente, tale possibilità è stata introdotta per la prima volta, per mezzo degli artt. 5 e 7, L. 28.12.2001, n. 448 [CFF 5945 e 5946]; successivamente, vari interventi legislativi hanno riaperto i termini dell'agevolazione, mantenendo inalterate le altre condizioni iniziali.

Non è vietato aggiornare più volte il **valore corrente** del bene nel corso degli anni; tuttavia, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate (da ultimo, con

la C.M. 10/E/2006), poiché trattasi di «rideterminazione» del valore originario, **ogni volta va pagata l'imposta sostitutiva sull'intero valore asseverato**. Per quanto riguarda il **recupero dell'imposta** sostitutiva versata in precedenza, sia che il valore da prima rivalutato fosse stato **superiore (R.M. 236/E/2008)** ovvero **inferiore (R.M. 111/E/2010)**, a quello da ultimo asseverato, l'unica via da seguire è quella dell'**istanza di rimborso**. Mentre l'Agenzia delle Entrate afferma che questa va presentata ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF 7238], secondo la giurisprudenza la modalità da seguire è quella dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4672].

RIVALUTAZIONE di TERRENI e PARTECIPAZIONI: con riferimento all'ultima proroga della possibilità di rivalutare il costo di terreni e partecipazioni disposta dall'art. 2, co. 229, L. 23.12.2009, n. 191, si ricorda che i **terreni edificabili** o con **destinazione agricola** e le **partecipazioni non quotate** (quelle quotate non erano ammesse alla rivalutazione), dovevano essere **posseduti** alla data dell'1.1.2010.

Entro la data del **2.11.2010**, doveva essere **redatta la perizia giurata di stima**, con la quale veniva asseverato il **nuovo valore rideterminato**, sul quale versare l'**imposta sostitutiva**.⁽¹⁾

Quest'ultima, andava **versata** sempre entro il **2.11.2010**, sull'intero valore rideterminato, nella misura del **4%**, per quanto riguarda i terreni e le partecipazioni qualificate, e del **2%**, per quanto

riguarda le partecipazioni non qualificate.

Il contribuente ha potuto eseguire il versamento in **misura integrale** ovvero in **tre rate annuali**. In tale ultimo caso, la **prima** rata andava versata entro il **2.11.2010**, la **seconda** andrà versata entro il **31.10.2011** e la **terza** entro il **31.10.2012**; sulle rate successive è dovuto un **interesse pari al 3% annuo**.

L'**efficacia della rivalutazione** è conseguente al versamento, nei termini e nei modi suesposti, dell'unica o della prima rata dell'imposta sostitutiva.

Di particolare importanza è il fatto che il maggior valore viene riconosciuto soltanto nel caso in cui il realizzo si concretizzi in una fattispecie appartenente alla categoria dei **redditi diversi**.

(1) Nel caso specifico dei terreni, la redazione della perizia giurata di stima, doveva precedere l'eventuale atto di cessione del terreno rivalutato (R.M. 15/E/2002).

Prendendo il caso della rivalutazione di partecipazioni, ove il contribuente avesse proceduto al pagamento dell'imposta sostitutiva, al fine di abbattere la plusvalenza conseguibile in sede di recesso, la rideterminazione non produrrà alcun effetto.

Ciò almeno nel caso di recesso tipico, giacché, in tale caso, il socio recedente conseguirà eventualmente una plusvalenza tassabile quale reddito di capitale, ai sensi dell'art. 47, co. 7, D.P.R. 917/1986 [CFF 5147], e non una plusvalenza tassabile quale reddito diverso.

Di converso, ben potrebbe il socio recedente beneficiare della rideterminazione di valore, ove si procedesse ad un recesso cd. «atipico», ovverosia un recesso ove non vengano attribuiti al socio somme o beni da parte della società, ma dove la quota venga ceduta direttamente ad altri soci o anche a terzi.

In tali ultimi casi, infatti, l'eventuale plusvalenza da recesso, viene tassata quale reddito diverso, ai sensi dell'art. 67, D.P.R. 917/1986 [CFF 5167].

Fin dall'introduzione della norma agevolativa da parte della L. 28.12.2001, n. 448, gran parte delle rideterminazioni hanno riguardato i terreni ed è su questi che si sono rivolti, nel corso del tempo, numerosi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate. L'ultimo, in ordine di tempo, è quello della R.M. 22.10.2010, n. 111/E in merito alla possibilità di una **rideterminazione al ribasso del valore dei terreni**.

AGGIORNAMENTO del VALORE dei TERRENI: come accennato, la **rivalutazione dei terreni**, sia che questi siano agricoli che edificabili, vale solo ai fini dell'**abbattimento** di una **plusvalenza tassabile** quale **reddito diverso**.

Poiché la prima legge di rideterminazione del valore si riferiva ai terreni posseduti alla data **dell'1.1.2002** (art. 7, L. 28.12.2001, n. 448) e l'ultima ai terreni posseduti alla data **dell'1.1.2010** (art. 2, co. 229, L. 23.12.2009, n. 191), ben può accadere che, nel corso del tempo, il valore del terreno, anche se già rideterminato, abbia subito delle modificazioni a causa dell'insorgere di **cause di natura diversa** (ci si riferisce, in particolare, alla persistente crisi del mercato immobiliare).

Con la C.M. 9.5.2003, n. 27/E l'Amministrazione finanziaria intervenne sulla possibilità di **rideterminare più volte**, nel corso del tempo, il **valore dei terreni** e delle **partecipazioni**.

In particolare, in quell'occasione, l'Amministrazione sostenne che coloro che intendevano avvalersi del provvedimento in forza del D.L. 289/2002, con riferimento ai beni già in precedenza rivalutati ai sensi della L. 448/2001, dovevano effettuare il **versamento integrale** dell'imposta sostitutiva, calcolato sul **valore risultante dalla nuova perizia, senza** possibilità di **scomputare**

l'imposta pagata in precedenza. Quest'ultima, comunque, non veniva definitivamente persa dal contribuente il quale, al contrario, poteva chiederne il **rimborso** ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF 7238].

L'Agenzia delle Entrate ebbe a confermare tale orientamento, anche nelle successive riaperture dei termini (per tutti, la C.M. 10/E/2006 in merito alla riapertura posta dal D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. dalla L. 2.12.2005, n. 248).

Sul susseguirsi di rideterminazioni di valore nel corso del tempo, è nuovamente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 111/E/2010, questa volta, però, avallando l'ipotesi di una **rideterminazione al ribasso** del valore dei terreni.

Il caso è quello di un contribuente che, avendo in precedenza usufruito della riapertura dei termini concessa dall'art. 1, co. 91, L. 24.12.2007, n. 244 (per i terreni posseduti, quindi, alla data dell'1.1.2008), voleva usufruire della **riapertura** concessa dall'art. 2, co. 229, L. 23.12.2009, n. 191, al fine di poter presentare **istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva già versata**; ciò in quanto il terreno aveva subito, nel frattempo, una diminuzione di valore.

L'Agenzia delle Entrate, in tale occasione, ha confermato la possibilità di poter procedere ad una nuova rideterminazione del valore originario del terreno.

In quanto trattasi di «rideterminazione» e non di «rivalutazione», però, l'imposta sostitutiva va versata sull'**intero valore rideterminato**, non potendosi scomputare ovvero compensare l'imposta sostitutiva a suo tempo versata; viene, tuttavia, confermata la **possibilità** per il contribuente (si veda anche la C.M. 27/E/2003), che in passato ha usufruito della rateazione dell'imposta dovuta, di **non** procedere al versamento della **rata** o delle **rate successive**. Unica via per il recupero di quanto già versato, però, resta l'**istanza di rimborso**, che secondo l'Agenzia delle Entrate, va presentata ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973. Soluzione non condivisibile.

ISTANZA di RIMBORSO: l'Agenzia delle Entrate, ritenendo valida la via dell'istanza di rimborso, di fatto **esclude il rimborso dei versamenti** effettuati in esecuzione di rivalutazioni operate nel 2005 e anni precedenti.

Il **termine decadenziale** è, infatti, di **quarantotto mesi** dalla data di **esecuzione del versamento**.

Il problema è, però, che a parere di chi scrive, nel caso in oggetto non dovrebbe trovare applicazione il disposto dell'art. 38, D.P.R. 602/1973.

Lo stesso prevede, infatti, che l'istanza di rimborso vada presentata: «(...) entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del

versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento». Nell'optare per una **nuova rideterminazione** del valore del terreno (il ragionamento vale anche per le partecipazioni), il contribuente:

- **non** commette alcun **errore materiale**, visto che nella compilazione del nuovo Mod. F24, i dati sono quelli desumibili dalla nuova perizia asseverata;
- **non** commette alcuna **duplicazione di versamento**, dato che i nuovi pagamenti originano da un'obbligazione tributaria di natura diversa (la diversa legge di riapertura dei termini).

Non si può parlare neanche di **inesistenza dell'obbligo di versamento**, dovendosi intendere per tale un versamento che è stato effettuato in carenza di un determinato presupposto impositivo; nel caso in specie, il presupposto impositivo era individuato dalla specifica legge di riapertura dei termini, vigente *ratione temporis*.

È giusto, quindi, che l'Agenzia delle Entrate affermi l'impossibilità di scomputare o compensare l'imposta sostitutiva precedentemente versata, in quanto quest'ultima trae origine da

una diversa obbligazione tributaria.

Ciò che si **discute** è la **modalità di recupero**, che non può essere quella dell'art. 38, D.P.R. 602/1973, per i motivi suesposti, riassumibili nel fatto che nel caso di specie **non** esiste alcun **errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale** dell'obbligo di **versamento**.

Per concludere, la modalità di recupero del *quantum* precedentemente versato, dovrebbe essere quella dell'**istanza di rimborso**, presentata ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4672], il quale dispone che «*la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*».

Ciò si traduce, nel caso oggetto di analisi, in un'istanza presentata entro il **termine di due anni** dal momento in cui assume effetto l'**ultima rideterminazione di valore** e, quindi, dal versamento dell'imposta sostitutiva ovvero della prima rata, connessa ad essa. In tal senso si sta esprimendo anche la giustizia tributaria (Ctp di Modena 24.4.2009, n. 71 e Ctp di Treviso 6.7.2009, n. 55).