

COLLEGATO FISCALE (D.L. 30 settembre 2005 N. 203)
convertito con legge 2 dicembre 2005 n. 248

AFFRANCAMENTO DI PLUSVALENZE DI TERRENI

LA NORMA (art. 11 quaterdecies comma quarto D.L. 30 settembre 2005 n. 203)
Convertito con legge 2 dicembre 2005 n. 248

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

a) al primo periodo le parole: "1° luglio 2003", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2005**".

b) al secondo periodo le parole: "30 settembre 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2006**".

c) al terzo periodo le parole: "30 settembre 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2006**".

LA NORMA DI RIFERIMENTO

Art. 2 comma 2 D.L. 24 dicembre 2002 n. 282
convertito con legge 21 febbraio 2003 n. 27

.....
*2. Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e **dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2005***. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, **a decorrere dalla data del 30 giugno 2006***; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. **La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2006***.
.....*

*termini modificati dalla norma in commento di cui all'art. 11 quaterdecies comma quarto DL 30 settembre 2005 n. 203 convertito con legge 248/2005

La norma richiamata

Art. 7 Legge 28 dicembre 2001 n. 448
(Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola)

1. Agli effetti della **determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi**, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, **per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002**, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato **sulla base di una perizia giurata** di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia **assoggettato ad una imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6.
2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è **pari al 4 per cento** del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **entro il 30 settembre 2002**.
3. L'imposta sostitutiva può essere **rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali** di pari importo, a partire dalla predetta data del 30 settembre 2002. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata.
4. 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 30 settembre 2002**.
5. Il costo per la relazione giurata di stima è portato **in aumento del valore di acquisto del terreno** edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.
6. La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi 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**.

le norme di proroga

**Art. 39 comma 14 undecies D.L. 30 settembre 2003 n. 269
convertito con legge 24 novembre 2003 n. 326**

.....
14-undecies. Nell'articolo 2, comma 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni nella legge 21 febbraio 2003, n. 27, le parole "16 maggio 2003", ove ricorrenti, sono sostituite dalle seguenti: "**16 marzo 2004**".

**Art. 6 bis D.L. 24 dicembre 2003 n. 355
convertito con legge 27 febbraio 2004 n. 47**

.....
6-bis. Nell'articolo 2, comma 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni nella legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, le parole "1 gennaio 2003" sono sostituite dalle seguenti: "**1 luglio 2003**" e le parole "16 marzo 2004" ovunque ricorrano, sono sostituite dalle seguenti: "30 settembre 2004".

Art.. 1 comma 376 legge 30 dicembre 2004 n. 311

376. Nell'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, le parole: "30 settembre 2004", ovunque ricorrano, sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2005**".

**Art.. 11 quaterdecies quarto comma D.L. 30 settembre 2005 n. 203
convertito con legge 2 dicembre 2005 n. 248**

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

a) al primo periodo le parole: "1° luglio 2003", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2005**".

b) al secondo periodo le parole: "30 settembre 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2006**".

c) al terzo periodo le parole: "30 settembre 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2006**".

Commento

La norma ripropone **la possibilità di affrancamento** delle plusvalenze relative a terreni edificabili o agricoli. In questa occasione, non ci si è limitati a riaprire il termine per avvalersi dell'affrancamento (termine che era scaduto il 30 giugno 2005 scorso e che ora viene riproposto sino a tutto il prossimo **30 giugno 2006**) ma è stata anche modificata la data di riferimento ai fini dell'affrancamento e della perizia (portandola dal 1° luglio 2003, termine da ultimo considerato per gli affrancamenti ammessi sino al 30 giugno 2005 scorso, al **1 gennaio 2005**); ne consegue che sulla base della nuova disposizione, si potranno affrancare, sino al **30 giugno 2006**, i terreni posseduti alla data del **1° gennaio 2005** e ciò pagando il 4% del valore del terreno stesso alla data **1° gennaio 2005** risultante da apposita **perizia** da effettuarsi entro il 30 giugno 2006.

L'affrancamento in sostanza, se verrà eseguito in prossimità del termine di scadenza per la redazione della perizia, avverrà sulla base di un valore già "vecchio" di poco meno di diciotto mesi.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata o in un'unica soluzione entro il suddetto termine del **30 giugno 2006** o può essere **rateizzata** in tre rate annuali di pari importo con scadenza 30 giugno 2006, 30 giugno 2007 e 30 giugno 2008 (sull'importo delle rate al 30 giugno 2007 e 30 giugno 2008 sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo)

Ricordiamo le date di riferimento (data di possesso dei terreni) ai fini dell'affrancamento, così come succedutesi nel tempo, e i corrispondenti termini per la presentazione della perizia e per il pagamento dell'imposta (ovvero, in caso di rateizzazione per il pagamento della prima rata), i termini per il pagamento delle eventuali successive due rate, i codici tributo:

- **1 gennaio 2002** (legge 448/2001): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 settembre 2002 termine poi prorogato al 16 dicembre 2002 (legge 265/2002); termini per le eventuali due rate successive: 16 di-

cembre 2003 e 16 dicembre 2004; codice tributo: 1809

- **1 gennaio 2003** (D.L. 282/2002): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 16 maggio 2003 termine poi prorogato al 16 marzo 2004 (D.L. 269/2003 entrato in vigore il 2 ottobre 2003); termini per le eventuali due rate successive: 16 marzo 2005 e 16 marzo 2006; codice tributo 8052

- **1 luglio 2003** (D.L. 355/2003): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 settembre 2004 termine poi prorogato al 30 giugno 2005 (legge 311/2004): termini per le eventuali due rate successive: 30 giugno 2006 e 30 giugno 2007; codice tributo 8054

Da segnalare che con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 81/E del 6 novembre 2002** si è precisato:

- che è possibile per **i comproprietari** rivalutare il valore delle rispettive quote di comproprietà

- che per **i nudi proprietari e gli usufruttuari** è possibile rivalutare il valore dei rispettivi diritti

- che è possibile anche la rivalutazione solo **di una porzione della medesima particella catastale** (ad esempio nel caso in cui solo parte di una particella sia stata dichiarata edificabile)

- che nel caso di terreni oggetto **di successione o donazione** il loro valore iniziale è quello indicato ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali dovute in tali casi.

Da segnalare inoltre che con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 9 maggio 2003** si è precisato:

- che chi si è avvalso dell'affrancamento con valore periziato al 1 gennaio 2002 può avvalersi anche del nuovo affrancamento al 1 gennaio 2003 con possibilità **di recuperare** quanto in precedenza pagato con riferimento alla perizia al 1 gennaio 2002 (attraverso il rimborso di quanto già pagato)

- che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà nel corso del 2003 il valore affrancabile è quello della **nuda proprietà** al 1 gennaio 2003 (*ed ora in base all'ultima norma deve ritenersi che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà dopo il 1 gennaio 2005 il valore affrancabile sia quello della **nuda proprietà** al 1 gennaio 2005*)

Anche in questa Circolare si è ribadito che nel caso di terreni oggetto **di successione o donazione** il loro valore iniziale è quello indicato negli atti di successione e donazione.

Infine con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 16/E del 22 aprile 2005**, conformemente a quanto già riportato nelle precedenti Circolari della medesima Agenzia n. 35/E del 4 agosto 2004 e 27/E del 9 maggio 2003, sopracitata, si è ribadito che il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni alla data del 1 luglio 2003 (ovvero alle date del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003), ove lo ritenga opportuno, potrà usufruire della nuova norma agevolativa, ma dovrà in tal caso determinare mediante **una nuova perizia giurata** di stima il valore dei terreni **al 1° luglio 2003**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su questi valori, richiedendo il rimborso dell'importo precedentemente versato. Qualora, il contribuente intenda avvalersi delle nuove disposizioni, che prevedono di rideterminare il valore dei terreni alla data del 1° luglio 2003, ed abbia usufruito delle previgenti disposizioni, potrà richiedere il rimborso dell'imposta

sostitutiva precedentemente versata con riferimento al valore degli stessi al 1° gennaio 2002 o al 1° gennaio 2003, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Tuttavia, qualora il contribuente si sia avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate ancora non pagate. Non è invece possibile la compensazione con le somme già versate.

Il principio fissato nelle Circolari 16/E/2005, 35/E/2004 27/E/2003 e sopra citate deve ritenersi applicabile anche in occasione del nuovo affrancamento previsto dal DL 203/2005, posto che è stata modificata, rispetto ai precedenti affrancamenti, la data di riferimento del possesso dei terreni (1 gennaio 2005 a fronte del 1 luglio 2003 dell'ultimo affrancamento scaduto il 30 giugno 2005). Pertanto che il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni alle date del 1° luglio 2003, del 1° gennaio 2003 ovvero del 1° gennaio 2002, in base alle precedenti disposizioni normative, sopra richiamate, ove lo ritenga opportuno, potrà usufruire della nuova norma agevolativa, ma dovrà in tal caso determinare mediante **una nuova perizia giurata** di stima il valore dei terreni **al 1° gennaio 2005**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su questi valori. Qualora, il contribuente si sia avvalso (in occasione degli ultimi affrancamenti) della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate ancora non versate. Per le somme già versate, invece, potrà richiedere il rimborso non essendo ammesse compensazioni.

Da tener conto che, dal 1° gennaio 2006, con l'entrata in vigore della legge 266/2005 ("Finanziaria 2006), per chi si è già avvalso dell'affrancamento con valore al 1 gennaio 2002, al 1 gennaio 2003 o al 1 luglio 2003, potrebbe essere più conveniente, anziché procedere ad un nuovo affrancamento pagando il 4% sull'intero valore del terreno (e chiedendo poi il rimborso di quanto in precedenza pagato) pagare l'imposta sostitutiva del 12,50% sulla plusvalenza realizzata tra la data di vendita e la data di riferimento dell'affrancamento (1 gennaio 2002, al 1 gennaio 2003 o al 1 luglio 2003) giusta quanto disposto dall'art. 1 comma 496 citata legge 266/2005.

Si rammenta inoltre che l'art. 1 comma 428 della legge 30 dicembre 2004 n. 311 ha ampliato la platea dei soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata di stima del valore dei terreni ai fini dell'affrancamento delle plusvalenze, ricomprendendovi anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011.

A cura di Giovanni Rizzi

Settore studi C.N.N. - commento

La rideterminazione dei valori di acquisto (a cura di Annarita Lomonaco)

A seguito delle modifiche apportate all'art. 2, comma 2, d.l. n. 282/2002 cit., riguar-

danti i termini per procedere alla suddetta rideterminazione, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione in esame, “le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2005. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2006; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2006” (nuovo testo dell'art. 2 comma 2 d.l. n. 282/2002 cit.).

Si ricorda che gli artt. 5 e 7 della legge finanziaria 2002 (l. 448/2001) citati disciplinano i criteri per la rideterminazione del valore di acquisto di titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, nonché di terreni edificabili e con destinazione agricola, da utilizzare per il calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67 (ex art. 81), comma 1, lett. a), b), c) e c-bis), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917. A tal fine, le norme consentono di assumere, in luogo dell'originario costo o valore di acquisto, il valore determinato in base ad una perizia giurata di stima, a condizione che il contribuente corrisponda un'imposta sostitutiva di quella sui redditi (per un esame della disciplina indicata, anche con riferimento alla previsione dell'ultimo comma dell'art. 7 cit. - secondo cui il valore rideterminato dei terreni edificabili e con destinazione agricola costituisce “valore normale minimo di riferimento” ai fini non soltanto delle imposte sui redditi ma anche di quelle di registro, ipotecaria e catastale - si rinvia a CNN-COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI, studio n. 1/2002/T, Legge 28 dicembre 2001, n. 448 “disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello stato – legge finanziaria 2002”, est. Colucci - Forte - Giunchi - Petrelli – Puri, e studio n. 9/2002/T, Art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 - “legge finanziaria 2002” – rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola – ulteriori osservazioni, est. Colucci).

Inizialmente la disciplina consentiva la rideterminazione con riferimento alle partecipazioni ed ai terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002, purché gli adempimenti (versamento dell'imposta sostitutiva, redazione e giuramento della perizia) fossero effettuati entro la data del 30 settembre 2002. Successivamente il legislatore è intervenuto, in più occasioni, sulle fattispecie in esame (in ordine a tale evoluzione normativa cfr. segnalazione novità del settore studi n. 27, Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005). Novità di interesse fiscale, in CNN Notizie del 3 gennaio 2005; circ. Agenzia delle entrate n. 16/E del 22 aprile 2005), talvolta solo prorogando i termini per gli adempimenti, altre volte invece estendendo l'applicazione degli artt. 5 e 7 l. n. 448/2001 mediante l'indicazione di una nuova data di riferimento per la rideterminazione.

In particolare, il legislatore – precedentemente alla modifica di cui al comma 4 in esame – aveva consentito di procedere alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti al 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 ed al 1° luglio 2003.

Con riguardo a quest'ultima tipologia di intervento legislativo, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che essa non deve essere intesa come proroga degli artt. 5 e 7 della l. n. 448 del 2001 - concernenti le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002 - trattandosi di “nuove disposizioni agevolative”, ed aveva fornito indicazioni per procedere alle rideterminazioni ivi previste (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004, n. 27/E del 9

maggio 2003).

Applicando le medesime indicazioni alla disposizione introdotta a seguito delle modifiche operate dal comma 4 dell'art. 11-quaterdecies in esame, per il contribuente, che si fosse avvalso già in passato della facoltà di rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni, sarà possibile determinare anche il valore di acquisto al 1° gennaio 2005 mediante una nuova perizia giurata di stima, procedendo al versamento dell'imposta sostitutiva commisurata al valore risultante dalla suddetta nuova perizia. L'interessato potrà però richiedere il rimborso dell'importo versato per la precedente rideterminazione, ovvero in caso di rateizzazione, non versare le rate successive, chiedendo il rimborso della prima rata pagata.

CIRCOLARI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n. 15/E del 1 febbraio 2002

Art. 7: rivalutazione dei terreni edificabili e dei terreni agricoli

La disposizione in commento, ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, consente di assumere, in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli agricoli posseduti **alla data del 1° gennaio 2002**, il valore ad essi attribuito a tale data **mediante una perizia giurata di stima**, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4%.

Il valore attribuibile a tali terreni alla data del 1° gennaio 2002 deve essere determinato **da soggetti competenti in materia urbanistica**, individuati dal legislatore negli iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili. Attesi i rilevanti effetti che la perizia giurata di stima produce sul piano fiscale, la norma in esame dispone che per tale atto giurato si applichino al professionista le disposizioni di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile, concernenti le norme sulla responsabilità del consulente tecnico nominato dal giudice.

L'Amministrazione finanziaria può prendere visione degli atti di stima giurata e dei dati identificativi dell'estensore richiedendoli al contribuente il quale, pertanto, è tenuto a conservarli.

Ai sensi del comma 5 del presente articolo i costi sostenuti per la relazione giurata di stima, qualora siano stati effettivamente sostenuti e rimasti a carico del contribuente possono essere portati **in aumento del valore iniziale** da assumere ai fini del calcolo delle plusvalenze, in quanto costituiscono **un costo** inerente al bene.

Il valore così determinato può essere assunto **quale valore iniziale** per il calcolo delle plusvalenze di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del TUIR, **realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima**, fermo restando, **quale termine di scadenza per il pagamento dell'imposta sostitutiva, il 30 settembre 2002**.

Le suddette plusvalenze conseguite **anteriormente alla redazione ed al giuramento della perizia** restano invece determinate secondo i criteri ordinari dettati dall'articolo 82 del TUIR, non risultando conforme alla ratio della norma la redazione di valutazioni giurate su beni di cui si è ceduta la titolarità.

Sono interessati dalla norma di rivalutazione, qualora non siano posseduti da imprese commerciali, poiché in tale caso la relativa cessione non genera plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, i seguenti beni:

terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili. Come indicato nella voce "lottizzazioni" riportata in appendice al modello di dichiarazione "Unico 2001-Persone Fisiche, fascicolo 2", ai fini della disciplina delle plusvalenze, 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;

terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Ai sensi dell'articolo 81, lett. a) del TUIR la utilizzabilità del terreno a fini edificatori deve sussistere in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Pertanto, come precisato nelle istruzioni al quadro RM del modello di dichiarazione "Unico 2001-Persone Fisiche, fascicolo 2", tale qualificazione ricorre per i terreni qualificati come edificabili dal piano regolatore generale o in mancanza da altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;

terreni agricoli. Questi ultimi, in caso di rivendita possono generare plusvalenza ai sensi della lettera a) dell'articolo 81, se **venduti entro cinque anni** dall'acquisto, esclusi quelli acquistati mediante successione o donazione la cui cessione non genera plusvalenza imponibile, o, se ceduti oltre tale termine, ai sensi della successiva lettera b), qualora al momento della rivendita siano suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli

strumenti urbanistici vigenti;

Al fine di poter godere dei benefici previsti dalla presente norma, il valore determinato dalla perizia di stima giurata deve essere assoggettato ad **imposta sostitutiva del 4% da versare entro il 30 settembre 2002** utilizzando il modello F24, secondo le modalità previste dal capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997. L'ammontare di tale imposta può essere suddiviso in **tre rate annuali di pari importo**, la prima delle quali da versare entro il 30 settembre del 2002. Le due rate successive devono essere versate entro il 30 settembre 2003 ed entro il 30 settembre 2004, maggiorate degli interessi del 3 per cento annuo.

Ai sensi del comma 6 della norma in esame, il valore attribuito ai terreni dalla perizia di stima giurata, assoggettato ad imposta sostitutiva, costituisce **valore minimo di riferimento** ai fini delle imposte sui redditi, **dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali**.

Considerato, tuttavia, che il valore attribuito al cespite dalla perizia tiene conto delle condizioni urbanistiche, geologiche, ecc esistenti al momento della valutazione, deve ammettersi che il contribuente, in un momento successivo, possa non avvalersi del valore rideterminato ove siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale.

La circostanza che il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato **deve essere evidenziato in atto dal venditore** affinché l'Ufficio ne possa tener conto ai fini della rettifica della base imponibile delle imposte di registro ipotecarie e catastali.

In proposito si fa presente che il testo unico dell'imposta di registro (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) all'articolo 52 stabilisce diversi criteri di rettifica del valore dichiarato, a seconda che il trasferimento abbia ad oggetto un terreno con destinazione edificatoria o altra destinazione. Invero, l'ufficio non può intervenire per la rettifica quando il valore dichiarato del terreno trasferito sia almeno pari a quello determinato su base catastale, sempre che non si tratti di terreni "*per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria*" (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, articolo 52, comma 4).

Il diverso criterio di determinazione della base imponibile stabilito dal testo unico dell'imposta di registro, **comporta che debbano essere separatamente esaminati il caso di trasferimento di terreni edificabili e di terreni agricoli** assoggettati ad imposta sostitutiva qualora il venditore abbia dichiarato di volersi avvalere del valore attribuito dalla perizia.

Per i trasferimenti di **terreni non edificabili** successivi alla rivalutazione, qualora il contribuente dichiari un valore inferiore a quello rideterminato, **l'ufficio può procedere alla rettifica anche se il valore dichiarato risulti uguale o superiore a quello calcolato su base catastale**. Il comma 6 dell'articolo 7 in esame, infatti, individua nel valore determinato dalla perizia giurata di stima il "*valore normale minimo di riferimento ai fini (...) dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale*".

Per i trasferimenti di terreni "*...per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria*", l'ufficio provvede alla rettifica del valore dichiarato **se ritiene che il valore venale dei terreni trasferiti sia superiore** (Testo unico dell'imposta di registro articolo 51, comma 3). Ovviamente il valore accertato non può essere inferiore a quello rideterminato ai sensi del comma 1 dell'articolo 7 poiché questo, come detto, costituisce **il valore normale minimo di riferimento**.

Qualora, invece, 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 TUIR.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

6 novembre 2002, n. 81/E

Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili, dei terreni agricoli e delle partecipazioni in società non quotate. Articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

INDICE

1. Premessa
2. Rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola
 - 2.1 Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto
 - 2.2 Terreni oggetto di provvedimenti di espropriazione
 - 2.3 Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili
 - 2.4 Terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione
 - 2.5 Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva
3. Rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni in società non quotate

3.1 Ambito applicativo

3.2 Perizia giurata di stima

3.3 Rideterminazione parziale del valore della partecipazione

3.4 Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva

1. Premessa

Gli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) prevedono, rispettivamente, la possibilità di rideterminare il valore di acquisto dei titoli, quote o diritti, non negoziati nei mercati regolamentati, e dei terreni edificabili e di quelli a destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2002.

Si fa presente, innanzitutto, che il termine entro il quale usufruire di tali disposizioni agevolative, inizialmente fissato al 30 settembre 2002, è stato prorogato al 30 novembre 2002 dall'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209. Si riassumono di seguito le fonti normative e gli interventi interpretativi in materia.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 5 legge 28 dicembre 2001, n. 448

(Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati)

Art. 7 legge 28 dicembre 2001, n. 448

(Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola)

Art. 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209 *(Proroga del termine)*

INTERVENTI INTERPRETATIVI

Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002

Circolare n. 47/E del 5 giugno 2002

Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002

Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, par. 7.1 e 7.2

Circolare n. 15/E del 1 febbraio 2002, par. 3

Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, par. 12

Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002

2. Rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola

L'articolo 7 della legge n. 448 del 2001 consente la rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva nella misura del 4% del valore delle aree, attestato da una perizia giurata di stima riferita al 1 gennaio 2002, allo scopo di ridurre il valore della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni stessi, di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

L'ambito e le modalità applicative della disposizione sono state illustrate con le circolari n. 9/E del 30 gennaio 2002, paragrafi 7.1 e 7.2, n. 15/E del 1 febbraio 2002, paragrafo 3, e n. 55/E del 20 giugno 2002, paragrafo 12. Con la risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002 è stato, inoltre, istituito il codice tributo 1809, da utilizzare per il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Con riferimento alla perizia giurata (redatta da soggetti competenti in materia urbanistica, individuati dal legislatore negli iscritti agli albi degli ingegneri, dagli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili), si rammenta che le perizie stragiudiziali possono essere presentate per la asseverazione oltre che presso la cancelleria del tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai.

La presente circolare intende fornire chiarimenti in merito alla possibilità di applicare la procedura di rivalutazione in particolari ipotesi che hanno costituito oggetto di quesiti pervenuti alla scrivente ovvero sono state prospettate dalla stampa specializzata, concernenti:

- la rivalutazione di terreni in regime di comunione;
- la rivalutazione di terreni oggetto di provvedimenti di esproprio;
- la rivalutazione di terreni nel caso in cui gli strumenti urbanistici vigenti abbiano previsto la destinazione edificatoria solo di una porzione della particella catastale;
- gli effetti che la rivalutazione operata dal donante o dal *de cuius* produce per il donatario o per l'erede;
- le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva nel caso in cui la rivalutazione riguardi più terreni appartenenti allo stesso soggetto.

2.1 Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto

Le aree possedute in regime di comunione pro indiviso, possono essere oggetto di rivalutazione parziale nel caso in cui soltanto alcuni dei comproprietari intendano avvalersi della facoltà di rideterminare il costo storico di acquisto dei terreni.

Come è noto il regime giuridico della comunione attribuisce a ciascun condomino una quota ideale del diritto di proprietà che non è riferibile ad una porzione materiale del bene. Ciascun condomino, infatti, esercita il proprio diritto sull'intero bene incontrando un limite nel diritto di pari contenuto spettante agli altri comproprietari.

Nella comunione pro indiviso, pertanto, la rivalutazione parziale deve avere ad oggetto una percentuale astratta dell'immobile, corrispondente alla quota di comproprietà.

Si ritiene che ciò sia compatibile sia con i principi civilistici che disciplinano tale istituto, in base ai quali ciascun condomino ha il diritto di disporre della propria quota, sia con le finalità agevolative della norma sulla rivalutazione dei terreni, finalizzata a ridurre le imposte personali sui "redditi diversi" di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del TUIR.

Per determinare la quota di terreno da affrancare è tuttavia necessario che il singolo comproprietario determini mediante perizia giurata di stima, da redigere nei modi indicati dall'articolo 7 della legge n. 448 del 2001, il valore dell'intera area alla data del primo gennaio 2002, in modo da poter assoggettare all'imposta sostitutiva del 4% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà.

In occasione della cessione del terreno comune i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione possono così calcolare la plusvalenza da essi realizzata assumendo quali termini di calcolo, da un lato, la parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà e, dall'altro, il valore di tale quota affrancato, aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico. Gli altri condomini che non si siano avvalsi della facoltà di rivalutare le proprie quote devono, invece, determinare la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento al prezzo storico di acquisto del terreno, così come definito dall'articolo 82 del TUIR.

Occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 7, comma 6, della citata legge n. 448 del 2001, affinché il valore "rideterminato" possa assumere rilievo agli effetti della calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Tale principio, che prevede la omogeneità del valore fiscale del terreno ai fini delle imposte dirette e delle imposte di registro ipotecarie e catastali, fa sì che nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornino applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nel richiamato articolo 82 del TUIR, senza tener conto del valore rideterminato.

Si deve ritenere che la rivalutazione sia possibile anche in relazione ai terreni concessi in usufrutto. Il proprietario in particolare può rivalutare anche il solo valore della nuda proprietà, riferito alla data del 1 gennaio 2002, costituito dalla differenza tra il valore della proprietà piena e quello del diritto reale.

Peraltro già con circolare n. 55/E del 2002 era stato chiarito che "la norma (art. 7 l. 448 del 2001) non preclude al proprietario di procedere alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni ancorché questi...siano gravati da un diritto di superficie alla data del primo gennaio 2002".

Analogamente **la facoltà di procedere alla rivalutazione deve essere riconosciuta all'usufruttuario**, atteso che anche tale soggetto, per effetto del principio recato dall'articolo 9, comma 5, del TUIR, secondo cui "Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento...", in caso di cessione a titolo oneroso del proprio diritto, può realizzare una plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera b), del TUIR. Il valore dell'usufrutto si deve ritenere che possa essere determinato dalla perizia giurata di stima secondo le disposizioni recate dall'articolo 48 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (approvato con DPR n. 131 del 26 aprile 1986), applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti indicati nel prospetto allegato al medesimo Testo Unico.

2.2 Terreni oggetto di provvedimenti di espropriazione

Ai sensi dell'articolo 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 generano plusvalenze tassabili anche le indennità di esproprio o le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, nonché le somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni, destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, definite dagli strumenti urbanistici, ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica.

Su tali indennità i soggetti eroganti devono operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento, ferma restando per il contribuente la facoltà di optare per la tassazione secondo le regole di cui all'articolo 81, comma 1, lettera b), del TUIR, in sede di dichiarazione annuale dei redditi, nel qual caso la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto.

In considerazione della particolare modalità di tassazione delle indennità in questione, è stato sollevato il problema della rivalutazione dei terreni oggetto di provvedimenti ablatori.

In proposito, si ritiene che in virtù dell'espresso rinvio operato dall'articolo 11 della legge 413 del 1991 all'articolo 81, comma 1, lettera b), del TUIR, il valore dei terreni, determinato mediante la rivalutazione, costituisca valore iniziale di acquisto anche nella determinazione delle plusvalenze da esproprio qualora il contribuente intenda assoggettare tali redditi a tassazione secondo i criteri del richiamato articolo 81, comma 1, lettera b), del TUIR.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva, tuttavia, non fa venir meno l'obbligo dell'ente erogante di operare la ritenuta del 20 per cento a titolo d'imposta sulla indennità di esproprio, ai sensi dell'articolo 11 della citata legge n. 413 del 1991. Tale disposizione, infatti, non è stata oggetto di modifiche a seguito dell'introduzione della normativa sulla rivalutazione dei terreni e, pertanto, continua a trovare piena applicazione nel sistema di tassazione delle indennità espropriative, basata, in primo luogo, sul prelievo diretto da parte dell'ente erogante.

La ritenuta subita sull'indennità può, ovviamente, essere indicata in sede di dichiarazione annuale dei redditi,

nel quadro "RM", del modello di dichiarazione Unico, al fine di scomputarla dall'imposta dovuta o di chiederne il rimborso, costituendo, come detto, imposta versata a titolo acconto.

2.3 Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili

Nella ipotesi in cui gli strumenti urbanistici prevedano destinazioni differenziate all'interno di una stessa particella catastale, **dichiarando edificabile sola una porzione della stessa**, il contribuente potrebbe avere interesse ad operare la rivalutazione dell'unità catastale limitatamente alla parte dichiarata edificabile.

È stato chiesto in proposito se la procedura di rivalutazione presupponga il frazionamento dell'area in corrispondenza delle diverse destinazioni urbanistiche ad essa attribuite o se tale frazionamento possa essere rinviato al momento successivo ed eventuale della vendita della sola porzione edificabile.

In proposito si osserva che nella perizia giurata il terreno stimato deve essere individuato con esattezza in modo che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata ed il valore indicato nella perizia. In questa ottica indubbiamente il riferimento ai dati catastali costituisce il sistema più idoneo per identificare l'oggetto della rivalutazione.

Tuttavia, in relazione al caso in esame, tenuto conto che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa richiede una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, si deve ritenere che in sede di predisposizione o di variazione del Piano Regolatore sia già stata opportunamente identificata la porzione di area edificabile. Pertanto, per limitare la rivalutazione **solo a tale zona, è sufficiente che nell'atto di perizia venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che la delimita e non si renda necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.**

2.4 Terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione

È stato sollevato il problema dei riflessi che l'affrancamento del terreno, operato dal *de cuius* o dal donante, produce nei confronti dell'erede o del donatario. In particolare è stato chiesto se tali soggetti possano determinare la plusvalenza derivante dalla vendita del cespite ereditato o ricevuto in donazione assumendo come prezzo di acquisto il valore affrancato dal *de cuius* o dal donante.

La questione prospettata rientra nella problematica di carattere più generale concernente il valore da assumere come prezzo di acquisto nella determinazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria acquisiti gratuitamente, a seguito della abolizione dei tributi di successione e donazione.

L'articolo 82, comma 2, del TUIR, dispone che la plusvalenza realizzata a seguito della vendita di terreni edificabili acquisiti per successione o donazione, non interessati da interventi di lottizzazione, si determina assumendo come prezzo d'acquisto il valore dell'immobile "dichiarato nelle relative denunce o atti registrati, od in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione".

Al riguardo, si ritiene che la soppressione delle imposte di successione e donazione (l. n. 383 del 2001) non comporti, tuttavia, il venir meno del riferimento agli atti dichiarativi indicati nel richiamato articolo 82, comma 2, del TUIR.

Va sottolineato, infatti, che nel caso in cui nell'eredità siano inclusi beni immobili o diritti immobiliari deve essere presentata la dichiarazione di successione, come già precisato con la circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001 (concernente primi chiarimenti sulla abolizione dell'imposta sulla successione e donazione), e che per le donazioni di tali beni è richiesta la forma dell'atto pubblico da sottoporre a registrazione; inoltre, il valore indicato in tali atti **assume comunque rilievo ai fini fiscali in riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, le quali devono essere assolate anche per i trasferimenti immobiliari realizzati a titolo gratuito.**

Tenuto conto che l'interpretazione letterale prevale su altri criteri interpretativi qualora consenta di attribuire alla norma un significato, si deve ritenere tuttora applicabile la modalità di determinazione della plusvalenza stabilita dall'articolo 82, comma 2, del TUIR, secondo cui l'erede o il donatario devono assumere come prezzo iniziale del terreno acquistato per effetto di successione o donazione il valore indicato nei relativi atti.

Non torna quindi applicabile alla ipotesi in esame il principio affermato, con riferimento ai redditi diversi di natura finanziaria nella citata circolare n. 91/E del 2001, in base al quale detti redditi derivanti dalla vendita di titoli e partecipazioni acquistati per successione devono essere determinati assumendo come prezzo di acquisto il costo sostenuto dal *de cuius*, non potendosi fare riferimento - dopo la soppressione dell'imposta sulle successioni - al "valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione" (art. 82, comma 5, del TUIR).

Peraltro, qualora il valore dell'immobile risultante dalla rivalutazione operata dal *de cuius* o dal donante sia stato utilizzato dall'erede o dal donatario in sede di dichiarazione di successione o donazione ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, il medesimo valore, sempreché non rideterminato in sede di accertamento o liquidazione, costituirà valore iniziale, ai sensi del richiamato articolo 82, comma 2, per il calcolo della plusvalenza.

Si segnala, infine, che in applicazione della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328 (G.U. la serie speciale n. 28 del 17 luglio 2002), è possibile rivalutare sulla base della variazione dell'indice ISTAT il valore iniziale dei terreni acquisiti per successione o donazione, indicato - come sopra detto - nelle relative denunce o atti registrati, da assumere quale termine di raffronto per determinare la plusvalenza tassabile.

La Corte Costituzionale ha, infatti, dichiarato illegittima la disposizione recata dall'articolo 82, comma 2, del

TUIR, nella parte in cui non consente di tener conto dell'incidenza dell'inflazione monetaria. In sostanza, secondo l'organo di legittimità costituzionale, il valore del terreno edificabile deve essere depurato, anche in questo caso, dagli effetti inflazionistici poiché altrimenti si verificherebbe una ingiustificata disparità di trattamento con riferimento al valore dei terreni edificabili acquistati a titolo oneroso, per i quali il legislatore già dispone, con il medesimo articolo 82, comma 2, del TUIR, la rivalutazione in base agli indici ISTAT.

2.5 Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

Per quanto concerne il termine di pagamento dell'imposta sostitutiva, si fa presente che la scadenza del 30 settembre 2002, prevista dal richiamato articolo 7, è stata prorogata al 30 novembre 2002 dall'art. 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209 e, quindi, scadendo tale termine di sabato, al 2 dicembre 2002. In caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva, anche il termine per il pagamento delle rate annuali successive alla prima, decorre dalla nuova data del 30 novembre 2002.

Si ricorda che il suddetto versamento può essere rateizzato in un numero massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 novembre 2002. Pertanto, l'imposta può essere versata in un'unica soluzione entro il 2 dicembre 2002 ovvero in un numero massimo di tre rate da versarsi entro il 2 dicembre 2002 (prima rata), entro il 30 novembre 2003 (seconda rata) ed entro il 30 novembre 2004 (terza rata). In tal caso, sugli importi relativi alle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da corrispondere contestualmente al versamento.

Al riguardo, si fa presente che in caso di comproprietà il versamento deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota.

Da più parti è stata rappresentata la difficoltà di ricollegare il versamento eseguito alla singola operazione di rideterminazione del valore dei terreni, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda avvalersi della rivalutazione con riguardo ad una pluralità di aree o terreni.

Al riguardo, si precisa che l'imposta complessivamente dovuta può essere corrisposta anche attraverso un versamento cumulativo; in tal caso, è comunque necessario che il versamento in tal modo effettuato sia riconducibile al valore attribuito a ciascuna delle aree o terreni.

Pertanto, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2002, deve essere indicato il valore di ciascuna area o terreno alla data del 1 gennaio 2002, così come risultante dalla relativa perizia giurata di stima. Tanto consentirà all'Agenzia di abbinare i versamenti a ciascun bene oggetto di rivalutazione e quindi di riconoscere l'agevolazione con esclusivo riguardo alle plusvalenze originate da beni per i quali sia stata effettivamente assolta l'imposta sostitutiva.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

9 maggio 2003, n. 27/E

Rideterminazione dei valori dei terreni e delle partecipazioni.

**Articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 convertito, con modificazioni,
dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.**

Premessa

L'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, estende l'applicazione degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2003.

Come noto, l'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ha consentito ai contribuenti che detenevano titoli, quote o diritti, non negoziati nei mercati regolamentati, di rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1° gennaio 2002, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 o 2 per cento dei predetti valori a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.

Il valore dei titoli, delle quote o dei diritti alla data del 1° gennaio 2002 andava determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto risultante da un'apposita perizia giurata di stima.

Effettuando tali adempimenti, l'articolo 5 della citata legge n. 448 del 2001 ha reso possibile assumere, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data dei predetti titoli, quote o diritti.

L'articolo 7 della legge n. 448 del 2001 ha, invece, previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva nella misura del 4 per cento del valore delle aree, attestato da una perizia giurata di stima riferita al 1° gennaio 2002, allo scopo di ridurre il valore della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni stessi, di cui all'articolo 81, comma 1, lettere

a) e b), del TUIR.

Il termine entro il quale doveva essere effettuata la redazione e il giuramento delle perizie, nonché il pagamento dell'intero importo dovuto (o della prima rata) a titolo di imposta sostitutiva - inizialmente fissato al 30 settembre 2002 - è stato prorogato al 16 dicembre 2002 dall'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

Si ricorda che le rivalutazioni operate nel 2002, ai sensi dei richiamati articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, devono essere indicate nel modello di dichiarazione UNICO 2003 Persone Fisiche ed in particolare:

- nella sezione XI del quadro RM, se trattasi di rivalutazione di terreni;
- nel quadro RT, se trattasi di rivalutazioni di partecipazioni.

Pertanto, i contribuenti che utilizzano il modello 730/2003 devono presentare anche i suddetti quadri del Modello UNICO Persone Fisiche ed il relativo frontespizio.

1. Rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2003

L'articolo 2, comma 2, del decreto-legge n. 282 del 2002 riprende la disciplina prevista dagli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, riferendola alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2003.

La medesima disposizione fissa al 16 maggio 2003 la data entro la quale devono essere effettuati la redazione ed il giuramento della perizia e stabilisce che le imposte sostitutive possono essere rateizzate 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 per cento annuo da versarsi contestualmente a ciascuna rata.

Considerato che l'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto-legge si applica esclusivamente alle partecipazioni ed ai terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2003, è opportuno evidenziare che tale norma non va intesa come proroga degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, concernenti le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002.

Pertanto, il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° gennaio 2002, attraverso le modalità indicate negli articoli 5 e 7 della citata legge n. 448 del 2001, ove lo ritenga opportuno, potrà comunque usufruire delle nuove disposizioni agevolative, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima, rispettivamente, il valore delle partecipazioni o dei terreni al 1° gennaio 2003, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su detti valori, nei termini e secondo le modalità indicate nell'articolo 2 del decreto-legge n. 282 del 2002.

In tale ipotesi, il soggetto interessato, potrà richiedere il rimborso, ex articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dell'imposta sostitutiva versata per le rideterminazione dei valori detenuti al 1° gennaio 2002, ai sensi degli articoli 5 e 7 della citata legge n. 448. In particolare, il soggetto che si sia avvalso della facoltà di rateizzare l'imposta sostitutiva dovuta, non sarà tenuto a versare le rate successive e avrà diritto al rimborso della prima rata versata.

Per il versamento della imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge n. 282 del 2002, dovranno, in ogni caso, utilizzarsi i seguenti codici tributo, istituiti con risoluzione n. 48 del 27 febbraio 2003:

codice tributo 8051, denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati - Art. 2, decreto-legge del 24 dicembre 2002, n. 282";

codice tributo 8052, denominato "imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola - Art. 2, decreto-legge del 24 dicembre 2002, n. 282"

Il versamento deve effettuarsi secondo le modalità previste dal capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997, esponendo i suddetti codici tributo nel modello F24, alla Sezione Erario, con indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento.

2. Questioni applicative

Con riferimento alla disciplina prevista dagli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, questa Agenzia ha fornito chiarimenti in merito alle questioni applicative con i seguenti documenti di prassi amministrativa:

per ciò che concerne la rideterminazione del valore delle partecipazioni

- Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002
- Circolare n. 47/E del 5 giugno 2002
- Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002
- Risoluzione n. 372/E del 26 novembre 2002
- Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002

per ciò che concerne la rideterminazione del valore dei terreni

- Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, par. 7.1 e 7.2
- Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002, par. 3
- Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, par. 12
- Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002

Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002.

Si osserva che i richiamati documenti di prassi amministrativa, emanati a commento della legge n. 448 del 2001, sono applicabili anche alla nuova disciplina sulla rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni al 1° gennaio 2003, in quanto compatibili.

A quanto precisato nelle predette circolari e risoluzioni, si aggiungono i seguenti chiarimenti, rilevanti tanto per la rideterminazione dei valori effettuata ai sensi della legge n. 448 del 2001, quanto per la rideterminazione delle partecipazioni e dei terreni detenuti al 1° gennaio 2003 prevista dall'articolo 2, comma 2, del provvedimento in esame.

2.1. Rideterminazione in caso di decesso del soggetto possessore delle partecipazioni e dei terreni

Con circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001, è stato chiarito che le plusvalenze derivanti dalla vendita di titoli e partecipazioni acquistati per successione, a seguito della soppressione dell'imposta di successione, devono essere determinate assumendo come prezzo di acquisto, in luogo del valore del titolo dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, il costo sostenuto dal *de cuius*.

Riguardo alle plusvalenze derivanti dalla vendita dei terreni, la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002 ha chiarito che il prezzo iniziale da assumere per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione è quello indicato negli atti di successione o donazione.

Quanto alla possibilità di avvalersi delle disposizioni agevolative per la rideterminazione dei valori, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nella circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 si è precisato che in caso di acquisto di partecipazioni per effetto di donazioni o successioni intervenute dopo il 1° gennaio 2002, gli eredi e i donatari non possono essere considerati "possessori" delle partecipazioni a tale data. Infatti, in mancanza di una specifica norma in tal senso, la successione e la donazione non sono eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del donante o del *de cuius*. Pertanto non poteva consentirsi la rivalutazione al soggetto diventato titolare del bene dopo il 1° gennaio 2002, in quanto privo a quella data del presupposto soggettivo richiesto per l'applicazione della disciplina in esame.

Tali precisazioni valgono anche con riferimento alla rideterminazione delle partecipazioni detenute al 1° gennaio 2003, ai sensi dall'articolo 2, comma 2, del decreto-legge n. 282 del 2002.

Da tale fattispecie va distinta, sempre con specifico riferimento alla rideterminazione delle partecipazioni, l'ipotesi in cui il *de cuius*, già possessore delle stesse alla data richiesta da ciascuna disciplina, prima del decesso, abbia conferito mandato con rappresentanza, avente ad oggetto il compimento di tutti gli atti necessari per beneficiare delle disposizioni agevolative previste dall'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 e dall'articolo 2, comma 2 del decreto-legge n. 282 del 2002, tra cui, ad esempio, l'incarico alla predisposizione della perizia.

In tal caso è l'effettivo titolare delle partecipazioni a chiedere, per mezzo di un mandato con rappresentanza, di fruire delle agevolazioni in esame, non i suoi eredi.

Non ha rilevanza, a tal fine, il fatto che l'espletamento dell'incarico si concluda dopo il decesso dell'interessato, atteso che ai sensi dell'articolo 1728 del codice civile, quando il mandato si estingue per morte del mandante, il mandatario che ha iniziato l'esecuzione deve continuarla, se vi è pericolo nel ritardo.

Nulla impedisce che il completamento dell'esecuzione del mandato conferito prima del decesso, sussistendo i presupposti richiesti dalla legge, produca effetto anche ai fini fiscali.

Pertanto, in tal caso, gli eredi potranno assumere il valore rideterminato delle partecipazioni acquisite in eredità come prezzo di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita degli stessi, ai sensi dell'articolo 82, commi 2 e 5, del TUIR.

2.2. Rideterminazione dei valori delle partecipazioni e dei terreni in usufrutto

E' stato sollevato il problema dell'applicazione delle discipline in esame all'ipotesi di consolidamento dell'usufrutto in capo al nudo proprietario.

Tale fattispecie differisce da quella trattata al precedente paragrafo, in quanto con il consolidamento dell'usufrutto in capo al nudo proprietario non si verifica alcun fenomeno successorio, essendo il decesso dell'usufruttuario solo uno degli eventi, al realizzarsi del quale il diritto di proprietà si riespande in capo al nudo proprietario.

Al riguardo, si osserva che il consolidamento non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà. Pertanto, qualora lo stesso si sia verificato successivamente alla data del 1° gennaio 2002 (ovvero al 1° gennaio 2003), il requisito soggettivo del possesso, ai fini della rideterminazione dei relativi valori, deve ritenersi integrato solo con riferimento a tale limitato diritto. Il valore suscettibile di rideterminazione potrà dunque essere individuato nel valore della nuda proprietà al 1° gennaio 2002 (ovvero al 1° gennaio 2003).

Del resto già nella circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, con riferimento alla disciplina di cui alla legge n. 448 del 2001, si è precisato che possono usufruire della possibilità di rideterminazione dei valori di acquisto, i contribuenti che siano possessori dei titoli, quote o diritti a titolo di proprietà o anche titolari di altro diritto reale sugli stessi, quali l'usufrutto o la nuda proprietà, alla data del 1° gennaio 2002.

In particolare, per quanto riguarda la determinazione del valore dell'usufrutto su un terreno, la circolare n. 81 del 6 novembre 2002 ha precisato che lo stesso deve essere determinato dalla perizia giurata di stima secondo le disposizioni recate dall'articolo 48 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti indicati nel prospetto alle-

gato al medesimo Testo Unico.

I suesposti chiarimenti valgono anche per la rideterminazione dei valori detenuti al 1° gennaio 2003 ai sensi del decreto-legge n. 282 del 2002.

Quanto alla sussistenza del requisito temporale ed alla determinazione del valore delle partecipazioni su cui esiste un diritto di usufrutto, già con la citata circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, si rinviava a quanto specificato nella circolare del Ministero delle finanze n. 16 del 10 maggio 1985.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

4 agosto 2004, n. 35/E

Rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni.

Proroga dei termini. Articolo 6- bis del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47.

Premessa

L'articolo 6- bis del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, inserito in sede di conversione dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° luglio 2003, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 settembre 2004.

Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2002

Come noto, gli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) hanno inizialmente consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro valore di acquisto alla predetta data.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR).

Per poter utilizzare a tali fini il valore delle partecipazioni e dei terreni alla data del 1° gennaio 2002, in luogo del loro costo storico, il contribuente era tenuto a predisporre un'apposita perizia giurata di stima del predetto valore e al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 2 o del 4 per cento del valore così rideterminato, a seconda che si trattasse di partecipazioni non qualificate o qualificate e di terreni. Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato fissato al 30 settembre 2002, termine poi prorogato al 30 novembre 2002 dall'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2003

Successivamente, l'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001 con riferimento alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2003, fissando al 16 maggio 2003 la data entro la quale dovevano essere effettuati la redazione ed il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta sostitutiva.

Il termine del 16 maggio 2003 è stato prorogato al 16 marzo 2004 dall'articolo 39, comma 14- undecies, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Come chiarito con la circolare 9 maggio 2003, n. 27/E, considerato che l'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto-legge si applica esclusivamente alle partecipazioni ed ai terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2003, si ricorda che tale norma non va intesa come proroga degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, concernenti invece le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002.

Rideterminazione del valore al 1° luglio 2003

Ciò premesso, si fa presente che il termine del 30 settembre 2004, da ultimo previsto dall'articolo 6- bis del decreto-legge n. 355 del 2003, si riferisce alle partecipazioni e ai terreni detenuti alla data del 1° luglio 2003. Come già chiarito, da ultimo nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate dell'11 marzo 2004, anche detta disposizione non va intesa come proroga dei precedenti termini.

Pertanto, il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° gennaio 2003 (ovvero alla data del 1° gennaio 2002), ove lo ritenga opportuno, potrà usufruire della nuova norma agevolativa, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore delle partecipazioni e/o dei terreni al 1° luglio 2003, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su questi valori, richiedendo il rimborso dell'importo precedentemente versato.

Si riassumono di seguito le fonti normative e gli interventi interpretativi in materia.

<i>Riferimenti normativi</i>	<i>Interventi interpretativi</i>
Art. 5 legge 28 dicembre 2001, n. 448	Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 Circolare n. 47/E del 5 giugno 2002 Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002
Art. 7 legge 28 dicembre 2001, n. 448	Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, par. 7.1 e 7.2 Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002, par. 3 Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, par. 12 Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002
Art. 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla legge 22 novembre 2002, n. 265	Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002 Risoluzione n. 372/E del 26 novembre 2002
Art. 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27	Risoluzione n. 48/E del 27 febbraio 2003 Circolare n. 27/E del 9 maggio 2003
Art. 39, comma 14- <i>undecies</i> , del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326	
Art. 6- <i>bis</i> del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47	Comunicato stampa dell'11 marzo 2004

1. La perizia giurata di stima

Come accennato, alla luce delle nuove disposizioni previste dall'articolo 6- *bis* del decreto-legge n. 355 del 2003, i contribuenti che detengono partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e terreni edificabili e con destinazione agricola, alla data del 1° luglio 2003, possono rideterminare i valori di acquisto di tali partecipazioni e/o terreni a tale data.

Il nuovo valore è determinato sulla base di una perizia giurata di stima; in particolare, per le partecipazioni il valore è determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione stessa.

Si ricorda che detta perizia deve essere redatta, con le responsabilità sancite dall'articolo 64 del codice di procedura civile, esclusivamente da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili. La relazione di stima deve essere riferita all'intero patrimonio sociale e sottoposta a giuramento.

Il valore "rideterminato" è utilizzato ai fini della determinazione delle plusvalenze realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso dei suddetti terreni e partecipazioni, in luogo del costo o valore di acquisto. Tale valore non può essere incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

L'utilizzo del valore rideterminato è condizionato al pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro il 30 settembre 2004 ovvero, in caso di pagamento rateale, della prima rata.

Nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 tramite un intermediario abilitato, quest'ultimo tiene conto del nuovo valore in luogo del costo di acquisto. A tal fine il contribuente deve preventivamente fornire all'intermediario la copia della perizia giurata, unitamente ai dati dell'estensore della stessa e al codice fiscale della società periziata. È altresì necessario che l'intermediario abilitato acquisisca copia del modello di versamento dell'intero importo dell'imposta o di ciascuna rata.

Nel caso in cui il contribuente applichi l'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997, vale a dire in sede di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, non è necessaria la predisposizione della perizia prima della cessione della relativa partecipazione. In tal caso la perizia può essere predisposta entro il termine ultimo del 30 settembre 2004.

Inoltre, si ricorda che in quest'ultimo caso, sussistono gli obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria da parte dell'intermediario che interviene nell'operazione di cessione della partecipazione, quota o diritto, ai sensi dell'articolo 10 del citato D.Lgs. n. 461 del 1997.

2. Il pagamento dell'imposta sostitutiva

I contribuenti che intendono avvalersi della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e/o dei terreni, alla data del 1° luglio 2003, devono corrispondere un'imposta sostitutiva nella misura del:

- 2 percento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4 percento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni qualificate e per i terreni.

L'imposta può essere versata entro il 30 settembre 2004 in un'unica soluzione ovvero essere rateizzata 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 per cento annuo da versarsi contestualmente a ciascuna rata (30 settembre 2005 e 30 settembre 2006).

Per i contribuenti che si sono avvalsi della rideterminazione dei valori alla data del 1° gennaio 2003 - e non intendano usufruire dei nuovi termini - è rimasto fermo il termine del 16 marzo 2004 per effettuare la redazione della

perizia giurata e per il versamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata). In quest'ultimo caso, le successive rate, maggiorate degli interessi nella misura del 3 per cento, andranno versate entro il 16 marzo 2005 e il 16 marzo 2006.

Qualora, invece, il contribuente intenda avvalersi delle nuove disposizioni, che prevedono di rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° luglio 2003, ed ha usufruito delle previgenti disposizioni, potrà richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata con riferimento al valore degli stessi al 1° gennaio 2002 o al 1° gennaio 2003, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Conseguentemente, qualora il contribuente si sia avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive.

Si precisa, inoltre, che l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR.

Pertanto, coloro che abbiano effettuato il versamento dell'imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa, qualora in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni o dei terreni non tengano conto del valore rideterminato, non hanno diritto al rimborso dell'imposta pagata e sono tenuti, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti successivi.

Le norme in esame prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un'agevolazione e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di una apposita disposizione in tal senso. Ciò vale, ad esempio, anche nell'ipotesi di proventi percepiti per effetto del rimborso di partecipazioni o di altri investimenti aventi natura partecipativa, a seguito di recesso o esclusione del socio o della liquidazione della società (v. art. 47, comma 7, del TUIR). In tal caso il contribuente non può avvalersi del valore rideterminato ai fini della determinazione del provento imponibile, trattandosi di fattispecie rientranti nell'ambito dei redditi di capitale (e, in particolare, di utili) e non ha diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta versata. Il valore rideterminato, infatti, può essere utilizzato esclusivamente in sede di determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR che non comprendono tra i presupposti di realizzo delle plusvalenze anche il rimborso di partecipazioni.

Si fa altresì presente che il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. In tale ipotesi, il contribuente può richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento versata. Qualora, invece, il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia ommesso di effettuare i successivi versamenti, questi ultimi sono iscritti a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Tuttavia, in quest'ultima ipotesi, il contribuente può avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (cosiddetto "ravvedimento operoso"). Pertanto, la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia già constatata e comunque non siano iniziate attività di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza:

- ad un ottavo del minimo nel caso di integrazione del versamento insufficiente o di ritardato pagamento delle rate successive, se esso viene eseguito entro trenta giorni dal relativo termine;
- ad un quinto del minimo se tale regolarizzazione avviene entro un anno dalla scadenza del relativo termine.

3. Ulteriori adempimenti

I contribuenti che determinano i redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), devono indicare i dati relativi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni nel modello di dichiarazione UNICO Persone Fisiche relativo al periodo d'imposta in cui è stata operata la rideterminazione (quadro RT).

Analogamente, nel quadro RM del modello di dichiarazione devono essere indicati i dati relativi alla rideterminazione del valore dei terreni.

In particolare, devono essere riportati: il valore rivalutato, l'aliquota applicata (solo per le partecipazioni), l'imposta sostitutiva dovuta e nell'ipotesi di rateizzazione dell'imposta o di versamento cumulativo bisogna barrare la relativa casella.

Pertanto, i contribuenti che presentano il modello 730 devono compilare altresì i suddetti quadri del Modello UNICO Persone Fisiche ed il relativo frontespizio.

4. Casi particolari: partecipazioni ricevute in donazione

.....

5. Il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

L'articolo 7, comma 6, della legge n. 448 del 2001 stabilisce che *"la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili costituisce valore normale minimo di riferimento, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale"*.

Con circolare 1° febbraio 2002, n. 15/E è stato chiarito che, qualora il venditore intenda discostarsi dal valore attribuito al terreno dalla perizia in sede di determinazione dell'imposta sui trasferimenti, 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 68 del TUIR.

Il criterio interpretativo fornito con la richiamata circolare è basato sulla considerazione del carattere antielusivo della norma, la quale richiede una coerenza nella valutazione economica dei beni, ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e ai fini delle imposte sui trasferimenti.

Ciò posto occorre tuttavia precisare che la suddetta disposizione antielusiva non ha ragione di operare con riferimento alle imposte di registro, ipotecarie e catastali relative ai trasferimenti determinati da procedimenti di espropriazione nei quali la relativa indennità sia determinata in misura inferiore al valore normale del bene, e quindi in misura inferiore al valore rivalutato, in applicazione dei criteri dettati per la determinazione delle indennità di esproprio dal Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità (DPR 27 dicembre 2002 n. 302 e successive modificazioni).

In tali ipotesi, infatti, il minor valore indicato nell'atto di registro consegue alla applicazione della specifica normativa sugli espropri.

Resta ferma, in tale particolare ipotesi, la possibilità di utilizzare il valore rideterminato sulla base della perizia giurata di stima ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b) , del TUIR, tenendo sempre conto che, come più volte chiarito, l'assunzione del valore "rideterminato" non consente il realizzo di minusvalenze.

CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

22 aprile 2005 n. 16/E

Oggetto: Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni. Articolo 1, comma 376 e comma 428 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005)

Premessa

L'articolo 1, comma 376, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005) dispone la proroga degli adempimenti previsti per la rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 luglio 2003. Con riferimento a tali partecipazioni e terreni è possibile effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta e provvedere alla redazione della perizia giurata di stima, entro il termine del 30 giugno 2005.

Prima di fornire alcuni chiarimenti in merito a tale disposizione di proroga, può essere utile ripercorrere le fasi evolutive del dettato normativo in esame.

Rideterminazione del valore al 1 gennaio 2002

Come noto, gli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) hanno inizialmente consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1 gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro valore di acquisto alla predetta data.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR).

Per poter utilizzare a tali fini il valore delle partecipazioni e dei terreni alla data del 1 gennaio 2002, in luogo del loro costo storico, il contribuente era tenuto a predisporre un'apposita perizia giurata di stima del predetto valore e al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 2 per cento del valore così rideterminato per le partecipazioni non qualificate ovvero del 4 per cento per le partecipazioni qualificate e per i terreni.

Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato fissato al 30 settembre 2002, termine poi prorogato al 30 novembre 2002 dall'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, e successivamente prorogato al 16 dicembre 2002 dalla legge 22 novembre 2002, n. 265 di conversione del medesimo decreto.

Rideterminazione del valore al 1 gennaio 2003

Successivamente, l'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001 con riferimento alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2003, fissando al 16 maggio 2003 la data entro la quale dovevano essere effettuati la redazione ed il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta sostitutiva. Il termine del 16 maggio 2003 è stato prorogato al 16 marzo 2004 dall'articolo 39, comma 14-undecies, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Come chiarito con la circolare 9 maggio 2003, n. 27/E, considerato che l'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto-legge si applica esclusivamente alle partecipazioni ed ai terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2003,

tale norma non va intesa come proroga degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, concernenti invece le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2002.

Rideterminazione del valore al 1 luglio 2003

L'articolo 6-bis del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, inserito in sede di conversione dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 luglio 2003, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 settembre 2004. Come chiarito, nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate dell'11 marzo 2004, anche detta disposizione non va intesa come proroga dei precedenti termini. Pertanto, come chiarito nella circolare n. 35/E del 4 agosto 2004, il contribuente che si fosse già avvalso della facoltà di rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1 gennaio 2003 (ovvero alla data del 1 gennaio 2002), poteva usufruire della nuova norma agevolativa per determinare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni al 1 luglio 2003 mediante una nuova perizia, ma in tal caso

doveva procedere al versamento dell'imposta sostitutiva commisurato al valore risultante dalla nuova perizia, richiedendo il rimborso dell'importo precedentemente versato. Il nuovo valore era determinato sulla base di una perizia giurata di stima da redigersi entro il termine del 30 settembre 2004 e l'imposta del 2 o del 4 per cento poteva essere versata in un'unica soluzione entro lo stesso termine o essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data.

Il valore così rideterminato poteva essere utilizzato ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso dei terreni e delle partecipazioni, in luogo del costo o valore di acquisto, sempreché si fosse provveduto al pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro il 30 settembre 2004 ovvero, in caso di pagamento rateale, della prima rata.

Con specifico riferimento alle partecipazioni, si ricorda che tale valore è altresì utilizzabile in occasione del recesso atipico del socio dalla società, realizzato mediante acquisto da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni oppure da parte di un terzo concordemente individuato dai soci medesimi. Nell'ipotesi invece di recesso tipico, il valore rideterminato non può essere utilizzato in quanto le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono "utile" per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate e ciò vale anche per la parte di tali eccedenze che derivano da riserve di capitale (cfr. circolare n. 26/E del 16 giugno 2004).

1. Riapertura dei termini per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni

Come già anticipato in premessa, l'articolo 1, comma 376, della legge n. 311 del 2004, dispone la proroga degli adempimenti previsti per la rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 luglio 2003. Con riferimento a tali partecipazioni e terreni è possibile provvedere alla redazione della perizia giurata di stima ed effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro il termine del 30 giugno 2005. Si tratta, quindi, di una proroga del termine ultimo entro il quale i soggetti interessati possono provvedere all'effettuazione di tali adempimenti, fermo restando il requisito del possesso delle suddette

partecipazioni e/o terreni alla data del 1 luglio 2003.

Al riguardo si precisa che anche i contribuenti che abbiano scelto la rateizzazione del pagamento dell'imposta effettuando il versamento della prima rata il 30 settembre 2004, possono usufruire della proroga dei termini versando la seconda rata entro il 30 giugno 2006, con gli interessi del 3 per cento annuo che decorrono dal 30 giugno 2005.

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1 luglio 2003, ma abbia già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1 gennaio 2002 o del 1 gennaio 2003, non può effettuare compensazioni ma è ammesso esclusivamente a richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relativi alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003). In riferimento al valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola si ricorda che l'articolo 7, comma 6, della legge n. 448 del 2001 stabilisce che "la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili costituisce valore normale minimo di riferimento, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale". In proposito si precisa che tale norma introduce un criterio di coerenza nella valutazione economica dei beni valido ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e delle imposte di registro ipotecaria e catastale. Tale criterio, tuttavia, non rileva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La base imponibile all'IVA, infatti, coerentemente con le previsioni comunitarie, è determinata ai sensi dell'articolo 13 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, non può che essere costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti dal cedente, a prescindere dal valore rideterminato sulla base delle perizia giurata di stima. Si ritiene, tuttavia, che l'applicazione dell'IVA secondo le regole proprie di determinazione del tributo, non faccia venir meno la possibilità per il contribuente di avvalersi delle specifiche norme agevolative che consentono di calcolare la plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili sulla base del valore asseverato all'impo-

sta sostitutiva. Si ricorda, infine, che le cessioni di terreni edificabili rilevano, contemporaneamente sia ai fini delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR sia ai fini dell'IVA, nell'ipotesi in cui la cessione del terreno edificabile sia posta in essere da un imprenditore agricolo. Come chiarito con la risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002, infatti, i redditi derivanti dalle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da imprenditori agricoli, costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'IVA e agli effetti delle imposte sui redditi danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'articolo 67, lettera b), del TUIR.

2. Riapertura dei termini per la redazione delle perizie

L'articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004, stabilisce che i contribuenti che abbiano provveduto al versamento dell'imposta sostitutiva per la rideterminazione delle partecipazioni e/o terreni entro il 30 settembre 2004 senza aver effettuato la perizia entro il medesimo termine, potevano regolarizzare tale situazione predisponendo la relativa perizia giurata di stima entro il nuovo termine del 31 marzo 2005. La disposizione si rende applicabile anche ai contribuenti che hanno optato per la rateizzazione dell'importo dovuto e che entro il termine del 30 settembre 2004 hanno provveduto al versamento della prima rata. Si ricorda che in caso di cessione di partecipazioni: 1. se il contribuente ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, deve preventivamente fornire all'intermediario la copia della perizia giurata. Pertanto, tale contribuente può usufruire del termine del 31 marzo 2005 per la redazione e il giuramento della perizia purché non abbia ancora effettuato la cessione delle partecipazioni stesse; 2. se il contribuente versa l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in base alla dichiarazione dei redditi, come precisato nella circolare 5 giugno 2002, n. 47/E, la predisposizione della perizia può essere effettuata entro il termine di versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione stessa. In tal caso, quindi, il contribuente poteva redigere la perizia entro il 31 marzo 2005, con riferimento a partecipazioni cedute nell'anno 2004 (le cui plusvalenze vanno evidenziate nella dichiarazione da presentare nel 2005). Naturalmente, se la partecipazione viene ceduta nel 2005, si poteva senza dubbio usufruire della sanatoria; 3. se il contribuente detiene ancora le partecipazioni, a condizione che abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento (o anche della sola prima rata) entro il 30 settembre 2004, poteva regolarizzare l'adempimento della perizia entro il 31 marzo 2005. Ciò indipendentemente dalla data di rideterminazione delle partecipazioni (1 gennaio 2002, 1 gennaio 2003, 1 luglio 2003). Invece, nel caso di cessione dei terreni, al fine della determinazione della plusvalenza, il valore rideeterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto di cessione deve essere indicato il valore periziato del bene. Pertanto, la sanatoria al 31 marzo 2005 riguarda esclusivamente i terreni non ancora ceduti.

3. Nuovi soggetti abilitati alla redazione delle perizie

Lo stesso articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004 ha ampliato la platea dei soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni. In particolare, sono stati aggiunti i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011. Si ricorda che i soggetti abilitati alla redazione delle perizie con riferimento ai titoli, quote e diritti non negoziati nei mercati regolamentati sono individuati dall'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 negli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché quelli iscritti nell'elenco dei revisori contabili. A norma dell'articolo 7 della stessa legge n. 448 del 2001, sono abilitati alla redazione della perizia dei terreni edificabili e con destinazione agricola, gli iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

STUDI COMMISSIONE STUDI CNN

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI C.N.N. STUDIO N. 1/2002/T

(approvato dalla Commissione in data 11 gennaio 2002 e dal C.N.N. in data 1 febbraio 2002)

L'art. 7 della "Legge Finanziaria 2002" introduce, **per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002**, la possibilità di assumere, in luogo del costo o del valore di acquisto, il **valore alla data determinata sulla base di una perizia giurata** redatta, entro il **30 settembre 2002**, dai professionisti indicati nel comma 1, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere *a)* e *b)* del t.u.i.r., a condizione che il valore di perizia sia assoggettato ad **un'imposta sostitutiva** di quella sui redditi pari al **4%**, da versarsi entro il 30 settembre 2002 ovvero in tre anni, in tre rate di eguale importo le ultime due delle quali aumentate degli interessi del 3% annuo; è stabilito, altresì, che il **costo della perizia è portato in aumento del valore** di acquisto nella misura in cui sia stato effettivamente sostenuto e sia rimasto a carico del contribuente. L'ultimo comma dell'art. 7 in rassegna, infine, stabilisce che il valore come

sopra determinato costituisce "**valore normale minimo di riferimento** ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale". Le disposizioni che qui si esaminano hanno rilevante importanza per l'attività notarile in ragione, soprattutto, di quanto disposto dall'ultimo comma.

Terreni interessati dalla normativa

Ancorché l'art. 7, comma 1, richiami espressamente le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere *a*) e *b*) del t.u.i.r. e cioè quelle conseguite a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni lottizzati o sui quali siano state eseguite opere intese a renderli edificabili (lettera *a*), di terreni aventi qualsiasi destinazione acquistati da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione indipendentemente dal tempo intercorso dall'acquisto (lettera *b*), la norma in esame, con locuzione non usuale nell'ordinamento tributario, dichiara assoggettabili a perizia, per lo scopo della determinazione del loro valore di acquisto, **i terreni edificabili tout court e quelli con destinazione agricola** (tale ultima categoria, non prevista nel disegno di legge governativo, è stata aggiunta in sede di esame nella Commissione Bilancio della Camera dei Deputati, e, anche dalla lettura del resoconto dei lavori parlamentari, non è dato conoscere per quale ragione essa sia stata introdotta). Deve pertanto preliminarmente rilevarsi che le categorie dei **terreni plusvalenti** (quali indicati dal t.u.i.r.) e dei terreni il cui valore di acquisto sia "rideterminabile" mediante la perizia giurata sopra menzionata ed il pagamento dell'imposta sostitutiva non coincidono tra di loro. In particolare, per ciò che attiene la categoria dei terreni edificabili, non vale, allo scopo dell'applicabilità della normativa in esame, la definizione, oramai consolidata da parte dell'amministrazione finanziaria, secondo cui per terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (art. 81, comma 1, lett. *b*), t.u.i.r.) deve intendersi il terreno qualificato come edificabile dal piano regolatore generale o, in mancanza, dagli altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (cfr. le istruzioni ministeriali per la compilazione del Modello Unico, quadro RM). Sembrano perciò soccorrere, allo scopo della individuazione dei terreni per i quali la disciplina recata dall'art. 7 in rassegna si renda applicabile, le definizioni contenute nell'art. 2 del Decreto legislativo **30 dicembre 1992, n. 504**, che, istituendo l'imposta comunale sugli immobili (ICI), il cui presupposto (art. 1) è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, stabilisce che: *a*) per area fabbricabile (il cui concetto appare perfettamente coincidente con quello di terreno edificabile) si intende **l'area utilizzabile a scopo edificatorio** sia in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi sia in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità; *b*) **per terreno agricolo** (il cui concetto pare comunque assimilabile a quello di terreno con destinazione agricola) si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile. Mediante l'utilizzo dei canoni interpretativi ora proposti può pertanto affermarsi che i terreni edificabili contemplati dall'art. 7 in rassegna debbano identificarsi con quelli la cui ubicazione, secondo il criterio della mera potenzialità adottato dalla costante giurisprudenza di legittimità allo scopo della individuazione della qualità di area fabbricabile agli effetti dell'indennità di espropriazione, sia qualificata da un complesso di elementi obiettivi quali l'accessibilità, lo sviluppo edilizio della zona, l'adiacenza con reti viarie e di collegamento con il centro urbano, ecc. tali da renderli, **al di là della formale destinazione risultante dallo strumento urbanistico, astrattamente e cioè potenzialmente edificabili**. Se quanto fin qui esposto, come pare, debba essere condiviso, ne consegue che, agli effetti dell'assoggettabilità alla perizia giurata ed al pagamento dell'imposta sostitutiva contemplati dall'art. 7 in rassegna, la categoria dei terreni considerati dalla disposizione **sia ben più ampia di quella comprendente i terreni** la cui cessione a titolo oneroso dia luogo a plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 81 T.U.I.R..

Soggetti interessati dalla normativa

Trattandosi di imposta sostitutiva di quella sui "redditi diversi" di cui al Titolo I, Capo VII del t.u.i.r., ne consegue che i soggetti interessati dalla norma in commento siano **soltanto le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali**, come si desume dall'art. 81, comma 1 t.u.i.r.

La perizia giurata e riflessi sull'attività notarile

Nulla essendo disposto al riguardo deve ritenersi che la perizia possa avere ad oggetto **anche solo parte dei terreni** di proprietà del contribuente interessato alla "rideterminazione", e che essa possa essere redatta **anche prima della redazione di eventuali frazionamenti catastali** allo scopo della esatta rappresentazione negli atti e nelle planimetrie catastali dei terreni oggetto di "rideterminazione", essendo peraltro evidente che, in tale ipotesi, i terreni dovranno comunque essere adeguatamente e puntualmente individuati o individuabili, magari mediante semplici planimetrie.

Resta ferma la necessità di approfondire successivamente - anche alla luce di emanande istruzioni ministeriali - alcune questioni problematiche inerenti all'applicazione dell'art. 7 in esame, quale, principalmente, quella concernente lo stabilire in cosa consista la rideterminazione e se essa debba precedere o meno la stipula dell'atto di cessione del terreno, tenuto conto che il valore rideterminato costituisce, ai sensi del comma 6, "valore normale minimo" per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Sul punto sarà elaborato un successivo studio da parte della Commissione studi tributari. (N.B. *sul punto si è pronunciata la Agenzia delle Entrate con la circolare n. 15/E sopra riportata nel senso di ritenere necessaria la asseverazione della perizia PRIMA dell'atto di cessione*)

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI
STUDIO n. 9/2002/T

Art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ("Legge Finanziaria 2002").
Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola. Ulteriori osservazioni.

Approvato dalla Commissione studi tributari il 21 febbraio 2002.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 19 aprile 2002.

Con c.m. n. 15/E del 1° febbraio 2002, Agenzia delle Entrate, sono stati offerti primi chiarimenti in ordine a talune fattispecie disciplinate dalla "Legge finanziaria 2002", tra le quali quella di cui all'art. 7 di tale legge in tema di rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

La disciplina relativa è stata oggetto di un precedente studio, il cui contenuto, per quanto in rassegna, deve confermarsi, e che, alla luce dei chiarimenti recati dalla c.m. sopra citata, può ora completarsi esaminando gli aspetti più problematici di interesse notarile ed, in particolare, quelli inerenti alla disposizione di cui all'ultimo comma dell'articolo in esame, secondo cui il valore "rideterminato" dei terreni edificabili e con destinazione agricola costituisce "valore normale minimo di riferimento" ai fini non soltanto delle imposte sui redditi ma anche di quelle di registro, ipotecaria e catastale.

A tale riguardo, la c.m. in questione così letteralmente afferma: "*Ai sensi del comma 6 della norma in esame, il valore attribuito ai terreni dalla perizia di stima giurata, assoggettato ad imposta sostitutiva, costituisce valore minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali. Considerato, tuttavia, che il valore attribuito al cespite dalla perizia tiene conto delle condizioni urbanistiche, geologiche, eccetera esistenti al momento della valutazione, deve ammettersi che il contribuente, in un momento successivo, possa non avvalersi del valore rideterminato ove siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale. La circostanza che il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato deve essere evidenziato in atto dal venditore affinché l'ufficio ne possa tener conto ai fini della rettifica della base imponibile delle imposte di registro, ipotecarie e catastali*".

Secondo l'interpretazione ministeriale, pertanto, se il contribuente intenda avvalersi della disposizione contenuta nell'art. 7 in rassegna, non solo **la rideterminazione del valore del terreno, attuata mediante la perizia, deve precedere l'atto** (vendita, permuta, conferimento etc.), attraverso il quale il realizzo di cui all'art. 81 del t.u.i.r. determina (può determinare) l'imposizione del relativo reddito, ma, ulteriormente, l'atto dovrà contenere apposita dichiarazione al riguardo.

La ricostruzione operata dalla c.m., tuttavia, determina non poche perplessità.

Essa, infatti, introduce un onere a carico del contribuente (la dichiarazione da rendersi in atto) non prescritto dalla legge e stabilisce **il principio dell'antiorità della perizia rispetto alla cessione che determina la plusvalenza, anch'esso non prescritto dalla legge.**

L'opinabile interpretazione ministeriale, invero, muove, per sua stessa ammissione, dall'esigenza di dare attuazione alla disposizione contenuta nel comma 6 dell'art. 7 in rassegna, nella parte in cui si afferma che il "valore rideterminato" del terreno costituisce "valore minimo di riferimento" anche agli effetti delle imposte indirette sul trasferimento (di registro, ipotecaria e catastale); la ricostruzione proposta dalla Direzione Generale delle Entrate, cioè, sembra svolgere il seguente ragionamento: poiché gli uffici devono essere posti nelle condizioni di conoscere il "valore rideterminato" del terreno, che, come già si è detto, costituisce il "valore minimo di riferimento" (anche) per dette imposte indirette, allo scopo di consentire loro di esercitare il potere di rettifica, è necessario che l'atto di cessione del terreno contenga apposita dichiarazione del contribuente dalla quale deve risultare se il corrispettivo della cessione si discosti o meno dal "valore rideterminato", con la conseguenza, implicita, che la perizia mediante la quale viene individuato il valore del terreno plusvalente posseduto alla data del 1° gennaio 2002 deve, per forza di cose, essere precedente alla cessione.

Senonché, l'apparente logicità dell'interpretazione ministeriale, se ha il pregio di risolvere con facilità (comodità) i problemi di coordinamento che la norma in rassegna pone in relazione alla determinazione della base imponibile della cessione agli effetti delle imposte indirette, introduce, come già si è detto, un ulteriore obbligo a carico del contribuente (quello della dichiarazione in atto) assolutamente non previsto dalla legge, e, soprattutto, stabilisce un principio (quello dell'antiorità della perizia rispetto all'atto di cessione), non solo anch'esso non previsto dalla legge ma addirittura non funzionale rispetto ai criteri generali in materia di tassazione dei redditi di cui all'art. 81 del t.u.i.r.

Infatti, se è vero che il presupposto che dà luogo all'imposizione, quale redditi diversi, delle plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettere a) et b) del t.u.i.r. è il realizzo (cioè l'atto di cessione), è anche vero che le modalità per la determinazione sia della base imponibile quanto della stessa imposta dovuta sono, secondo le previsioni normative contenute nel t.u.i.r., rinviate ad un momento successivo. Valgano al riguardo, invero, le seguenti e-

semplificative constatazioni: *a*) le plusvalenze in parola costituiscono, ordinariamente, una componente (positiva) del reddito del contribuente relativo all'intero periodo di imposta in cui esse sono realizzate e, in quanto tali, sono assoggettate ad imposta, cumulativamente, con gli altri redditi, determinandosi perciò il reddito (complessivo) imponibile e l'aliquota applicabile solo in un momento successivo al loro realizzo; *b*) esse, nei casi previsti dall'art. 16 del t.u.i.r., possono essere assoggettate a tassazione separata con opzione da rendersi dal contribuente nella dichiarazione dei redditi riferita all'intero periodo di imposta dell'anno in cui esse sono conseguite e, pertanto, anche in questo caso, in un momento successivo a quello del loro realizzo; *c*) esse, infine, nel caso previsto dall'art. 82, comma 2, ultimo periodo, del t.u.i.r. (provenienza dell'immobile plusvalente per successione o per donazione; prezzo di acquisto stabilito dalla norma pari a quello dichiarato, accertato o definito agli effetti di dette imposte) sono assoggettate a tassazione con la determinazione della base imponibile individuabile anche in un momento successivo a quello di realizzo, come nell'ipotesi, per l'appunto, in cui il valore agli effetti delle imposte sulle successioni e sulle donazioni sia (in misura diversa rispetto a quello dichiarato) accertato o definito successivamente alla cessione ma prima della determinazione delle imposte dovute sui redditi.

Quanto ora constatato evidenzia come, strutturalmente, l'imposizione diretta delle plusvalenze di cui si parla prescindendo del tutto (quanto alla determinazione della base imponibile e dell'aliquota applicabile) dal momento in cui esse siano realizzate e come, viceversa, l'indicazione ministeriale, secondo cui, come già esposto, la perizia di "rideterminazione del valore" deve precedere la cessione ed il contribuente ha l'obbligo di rendere nell'atto di cessione una dichiarazione che **dia conto del "valore minimo di riferimento", si ponga in urto con tale generale principio, tanto più ove si consideri che il valore di cui all'art. 7 in rassegna non è quello del terreno plusvalente al momento della cessione ma quello alla data del 1° gennaio 2002**, e che la norma qualifica come "sostitutiva" delle imposte sui redditi quella del 4% del valore determinato dalla perizia.

Più chiaramente, **l'imposizione, mediante circolare ministeriale, di obblighi per il contribuente non previsti dalla legge non pare giustificabile**, tanto più ove si constati come essi siano imposti per ragioni che non paiono compatibili, per le ragioni da ultimo esposte, con i principi generali regolanti l'imposizione dei redditi che qui si considerano.

Come già precedentemente detto, l'indicazione ministeriale è determinata dalla preoccupazione di coordinare le disposizioni contenute nell'art. 7 in rassegna con i profili dell'imposizione indiretta dell'atto di cessione del terreno plusvalenze.

Ma tale coordinamento avrebbe potuto essere operato, senza introdurre principi ed obblighi non previsti dalla legge, e perciò probabilmente illegittimi, attraverso una diversa chiave interpretativa, movendo da quanto dispone l'art. 19 del t.u. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131), a norma del quale, come è noto, è fatto obbligo di denunciare, entro venti giorni, a cura delle parti contraenti (o, anche, a cura di una sola parte contraente) il verificarsi di eventi che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta.

La soluzione interpretativa ora prospettata, nel mentre pare coerente anche sotto il profilo sistematico con i generali principi di imposizione diretta dei redditi di cui all'art. 81, lettere *a*) et *b*) del t.u.i.r., consegue l'ulteriore risultato di comporre i profili di tutela dell'acquirente del terreno plusvalente a carico del quale, ordinariamente e fatta salva contraria convenzione, sono a carico le imposte indirette sul trasferimento.

Infatti, la successiva denuncia, da parte del cedente, all'ufficio, ai sensi dell'art. 19 della "legge di registro", di essersi avvalso della disposizione contenuta nell'art. 7 in rassegna, e quindi il costituire il "valore rideterminato" del terreno plusvalente precedentemente trasferito "valore minimo di riferimento" agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, determina, ove detto "valore minimo di riferimento" sia superiore rispetto al prezzo o al valore dichiarato in atto, la liquidazione di una maggiore imposta, che, ai sensi dell'art. 42, comma 1, della "legge di registro", ha sicuramente natura di imposta complementare: ne consegue che, in tale ipotesi, trova applicazione quanto dispone l'art. 57, comma 4, di tale legge, secondo cui, come è noto, l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa.

L'amministrazione finanziaria, tuttavia, con la c.m. che si commenta, ha proposto una diversa chiave interpretativa delle disposizioni, determinando modalità operative ultronee e, in particolare introducendo un obbligo per il contribuente non previsto dalla legge, e perciò probabilmente illegittimo, rappresentato dall'obbligo di evidenziazione nell'atto di cessione del terreno plusvalente il "valore rideterminato" dalla perizia.

Tale evidenziazione in atto, coordinato con le ordinarie disposizioni in tema di rettifica recate dagli artt. 51 e 52 del t.u. delle norme concernenti l'imposta di registro (approvato con d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131), determina una pluralità di situazioni che qui di seguito si elencano.

1. terreno agricolo plusvalente (art. 81, lett. *b* prima parte, del t.u.i.r.) assoggettato a rideterminazione. Se il prezzo o valore esposto in atto sia inferiore a quello "minimo di riferimento", l'amministrazione conserva il potere di rettifica, agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, anche se tale prezzo (o valore) non sia inferiore a quello "catastale" di cui all'art. 52, comma 4, del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, con la conseguenza che il valore rettificato potrà anche essere maggiore rispetto a quello risultante dalla perizia in quanto quest'ultimo è qualificato dal legislatore come "valore minimo di riferimento". Si ritiene, peraltro, che l'amministrazione finanziaria conservi detto potere anche nell'ipotesi in cui il prezzo (o valore) esposto in atto, pur essendo pari o superiore a quello di perizia, sia inferiore a quello "catastale", e ciò in ragione del citato art. 52, comma 4.
2. Terreni lottizzati (art. 81, lett. *a*, del t.u.i.r.) o suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (art. 81, lett. *b* ultima parte, del t.u.i.r.) plusvalenti

assoggettati a rideterminazione. **Qualunque sia il prezzo (o valore) esposto in atto, l'amministrazione può esercitare il potere di rettifica, in quanto il "valore rideterminato" costituisce, per espressa previsione normativa, "valore minimo di riferimento".**

In ordine poi a quanto affermato nella c.m. in rassegna, laddove si sottolinea che qualora il contribuente "*intenda discostarsi dal 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*", varranno, in tema sia di imposte sui redditi sia di quelle indirette sul trasferimento, le ordinarie regole per la determinazione dell'imposizione recate dalle singole leggi di imposta, la genericità dell'assunto e le sue diverse implicazioni, soprattutto in riferimento alle imposte indirette, richiedono un ulteriore approfondimento.

Francesco Colucci