

Studio Notarile Rizzi

36100 Vicenza Piazza Matteotti 31

e-mail: grizzi.2@notariato.it

Guida Operativa alla FINANZIARIA 2010 e alle novità fiscali per il 2010

Legge Finanziaria 2010 (*legge 23 dicembre 2009 n. 191
pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2009 - in vigore
dal 1 gennaio 2010*)

Rassegna a cura di Giovanni Rizzi

Schede illustrative			
<i>Scheda</i>	<i>Argomento</i>	<i>Testo normativo</i>	<i>pagina</i>
A	Affrancamento plusvalenze terreni 2010	Art. 2 c. 229 legge 23.12.2009 n. 191	2
B	Affrancamento plusvalenze partecipazioni 2010	Art. 2 c. 229 legge 23.12.2009 n. 191	19
C	Agevolazioni fiscali per ristrutturazioni	Art. 2 c. 10 e 11 legge 23.12.2009 n. 191	37
D	Tasso legale al 3% - calcolo usufrutto	Decreto Ministro delle Finanze 4 dicembre 2009	48
E	Agevolazioni P.P.C.	<i>Mancata proroga</i>	50

LEGGE FINANZIARIA 2010

A - AFFRANCAMENTO PLUSVALENZE TERRENI 2010

LA NORMA (art. 2 comma 229 legge 23 dicembre 2009 n. 191)

229. 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° gennaio 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2010**".

b) al secondo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

c) al terzo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

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 2010. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 31 ottobre 2010*; 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 31 ottobre 2010*.*
.....

**termini modificati dalla norma in commento di cui all'art. 2 comma 229 legge 191/2009*

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"**.

Art. 1 comma 91 legge 24 dicembre 2007 n. 244

91. 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° gennaio 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2008**".
b) al secondo periodo le parole: "30 giugno 2006", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2008**".
c) al terzo periodo le parole: "30 giugno 2006", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2008**".

Art. 2 comma 299 legge 23 dicembre 2009 n. 191

91. 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° gennaio 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2010**".
b) al secondo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".
c) al terzo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

Commento

La norma ripropone **la possibilità di affrancamento** delle plusvalenze relative a terreni edificabili o agricoli (dopo un pausa di un anno e due mesi, essendo l'ultima possibilità di affrancamento scaduta il 31 ottobre 2008). Anche in questa occasione non ci si è limitati a riaprire il termine per avvalersi dell'affrancamento (termine che era scaduto il **30 ottobre 2008**) ma è stata anche modificata la data di riferimento ai fini dell'affrancamento e della perizia (portandola al **1 gennaio 2010**); ne consegue che sulla base della nuova disposizione, si potranno affrancare, sino al **31 ottobre 2010**, i terreni posseduti alla data del **1° gennaio 2010** e ciò pagando il 4% del valore del terreno stesso alla data **1° gennaio 2010** risultante da apposita **perizia** da effettuarsi entro il **31 ottobre 2010**.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata o in un'unica soluzione entro il suddetto termine del **31 ottobre 2010** o può essere **rateizzata in tre rate annuali** di pari importo con scadenza 31 ottobre 2010, 31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012 (sull'importo delle rate al 31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012 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:

- **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 dicembre 2003 e 16 dicembre 2004;

- **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;

- **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;

- **1 gennaio 2005** (D.L. 203/2005 conv. legge 248/2005): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 giugno 2006; termini per le eventuali due rate successive: 30 giugno 2007 e 30 giugno 2008;

ed ora a seguito della norma in commento:

- **1 gennaio 2008** (finanziaria 2008): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 31 ottobre 2008 (termine iniziale 30 giugno 2008 ma successivamente prorogato al 31 ottobre 2008); termini per le eventuali due rate successive: 31 ottobre 2009 e 31 ottobre 2010;

- **1 gennaio 2010** (finanziaria 2010): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 31 ottobre 2010; termini per le eventuali due rate successive: 31 ottobre 2011 e 31

ottobre 2012.

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)

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 2010 il valore affrancabile sia quello della nuda proprietà al 1 gennaio 2010*)

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.

Con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13 marzo 2006** si è affermato che:

*"Il valore "rideterminato" e' utilizzato ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera a) e b), del TUIR - con riferimento ai terreni e alle aree fabbricabili - e di cui al medesimo articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis) - con riferimento alle partecipazioni sociali, in luogo del costo o valore di acquisto. Tale valore **non può essere ulteriormente incrementato** degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione"*

Tale ultima affermazione sembrerebbe escludere la possibilità di aumentare il valore fissato in perizia con ulteriori costi. Tuttavia ciò appare in contrasto con una specifica norma di legge, ossia con l'art. 7 comma quinto della legge 448/2001 (la norma che per prima ha disciplinato l'affrancamento delle plusvalenze e tuttora in vigore) la quale stabilisce che *"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"*.

Probabilmente con tale affermazione si è voluto precisare che il valore determinato in perizia non possa essere aumentato di ulteriori costi inerenti al bene, sostenuti tra la data di acquisto e la data di riferimento della perizia (in base all'ultima norma il **1 gennaio 2010**), ferma invece restando la possibilità di portare ad incremento del valore periziato costi sostenuti dopo la suddetta data di riferimento (in base all'ultima norma dopo il **1 gennaio 2010**); il tutto come sembrerebbe confermato anche dal riferimento all'imposta di successione e donazione. Infatti se il contribuente ha acquisito il terreno per successione o donazione prima del **1 gennaio 2010**, non potrà incrementare il valore periziato dell'imposta pagata in quanto riferita a presupposto verificatosi PRIMA della data di riferimento della perizia. Se invece ha acquisito il terreno per successione o donazione **dopo il 1 gennaio 2010**, non si pone neppure un problema di incremento del costo, visto che il contribuente in questo caso non potrà neppure avvalersi del meccanismo dell'affrancamento (utilizzabile solo per terreni già detenuti alla data del **1 gennaio 2010**).

*Sempre con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13 marzo 2006**, sopracitata, conformemente, peraltro, a quanto già riportato nelle precedenti Circolari della medesima Agenzia n. 35/E del 4 agosto 2004, n. 27/E del 9 maggio 2003 e n. 16/E del 22 aprile 2005, si è ribadito che il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni alle date del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003 o del 1 luglio 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° gennaio 2005**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su quest'ultimo valore, richiedendo **il rimborso** dell'importo precedentemente versato. Qualora, il contribuente intenda avvalersi delle nuove disposizioni, che prevedono di rideterminare il valo-*

re dei terreni alla data del 1° gennaio 2005, 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, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 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 10/2006, 16/E/2005, 35/E/2004 27/E/2003 e sopra citate deve ritenersi applicabile anche in occasione del nuovo affrancamento previsto dalla **finanziaria 2010**, posto che è stata modificata, rispetto ai precedenti affrancamenti, la data di riferimento del possesso dei terreni. Pertanto il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni alle date del 1° gennaio 2008 ovvero del 1° gennaio 2005 ovvero del 1° luglio 2003 ovvero 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 2010**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva sull'INTERO NUOVO valore così determinato con riferimento alla data del **1° gennaio 2010**. Per le somme già versate in precedenza, potrà richiedere **il rimborso non essendo, invece, ammesse compensazioni**. Qualora, il contribuente si sia avvalso (in occasione dell'ultimo affrancamento di cui alla legge 244/2007) della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non sarà tenuto a versare l'ultima rata non pagata (la cui scadenza è prevista per il 31 ottobre 2010). Per le rate precedenti dell'ultimo affrancamento nonché per i precedenti affrancamenti invece i termini di pagamento per il caso di rateizzazione sono già scaduti.

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.

Si sottolinea anche la rilevanza, in caso di trasferimento di un terreno, che presenta, ai fini delle imposte indirette, il valore "periziato": infatti, giusta il disposto dell'art. 7 sesto comma legge 448/2001 *"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"*. In pratica il valore dei terreni, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, di trascrizione e catastale, non può essere inferiore al valore risultante dalla perizia di "rivalutazione". Nel caso in cui venisse dichiarato un corrispettivo inferiore al valore periziato l'Agenzia delle Entrate ben potrebbe procedere alla rettifica del valore, ai sensi dell'art. 52 D.P.R. 131/1986 (Testo Unico in materia di imposta di registro), ed alla liquidazione della maggiore imposta.

ATTENZIONE: se ci vi vuole avvalere della procedura di rideterminazione del valore dei terreni in vista di un atto di trasferimento, la perizia DOVRA' essere predisposta **PRIMA della stipula dell'atto** stesso, anche se la norma prevede quale termine ultimo quello del 31 ottobre 2010 (in questo senso la *Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 1 febbraio 2002*); e ciò in virtù della disposizione dell'art. 7 sesto comma legge 448/2001 sopra citata, in base alla quale il valore "periziato" costituisce il **valore minimo di riferimento** ai fini anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in relazione al trasferimento stesso.

A cura di Giovanni Rizzi

La clausola contrattuale

Si propone la seguente clausola da inserire nell'atto di cessione:

REGIME FISCALE: si da atto tra le parti che il prezzo convenuto per la presente vendita e quale sopra riportato non è inferiore al valore minimo di riferimento ai fini dell'imposta di registro, dell'imposta di trascrizione e dell'imposta catastale di cui **all'art. 7 comma sesto legge 28 dicembre 2001 n. 448 così come richiamato dall'art. 2 secondo comma D.L. 24 dicembre 2002 n. 282 e s.m.i.**, valore quale risulta dalla perizia giurata di stima redatta dal ed asseverata con giuramento innanzi il Cancelliere presso il Tribunale di giusta verbale in data n., relazione che in copia conforme all'originale si allega al presente atto **sub "...."**

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 rideeterminare 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, basato, 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 ceppo 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 assolte 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. 1a 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 originarie 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 edifi-

cabili 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 rideterminazioni 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 riepande 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 allegato 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 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4 per cento 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 omissso 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 e' 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, puo' 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, nonche' terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro valore di acquisto alla predetta data.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalita' contenute nelle predette disposizioni, e' 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 cosi' 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 e' 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 possibilita' 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 gia' avvalso della facolta' 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 cosi' 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, sempreche' 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 e' altresì utilizzabile in occasione del recesso atipico del socio dalla societa', 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 puo' 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 cio' 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 gia' 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

negoziati 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 e' 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 perizie giurate 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 assoggettato all'imposta 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 rideterminato 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.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

13 marzo 2006, n. 10

OGGETTO: Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria - decreto-legge n. 203 del 2005, c.d. collegato alla legge finanziaria per il 2006

(omissis)

17. Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni

L'articolo 11-*quaterdecies*, comma 4, del decreto-legge, introdotto in sede di conversione, ha apportato modifiche all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ed ha previsto, in particolare, la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamen-

tati e di **terreni edificabili e con destinazione agricola**, posseduti alla data del 1 gennaio 2005, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 giugno 2006.

Con riferimento a tali partecipazioni e **terreni** e' possibile, dunque, provvedere agli adempimenti previsti dagli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ossia alla redazione della perizia giurata di stima e al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, entro il termine del 30 giugno 2006.

I contribuenti che intendono avvalersi di tale nuova rideterminazione devono corrispondere un'imposta sostitutiva nella misura del:

2 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;

4 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni qualificate **e per i terreni**.

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato entro il 30 giugno 2006 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2007 e 30 giugno 2008).

Il valore "rideterminato" e' utilizzato ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *a*) e *b*), del TUIR - con riferimento ai terreni e alle aree fabbricabili - e di cui al medesimo articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*) - con riferimento alle partecipazioni sociali, in luogo del costo o valore di acquisto. Tale valore non può essere ulteriormente incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2005, ma ha già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1 gennaio 2002, al 1 gennaio 2003 o al 1 luglio 2003, può esclusivamente 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 e' avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non e' tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003).

LEGGE FINANZIARIA 2010

B - AFFRANCAMENTO PLUSVALENZE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE 2010

LA NORMA (art. 2 comma 229 legge 23 dicembre 2009 n. 191)

229. 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° gennaio 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2010**".

b) al secondo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

c) al terzo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

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 2010***. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, **a decorrere dalla data del 31 ottobre 2010***; 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 31 ottobre 2010***.
.....

*termini modificati dalla norma in commento di cui all'art. 2 comma 229 legge 191/2009

la norma richiamata

Art. 5 Legge 28 dicembre 2001 n. 448

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

1. 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, **per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002**, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato **sulla base di una perizia giurata di stima**, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 7.

2. **L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento per le partecipazioni che ri-**

sultano qualificate, ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c), del citato testo unico delle imposte sui redditi, alla data del 1° gennaio 2002, **e al 2 per cento per quelle che, alla predetta data, non risultano qualificate** ai sensi del medesimo articolo 81, comma 1, lettera c-bis), 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. **Il valore periziato è riferito all'intero patrimonio sociale**; la perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale della società periziata, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, sono conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi 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. Se la relazione giurata di stima è predisposta per conto della stessa società od ente nel quale la partecipazione è posseduta, **la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio** in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi. Se la relazione giurata di stima è predisposta per conto di tutti o di alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti alla data del 1° gennaio 2002, **la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori**.

6. L'assunzione del valore di cui ai commi da 1 a 5 quale valore di **acquisto non consente il realizzo di minusvalenze** utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 del citato testo unico delle imposte sui redditi.

7. Per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, per i quali il contribuente si è avvalso della facoltà di cui al comma 1, gli intermediari abilitati all'applicazione dell'imposta sostitutiva a norma degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, e successive modificazioni, tengono conto del nuovo valore, in luogo di quello del costo o del valore di acquisto, soltanto se prima della realizzazione delle plusvalenze e delle minusvalenze ricevono copia della perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia stessa e al codice fiscale della società periziata.

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 ricorrono, 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 ricorrono, 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**".

Art. 1 comma 91 legge 24 dicembre 2007 n. 244

91. 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° gennaio 2005", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2008**".
- b) al secondo periodo le parole: "30 giugno 2006", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2008**".
- c) al terzo periodo le parole: "30 giugno 2006", sono sostituite dalle seguenti: "**30 giugno 2008**".

Art. 2 comma 299 legge 23 dicembre 2009 n. 191

91. 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° gennaio 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2010**".
- b) al secondo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".
- c) al terzo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

Commento

La norma ripropone **la possibilità di affrancamento** delle plusvalenze relative a **partecipazioni societarie** (dopo un pausa di un anno e due mesi, essendo l'ultima possibilità di affrancamento scaduta il 31 ottobre 2008). Anche in questa occasione non ci si è limitati a riaprire il termine per avvalersi dell'affrancamento (termine che era scaduto il **31 ottobre 2008**) ma è stata anche modificata la data di riferimento ai fini dell'affrancamento e della perizia (portandola al **1 gennaio 2010**); ne consegue che sulla base della nuova disposizione, si potranno affrancare, sino al **31 ottobre 2010**, le partecipazioni possedute alla data del **1 gennaio 2010** e ciò pagando il **4 per cento per le partecipazioni che risultano qualificate**, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (DPR. 917/1986), **ed il 2 per cento** per quelle che **non risultano qualificate** ai sensi del medesimo articolo 67, comma 1, lettera c-bis), con riferimento al valore delle partecipazioni stesse alla data **1 gennaio 2010** risultante da apposita **perizia** da effettuarsi entro il **31 ottobre 2010**.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata o in un'unica soluzione entro il suddetto termine del **31 ottobre 2010** o può essere **rateizzata in tre rate annuali** di pari importo con scadenza 31 ottobre 2010, 31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012 (sull'importo delle rate al 31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012 sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo)

Ricordiamo le date di riferimento (data di possesso delle partecipazioni) 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:

- **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 dicembre 2003 e 16 dicembre 2004; codice tributo: 1808

- **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 8051

- **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 8053

- **1 gennaio 2008** (finanziaria 2008): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 31 ottobre 2008 (termine iniziale 30 giugno 2008 ma successivamente prorogato al 31 ottobre 2008); termini per le eventuali due rate successive: 31 ottobre 2009 e 31 ottobre 2010;

- **1 gennaio 2010** (finanziaria 2010): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 31 ottobre 2010; termini per le eventuali due rate successive: 31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012.

Da segnalare 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 2010 il valore affrancabile sia quello della **nuda proprietà** al 1 gennaio 2010*)

Con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13 marzo 2006**, conformemente, peraltro, a quanto già riportato nelle precedenti Circolari della medesima Agenzia n. 35/E del 4 agosto 2004, n. 27/E del 9 maggio 2003 e n. 16/E del 22 aprile 2005, si è ribadito che il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni alle date del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003 o del 1° luglio 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 delle partecipazioni **al 1° gennaio 2005**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su quest'ultimo valore, richiedendo **il rimborso** dell'importo precedentemente versato. Qualora, il contribuente intenda avvalersi delle nuove disposizioni, che prevedono di rideterminare il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2005, ed abbia usufruito delle previgenti disposizioni, potrà richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata con riferimento al valore delle stesse al 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 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 10/2006, 16/E/2005, 35/E/2004 27/E/2003 e sopra citate deve ritenersi applicabile anche in occasione del nuovo affrancamento previsto dalla finanziaria 2010, posto che è stata modificata, rispetto ai precedenti affrancamenti, la data di riferimento del possesso delle partecipazioni. Pertanto il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni *alle date del 1° gennaio 2008 ovvero del 1° gennaio 2005 ovvero del 1° luglio 2003 ovvero 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 2010**, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva sull'INTERO NUOVO valore così determinato con riferimento alla data del **1° gennaio 2010**. Per le somme già versate in precedenza, potrà richiedere **il rimborso non essendo, invece, ammesse compensazioni**. Qualora, il contribuente si sia avvalso (in occasione dell'ultimo affrancamen-

to di cui alla legge 244/2007) della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non sarà tenuto a versare la rata non pagata (la cui scadenza è prevista per il 31 ottobre 2010). Per le rate precedenti dell'ultimo affrancamento nonché per i precedenti affrancamenti invece i termini di pagamento per il caso di rateizzazione sono già scaduti.

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 delle partecipazioni 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.

ATTENZIONE: se ci vi vuole avvalere della procedura di rideterminazione del valore delle partecipazioni in vista di un atto di trasferimento, la perizia **NON DOVRA'** necessariamente essere predisposta **PRIMA della stipula dell'atto** stesso, contrariamente a quanto, invece, previsto per la rideterminazione del valore dei terreni, ma è sufficiente che la stessa sia predisposta entro il termine di scadenza **del 31 ottobre 2010**, e quindi **anche successivamente all'atto di cessione** (in questo senso la *Circolare Agenzia delle Entrate n. 47/E del 5 giugno 2002*); e ciò in quanto non vi è per le cessioni delle partecipazioni societarie una disposizione simile a quella dettata per i terreni e di cui all'art. 7 sesto comma legge 448/2001, in base alla quale il valore "periziato" costituisce il valore minimo di riferimento ai fini anche dell'imposta di registro (posto che alle cessioni di partecipazioni societarie si applica l'imposta di registro in misura fissa, a prescindere dal corrispettivo dichiarato). Per le partecipazioni societarie, infatti, il valore periziato rileva solo ai fini delle imposte sui redditi.

A cura di Giovanni Rizzi

CIRCOLARI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

31 gennaio 2002, n. 12/E

Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni in società non quotate. Articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002).

Premessa

L'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) consente ai contribuenti che detengono titoli, quote o diritti, che non siano negoziati nei mercati regolamentati, di rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1° gennaio 2002.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalità contenute nel suddetto articolo 5, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di natura finanziaria 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 particolare, la disposizione in commento prevede che agli effetti della determinazione delle predette plusvalenze e minusvalenze, per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore degli stessi a tale data.

Quest'ultimo valore è determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione, risultante da apposita perizia giurata di stima

Per poter assumere il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2002, il contribuente è tenuto al pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 o del 2 per cento del predetto valore, a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.

Come si ricorda, un'analoga possibilità era contenuta nell'articolo 14 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, nell'ambito delle disposizioni di carattere transitorio della riforma della tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria attuata dallo stesso provvedimento. Tuttavia, a differenza della norma in esame che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi sull'intero valore assunto in luogo del costo, la precedente disciplina consisteva in vero e proprio "affrancamento" della plusvalenza maturata fino al 1° luglio 1998 (data di entrata in vigore della citata riforma), calcolata sulla differenza tra il valore assunto a tale data e il costo o valore d'acquisto.

1. Ambito soggettivo

La disposizione in esame è rivolta a tutti i contribuenti che alla data del 1° gennaio 2002 possiedono titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, indipendentemente dalla circostanza che essi siano rappresentativi di una partecipazione qualificata, così come definita dall'articolo 81, comma 1, lettera *c*), del *TUIR*, ovvero di una partecipazioni non qualificata ai sensi della successiva lettera *c-bis*) della medesima disposizione.

Si tratta in sostanza di quei contribuenti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi di natura finanziaria e, quindi:

- Le persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività commerciali;
- Le società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del *TUIR*;
- I soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

La possibilità di rideterminare i valori di acquisto prescinde dal regime prescelto dal contribuente ai fini della tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria. Pertanto possono avvalersi della disposizione sia i contribuenti che determinano l'imposta sostitutiva dovuta a norma dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, sia i contribuenti che optano per il regime del risparmio amministrato ovvero per il regime del risparmio gestito, disciplinati rispettivamente dall'articolo 6 e dall'articolo 7 del medesimo decreto legislativo.

I predetti contribuenti devono essere possessori dei titoli, quote o diritti a titolo di proprietà o essere titolari di altro diritto reale sugli stessi (usufrutto o nuda proprietà), alla data del 1° gennaio 2002.

Riguardo alla sussistenza del requisito temporale e alla determinazione del valore delle partecipazioni su cui esiste un diritto di usufrutto, si fa rinvio a quanto specificato nella circolare del Ministero delle finanze n. 16 del 10 maggio 1985.

Inoltre, in caso di acquisto di partecipazioni per effetto di donazioni o successioni intervenute dopo il 1° gennaio 2002, si ritiene che gli eredi e i donatari non possano essere considerati "possessori" delle partecipazioni a tale data. Consentire la rivalutazione al soggetto che è diventato titolare del bene dopo il 1° gennaio 2002, infatti, vorrebbe dire porsi in contrasto con il dato letterale della disposizione e quindi con lo stesso presupposto soggettivo. D'altra parte, in assenza di una specifica norma in tal senso, non si può sostenere che la successione e la donazione siano eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del donante o del *de cuius*.

Non sono, pertanto, applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 82, comma 5, del *TUIR*, che sono esclusivamente riferibili alla determinazione di plusvalenze o minusvalenze derivanti da partecipazioni che l'erede o il donatario possiede al momento della cessione.

Con particolare riferimento ai non residenti, rientrano tra i soggetti destinatari della disposizione in argomento quelli che realizzano redditi diversi di natura finanziaria imponibili nel territorio dello Stato. Pertanto, sono esclusi - oltre che i soggetti che realizzano plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti negoziate in mercati regolamentati (cfr. art. 20, comma 1, lettera *f*), n. 1), del *TUIR* - quelli per i quali le plusvalenze non sono imponibili per effetto di apposite previsioni contenute nelle convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito.

Non rientrano tra i soggetti destinatari della norma, inoltre, i possessori di partecipazioni relative ad imprese commerciali e i soggetti diversi dalle persone fisiche privi di soggettività tributaria. Si tratta, ad esempio, dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e degli altri soggetti di cui all'articolo 88, comma 1, del *TUIR*.

Si ritengono, altresì, esclusi dall'ambito applicativo dell'articolo 5, sempre in quanto privi di soggettività ai fini tributari, i fondi pensione, gli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari soggetti ad imposta sostitutiva sul risultato di gestione, nonché i fondi d'investimento immobiliare.

2. Ambito oggettivo

La rideterminazione del valore di acquisto non è consentita per tutti gli strumenti finanziari rappresentativi di partecipazioni sociali posseduti dal contribuente alla data del 1° gennaio 2002. Infatti, la norma si applica esclusivamente ai titoli, alle quote e ai diritti, non negoziati nei mercati regolamentati.

A quest'ultimo proposito, si fa presente che per titoli, quote e diritti non negoziati si deve intendere quelli non quotati sia nei mercati regolamentati italiani sia in quelli esteri; nella nozione di "mercati regolamentati" vanno ricompresi non solo la borsa e il mercato ristretto, ma ogni altro mercato disciplinato da disposizioni normative, ossia tutti i mercati regolamentati di cui al decreto legislativo 23 luglio 1996, n. 415 (ora decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58), nonché quelli di Stati appartenenti all'OCSE, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 165/E del 24 giugno 1998).

Con riferimento a tale requisito, si ritiene che potranno altresì avvalersi della norma in esame i soggetti che, al 1° gennaio 2002, risultino titolari di partecipazioni non quotate anche se, successivamente a tale data, sia stata deliberata l'ammissione alla quotazione delle partecipazioni. Al riguardo, infatti, si ricorda che, affinché un titolo possa ritenersi "*negoziato in un mercato regolamentato*", è necessario che le azioni risultino effettivamente negoziate nei mercati, non essendo sufficiente che la quotazione sia stata richiesta dalla società o semplicemente disposta dall'autorità di borsa (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 306/E del 23 dicembre 1996).

Per le stesse motivazioni, quindi, mentre si deve ritenere possibile la rideterminazione del valore delle partecipazioni, titoli o diritti per i quali sia stata disposta la revoca dalla negoziazione nei mercati regolamentati sempreché, ovviamente, tale evento sia intervenuto antecedentemente alla data del 1° gennaio 2002, non è possibile procedere all'applicazione della norma per le partecipazioni, titoli e diritti sospesi dalla negoziazione. In quest'ultimo caso, infatti, occorre considerare che il provvedimento di sospensione dalla negoziazione nei mercati regolamentati ha natura temporanea e non incide sulla natura di "titolo quotato".

L'ambito oggettivo della norma, inoltre, si estende - oltre che alle partecipazioni rappresentate da titoli (quali le azioni) - alle quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli (quali le quote di Srl), nonché ai diritti o ai titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni (quali i diritti di opzione, i *warrant* e le obbligazioni convertibili in azioni). In ogni caso, deve trattarsi di diritti o titoli non quotati, anche se attribuiscono al possessore il diritto di acquistare partecipazioni negoziate nei mercati.

In analogia con quanto precisato nella citata circolare n. 165/E del 1998 relativamente all'affrancamento previsto dal regime transitorio di cui all'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997, il contribuente può procedere alla rideterminazione del valore di acquisto anche solo per una parte della partecipazione detenuta.

Pertanto, si ritiene che, in caso di possesso di una partecipazione qualificata, sia consentito rideterminarne il valore limitatamente alla quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata. Tuttavia, in tal caso, l'imposta sostitutiva è comunque dovuta nella misura del 4 per cento, in quanto la disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 5 commisura l'imposta non già all'entità della partecipazione della quale si intende adeguare il costo di acquisto, ma all'entità dell'intera partecipazione posseduta dal contribuente alla data del 1° gennaio 2002.

Si fa presente, inoltre, che qualora i titoli, le quote o i diritti siano stati acquistati in epoche diverse, ai fini dell'individuazione di quelli per i quali è rideterminato il costo o il valore di acquisto, si devono considerare valorizzati i titoli, le quote o i diritti acquisiti per ultimi.

3. Modalità di rideterminazione del costo o valore di acquisto

La disposizione in commento prevede che l'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 4 per cento per la valorizzazione di partecipazioni che risultano qualificate ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c), del *TUIR* alla data del 1° gennaio 2002 e nella misura del 2 per cento per la valorizzazione di partecipazioni che, alla predetta data, non risultano qualificate ai sensi del medesimo articolo 81, comma 1, lettera c-bis).

Pertanto, per determinare l'aliquota di imposta applicabile occorre far riferimento esclusivamente all'entità della partecipazione posseduta alla data del 1° gennaio 2002, senza tener conto delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti. Ciò in quanto – non trattandosi di una fattispecie assimilabile alle cessioni a titolo oneroso - la norma richiede la verifica del possesso qualificato o meno, ossia del superamento delle percentuali di diritti di voto e di partecipazione indicate nel citato articolo 81, comma 1, lettera c), del *TUIR* ad una data prestabilita.

Ai fini dell'applicazione della norma in commento, il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2002 è determinato sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto della società, ente o associazione partecipata, calcolato sulla base di una perizia giurata di stima.

Rispetto alle previgenti disposizioni in materia di affrancamento, non sussiste la possibilità di avvalersi del valore della frazione del patrimonio netto della società partecipata determinato sulla base delle risultanze contabili, in quanto tale patrimonio deve necessariamente essere valutato con perizia giurata.

Come specificato dall'articolo 5, comma 1, 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 giurata di stima deve essere riferita all'intero patrimonio sociale.

Si fa presente che, al fine della rideterminazione dei valori di acquisto, non è sufficiente la semplice redazione della perizia, ma è necessario che la perizia sia stata sottoposta a giuramento.

In ogni caso, la redazione della perizia e il suo giuramento devono essere necessariamente effettuati entro il termine del 30 settembre 2002 e comunque prima dell'eventuale cessione della relativa partecipazione.

La perizia, i dati dell'estensore della stessa e il codice fiscale della società periziata devono essere conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria. Non è, quindi, necessario che i predetti dati siano indicati nella dichiarazione dei redditi della società.

Va, inoltre, precisato che nell'ipotesi in cui la relazione sia predisposta per conto della società, la stessa disposizione al comma 5 stabilisce che la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa della società o ente in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi.

La norma specifica ulteriormente che qualora, invece, la perizia sia predisposta per conto dei soci, la relativa spesa sostenuta aumenta il costo rivalutato delle partecipazioni.

4. Pagamento dell'imposta sostitutiva

Il versamento dell'imposta sostitutiva del 4 o del 2 per cento va effettuato dal contribuente entro il 30 settembre 2002 con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modifiche e integrazioni.

E' consentito rateizzare l'imposta dovuta fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 settembre 2002, con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

Anche le ricevute di pagamento, così come la perizia giurata di stima, devono essere conservate dal contribuente per essere eventualmente esibite o trasmesse su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

A differenza dell'affrancamento disciplinato dall'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997, non è previsto dall'articolo 5 in commento che l'intermediario possa procedere, su incarico del contribuente, alla liquidazione e al versamento dell'imposta sostitutiva.

5. Determinazione delle successive plusvalenze

Il valore "rideterminato" è utilizzato in occasione del realizzo delle plusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c) e c-bis), del *TUIR*, ossia in caso di cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e di partecipazioni non qualificate, sempreché sia stata corrisposta l'imposta sostitutiva dovuta, rispettivamente, nella misura del 4 o del 2 per cento, entro il termine ultimo previsto dalla norma.

Si ricorda che sono considerate cessioni a titolo oneroso le compravendite (sia a pronti che a termine) e le permutate e che, ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del *TUIR*, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche agli atti che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e ai conferimenti in società.

Il valore "rideterminato" non può, invece, essere utilizzato ai fini della determinazione di redditi di capitale. E' il caso, ad esempio, dei 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. 44, comma 3, del *TUIR*), in quanto le lettere c) e c-bis) dell'articolo 81, a differenza della successiva lettera c-ter), non comprendono tra i presupposti di realizzo delle plusvalenze anche il rimborso di partecipazioni.

Infine, si ritiene opportuno precisare che l'utilizzo del costo rivalutato sulla base della disposizione in commento non può produrre gli ulteriori effetti previsti dall'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, recante il regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione di società.

In particolare, la predetta disposizione stabilisce che, in caso di fusione, i maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni o quote si intendono fiscalmente riconosciuti, fino a concorrenza dell'importo complessivo netto delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti in capo al cedente ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito dalla legge 2 marzo 1991, n. 102, nonché ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. n. 461 del 1997.

Invece, occorre considerare che la norma contenuta nell'articolo 5 in commento - a differenza di quanto previsto dall'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997 - non ha ad oggetto l'applicazione di un'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria in quanto consente soltanto una rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al cedente, previo

pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi commisurata al valore effettivo della partecipazione al 1° gennaio 2002.

Non trovando, quindi, applicazione alcuna delle imposte indicate nel suddetto articolo 6, comma 2, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il disavanzo da fusione che emerge in capo al cessionario per effetto dell'annullamento delle partecipazioni acquistate da un soggetto che ha proceduto alla rideterminazione ai sensi dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001, non può essere riconosciuto ai fini fiscali.

Nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze che si realizzano per effetto della successiva cessione delle partecipazioni il cui valore di acquisto è stato rideterminato, il comma 7 dell'articolo 5 in esame specifica che gli intermediari tengono 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.

Al riguardo, si ritiene che si possa utilizzare in ogni caso il costo rivalutato, anche se l'imposta sostitutiva dovuta non sia stata ancora versata, sempreché la cessione sia stata effettuata in data successiva a quella di redazione della perizia giurata di stima.

La partecipazione sulla quale è dovuta l'imposta sostitutiva si considera acquisita il 1° gennaio 2002, indipendentemente dalla data del pagamento dell'imposta. Pertanto, nell'ipotesi in cui in data successiva non siano state acquisite altre partecipazioni, ai sensi del comma 1-bis) dell'articolo 81 del *TUIR*, in caso di cessione si considera ceduta per prima la partecipazione il cui costo è stato rivalutato.

Infine, si sottolinea che, sulla base di quanto stabilito dal comma 6 dell'articolo 5, l'assunzione del valore "rideterminato" – in luogo del costo o valore di acquisto – non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 del *TUIR*. Tale assunto sta a significare che, in occasione delle successive cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Pertanto, l'assunzione del valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2002 non può tradursi nell'utilizzo di successive minusvalenze che avrebbero consentito al contribuente di abbattere, fino a concorrenza, le plusvalenze effettivamente realizzate nei periodi d'imposta successivi (ma non oltre il quarto).

Inoltre, è appena il caso di precisare che non rilevano in ogni caso le eventuali minusvalenze derivanti dall'applicazione del suddetto criterio di valorizzazione.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

5 giugno 2002, n. 47/E

Rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni in società non quotate.

Articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002).

Ulteriori chiarimenti.

Come noto, l'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) consente ai contribuenti che detengono titoli, quote o diritti, **che non siano negoziati nei mercati regolamentati**, di rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1° gennaio 2002.

In particolare, la disposizione in commento prevede che, 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*), per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore degli stessi a tale data.

Quest'ultimo valore è determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione, risultante da apposita perizia giurata di stima.

Per poter assumere il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2002, il contribuente è tenuto al pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 o del 2 per cento del predetto valore, a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.

Il valore "rideterminato" è utilizzato per determinare le plusvalenze realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e di partecipazioni non qualificate, sempreché sia stata corrisposta l'imposta sostitutiva dovuta, rispettivamente, nella misura del 4 o del 2 per cento, entro il termine ultimo previsto dalla norma (30 settembre 2002).

Nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 tramite un intermediario abilitato, il comma 7 dell'articolo 5 in esame specifica che gli intermediari tengono 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.

Al riguardo, considerato che la norma richiede espressamente che la predisposizione della perizia debba essere effettuata prima della cessione della relativa partecipazione esclusivamente con riferimento alla suddetta ipotesi in cui il contribuente si avvale di un intermediario ai fini del pagamento della relativa imposta sostitutiva, si precisa che tale condizione non sia necessaria per i contribuenti che versano l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In quest'ultimo caso, infatti, la predisposizione della perizia necessaria ai fini della rideterminazione del costo o del valore della partecipazione, **può essere effettuata anche entro il termine ultimo del 30 settembre 2002, e, quindi, in tempo utile per il pagamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi.**

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 riasumono 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

3. Rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni in società non quotate

L'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 consente ai contribuenti che detengono titoli, quote o diritti, che non siano negoziati nei mercati regolamentati, di rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1 gennaio 2002.

In particolare, la disposizione in commento prevede che, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR, per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore degli stessi a tale data.

Quest'ultimo valore è determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione, risultante da apposita perizia giurata di stima.

3.1 Ambito applicativo

Con la circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 è stato precisato che possono avvalersi della norma in esame i soggetti che, al 1 gennaio 2002, risultino titolari di partecipazioni non quotate anche se, successivamente a tale data, sia stata deliberata l'ammissione alla quotazione delle partecipazioni.

Si tratta in sostanza di quei contribuenti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi di natura finanziaria e, quindi:

- le persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività commerciali; - le società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;

- gli enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR;

- i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della norma è stato, inoltre, chiarito 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. In tal caso, pertanto, non sono applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 82, comma 5, del TUIR.

3.2 Perizia giurata di stima

Ai fini dell'applicazione della normativa in esame, il valore dei titoli, delle quote o dei diritti alla data del 1 gennaio 2002, deve essere determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto risultante da una apposita perizia giurata di stima.

Come specificato dall'articolo 5, comma 1, della legge n. 448 del 2001, 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 giurata di stima deve essere riferita all'intero patrimonio sociale.

In proposito, 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.

Si ricorda, altresì, che alle predette valutazioni si applica la disposizione antielusiva contenuta nell'articolo 37-bis, comma 3, lettera f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Considerato che la norma richiede espressamente che la predisposizione della perizia debba essere effettuata prima della cessione della relativa partecipazione esclusivamente con riferimento al caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria tramite un intermediario abilitato ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, tale condizione non è necessaria per i contribuenti che determinano la predetta imposta sostitutiva in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. In quest'ultimo caso, infatti, la predisposizione della perizia necessaria ai fini della rideterminazione del costo o del valore della partecipazione, può essere effettuata anche entro il termine del 30 novembre 2002, e, quindi, in tempo utile per il pagamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi.

3.3 Rideterminazione parziale del valore della partecipazione

In caso di possesso di una partecipazione qualificata, è consentito rideterminarne il valore anche limitatamente alla quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata. Tuttavia, in tal caso, l'imposta sostitutiva è comunque dovuta nella misura del 4 per cento, in quanto la disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 5 commisura l'imposta non già all'entità della partecipazione della quale si intende adeguare il costo di acquisto, ma all'entità dell'intera partecipazione posseduta dal contribuente alla data del 1 gennaio 2002.

Al riguardo, è stato già chiarito che, nel caso in cui il contribuente si avvalga del regime impositivo di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), qualora i titoli, le quote o i diritti siano stati acquistati in epoche diverse, per individuare quelli per i quali è stato rideterminato il costo o il valore di acquisto si devono considerare valorizzati i titoli, le quote o i diritti acquisiti per ultimi.

La partecipazione sulla quale è dovuta l'imposta sostitutiva del 2 o 4 per cento si considera acquisita il 1 gennaio 2002. Pertanto, nell'ipotesi in cui in data successiva non siano state acquisite altre partecipazioni, in caso di cessione si considera ceduta per prima la partecipazione il cui costo è stato rivalutato, sempreché il contribuente non abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria per il tramite di un intermediario abilitato.

È opportuno, inoltre, ricordare che, sulla base di quanto stabilito dal comma 6 dell'articolo 5, della legge n. 448 del 2001, l'assunzione del valore "rideterminato" - in luogo del costo o valore di acquisto - non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 del TUIR.

Pertanto, in occasione delle successive cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

A tal fine, gli intermediari in sede di applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi degli articoli 6 e 7 del D.Lgs. n. 461 del 1997 devono tenere distinta evidenza della quota della partecipazione per la quale è stata effettuata la rideterminazione del valore di acquisto. Conseguentemente, i successivi acquisti di partecipazioni appartenenti alla medesima categoria omogenea rilevano ai fini della determinazione del costo della quota della partecipazione il cui valore non è stato rideterminato.

3.4 Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva

Per poter assumere il valore delle partecipazioni alla data del 1 gennaio 2002, il contribuente è tenuto al **pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 o del 2 per cento** del predetto valore, a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.

Il valore "rideterminato" è utilizzato per determinare le plusvalenze realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e di partecipazioni non qualificate, sempreché sia stata corrisposta l'imposta sostitutiva dovuta, rispettivamente, nella misura del 4 o del 2 per cento, entro il termine ultimo previsto dalla norma.

Anche con riferimento a tale adempimento, l'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209 ha prorogato al 30 novembre 2002 (ossia, 2 dicembre 2002) il termine del 30 settembre 2002, originariamente previsto per il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, con la risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002 è stato precisato che il versamento dell'imposta del 2 o del 4 per cento deve essere effettuato utilizzando il modello F24, con l'indicazione del codice tributo 1808, secondo le disposizioni contenute nel Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Si sottolinea che il versamento dell'imposta sostitutiva può essere rateizzato, secondo le modalità già illustrate al precedente paragrafo 2.5.

Anche con riferimento alla rideterminazione del valore delle partecipazioni si pone la necessità, a fini di controllo, di ricollegare i versamenti eseguiti con il valore attribuito a ciascuna partecipazione.

Al riguardo, si precisa che, analogamente a quanto chiarito riguardo ai terreni, 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 a ciascun valore delle partecipazioni, quote o diritti determinato in base alle relative perizie giurate di stima.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 tramite un intermediario abilitato (regime amministrato o gestito), quest'ultimo tiene conto del nuovo valore in luogo del costo di acquisto, a condizione che il contribuente abbia preventivamente fornito allo stesso 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.

In caso, invece, di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria da parte del contribuente ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), il valore assunto a riferimento per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 2 o 4 per cento, nonché i dati relativi ai versamenti dell'imposta, devono essere indicati dal contribuente nella dichiarazione dei redditi. 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.

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 la 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 donatori 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 su-

scettibile 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 allegato 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 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4 per cento 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 omissis 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

Si ritiene opportuno fornire alcune precisazioni per i casi in cui la partecipazione sia pervenuta al contribuente per effetto di una donazione.

In particolare, si fa riferimento all'ipotesi in cui sia stata trasmessa a più soggetti, per donazione o altro atto di liberalità tra vivi, una partecipazione qualificata ed i beneficiari acquisiscono ciascuno una quota della stessa che rappresenta una partecipazione non qualificata.

In tale caso, qualora uno o più dei beneficiari della donazione intendano rideterminare il valore della propria partecipazione, si renderebbe applicabile l'imposta sostitutiva nella misura del 2 per cento nel presupposto che alla data indicata dalla norma si è realizzato effettivamente il possesso di una partecipazione non qualificata.

Tuttavia, occorre tener conto della disposizione antielusiva contenuta nell'articolo 16, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, conseguente all'abolizione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Tale disposizione prevede che il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, ovvero un suo avente causa a titolo gratuito, qualora ceda i suddetti valori entro i cinque anni successivi all'atto di liberalità, è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza realizzata come se la donazione non fosse stata fatta.

In sostanza, come chiarito nella circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001, *"il beneficiario è tenuto a determinare il reddito diverso di natura finanziaria con gli stessi criteri che avrebbe dovuto seguire il donante, anche per quanto attiene all'individuazione dell'entità della partecipazione trasferita e, quindi, per stabilire se la stessa costituisce una partecipazione qualificata o non qualificata"*.

Nella fattispecie prospettata, quindi, se il beneficiario della donazione cede la partecipazione nei cinque anni successivi all'atto di liberalità, deve corrispondere l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 461 del 1997 come se il dante causa dell'atto di liberalità avesse compiuto direttamente la cessione a titolo oneroso.

In considerazione della circostanza che, per effetto della predetta disposizione antielusiva, si realizza una cessione di partecipazione qualificata ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR, in tale sede si può tener conto del valore rideterminato soltanto nel caso in cui sia stata corrisposta l'imposta del 4 per cento ossia l'importo dovuto con riferimento alle partecipazioni qualificate.

Pertanto, i contribuenti che abbiano già effettuato il pagamento dell'imposta nella misura del 2 per cento, devono integrare detto versamento entro il termine del 30 settembre 2004, anche mediante versamento rateale. In caso di mancato versamento, la suddetta integrazione verrà iscritta a ruolo ai sensi degli richiamati articoli 10 e seguenti del D.P.R. n. 602 del 1973.

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

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 e' 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, puo' 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, nonche' terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro valore di acquisto alla predetta data.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalita' contenute nelle predette disposizioni, e' 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 cosi' 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 e' 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 possibilita' 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 gia' avvalso della facolta' 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 cosi' 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, sempreche' 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 e' altresì utilizzabile in occasione del recesso atipico del socio dalla societa', 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 puo' 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 cio' 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 gia' 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 e' 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 gia' usufruito della possibilita' di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1 gennaio 2002 o del 1 gennaio 2003, non puo' effettuare compensazioni ma e' 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 assoggettato all'imposta 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 rideterminato 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.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

13 marzo 2006, n. 10

OGGETTO: Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria - decreto-legge n. 203 del 2005, c.d. collegato alla legge finanziaria per il 2006

(omissis)

17. Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni

L'articolo 11-*quaterdecies*, comma 4, del decreto-legge, introdotto in sede di conversione, ha apportato modifiche all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ed ha previsto, in particolare, 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 gennaio 2005, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 giugno 2006.

Con riferimento a **tali partecipazioni** e terreni è possibile, dunque, provvedere agli adempimenti previsti dagli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ossia alla redazione della perizia giurata di stima e al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, entro il termine del 30 giugno 2006.

I contribuenti che intendono avvalersi di tale nuova rideterminazione devono corrispondere un'imposta sostitutiva nella misura del:

2 per cento del valore risultante dalla perizia, per **le partecipazioni non qualificate**;

4 per cento del valore risultante dalla perizia, per **le partecipazioni qualificate** e per i terreni.

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato entro il 30 giugno 2006 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2007 e 30 giugno 2008).

Il valore "rideterminato" e' utilizzato ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *a*) e *b*), del TUIR - con riferimento ai terreni e alle aree fabbricabili - e di cui al medesimo articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*) - con riferimento alle partecipazioni sociali, in luogo del costo o valore di acquisto. Tale valore non può essere ulteriormente incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2005, ma ha già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1 gennaio 2002, al 1 gennaio 2003 o al 1 luglio 2003, può esclusivamente 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 e' avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non e' tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003).

LEGGE FINANZIARIA 2010

C – AGEVOLAZIONI FISCALI per RISTRUTTURAZIONI

LA NORMA (art. 2 commi 10 e 11 legge 23 dicembre 2009 n. 191)

10. All'articolo 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'alinea, le parole: "2010 e 2011" sono sostituite dalle seguenti "2010, 2011 e 2012";
- b) alla lettera a) le parole "dicembre 2011" sono sostituite dalle seguenti: "dicembre 2012";
- c) alla lettera b) le parole "dicembre 2011" sono sostituite dalle seguenti: "dicembre 2012" e le parole "giugno 2012" sono sostituite dalle seguenti "giugno 2013"

11. All'articolo 1, comma 18, della legge 24 dicembre 2007 n. 244, le parole "2010 e 2011" sono sostituite dalle seguenti "2010, 2011, 2012 e successivi"

LE NORME DI RIFERIMENTO

Le disposizioni della legge 244/2007 nel testo modificato dalla "finanziaria 2010"

**Art. 1 legge 24 dicembre 2007 n. 244 (commi 17, 18 e 19)
come modificato dall'art. 2 commi 10 e 11 legge 23.12.2009 n. 191**

17. Sono prorogate per gli anni 2008, 2009, **2010, 2011 e 2012**, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2008 **al 31 dicembre 2012;**

b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti dal 1° gennaio 2008 **al 31 dicembre 2012** dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile **entro il 30 giugno 2013.**

18. È prorogata per gli anni 2008, 2009, **2010, 2011 e 2012 e successivi**, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2008.

19. Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

Le norme richiamate

Legge 27 dicembre 2002 n. 289

Art. 2

(Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)

.....
5. La detrazione fiscale spettante **per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449**, e successive modificazioni, ivi compresi gli **interventi di bonifica dall'amianto**, compete, per le spese sostenute **fino al 30 settembre 2003**, per un ammontare complessivo **non superiore a 48.000 euro, per una quota pari al 36 per cento** degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire **in dieci quote annuali** di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati fino al 30 settembre 2003 consistano nella **mera prosecuzione** di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni. Resta fermo, **in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare** oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, che spettano all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. **In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.** Per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

Legge 27 dicembre 1997 n. 449

Art. 1

(Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio)

1. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, **si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, una quota delle spese** sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli **interventi di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457**, sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile, **nonche' per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unita' immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze. Tra le spese sostenute sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legge 5 marzo 1990, n. 46, per quanto riguarda gli impianti elettrici, e delle norme UNI-CIG, di cui alla legge 6 dicembre 1971, n. 1083, per gli impianti a metano. La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenti anche a proprieta' comune, alla eliminazione delle barriere architettoniche, *aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia piu' avanzata, sia adatto a favorire la mobilita' interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravita', ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi*, alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, nonche' all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali (**, e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici.**) Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unita' immobiliari. Gli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente comma sono cumulabili con le agevolazioni gia' previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi della legge 1 giugno 1939,

n. 1089, e successive modificazioni, ridotte nella misura del 50 per cento. 1-bis. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

2. La detrazione stabilita al comma 1 è ripartita in quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei quattro periodi d'imposta successivi. È consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in dieci quote annuali costanti e di pari importo.

3. Con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 nonché le procedure di controllo, da effettuare anche mediante l'intervento di banche o della società *Poste Italiane Spa*, in funzione del contenimento del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, ovvero mediante l'intervento delle aziende unità sanitarie locali, in funzione dell'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, previste dai decreti legislativi 19 settembre 1994, n. 626, e 14 agosto 1996, n. 494, e successive modificazioni ed integrazioni, prevedendosi in tali ipotesi specifiche cause di decadenza dal diritto alla detrazione. Le detrazioni di cui al presente articolo sono ammesse per edifici censiti all'ufficio del catasto o di cui sia stato richiesto l'accatastamento **e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997**, se dovuta.

4. In relazione agli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 i comuni possono deliberare l'esonero dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

5. I comuni possono fissare aliquote agevolate dell'ICI anche inferiori al 4 per mille, a favore di proprietari che eseguano interventi volti al recupero di unità immobiliari inagibili o inabitabili o interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici, ovvero volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto anche pertinenziali oppure all'utilizzo di sottotetti. L'aliquota agevolata è applicata limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata di tre anni dall'inizio dei lavori.

6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute **nei periodi d'imposta in corso alla data del 1 gennaio degli anni 2000 e 2001** per una quota pari al **36** per cento. **7.** In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 le detrazioni previste dai precedenti commi non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta di cui al comma 2 all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

.....

Legge 28 dicembre 2001 n. 448

Art. 9

(Ulteriori effetti di precedenti disposizioni fiscali)

.....

2. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'incentivo fiscale previsto dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, si applica **anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia** di cui all'articolo 31, primo comma, lettere *c*) e *d*), della legge 5 agosto 1978, n. 457, riguardanti interi fabbricati, eseguiti entro il 31 dicembre 2002 da **imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie**, che provvedano **alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2003**. In questo caso, **la detrazione dall'IRPEF** relativa ai lavori di recupero eseguiti **spetta al successivo acquirente** o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, **che si assume pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione** e, comunque, entro l'importo massimo previsto dal medesimo articolo 1, comma 1, della citata legge n. 449 del 1997.

Legge 23 dicembre 1999 n. 488

Art. 7

(Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile).

1. Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 30 settembre 2003 sono soggette **all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:**

a)

b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni

.....

.....

IL PUNTO sulle agevolazioni IRPEF ed IVA in caso di interventi di recupero edilizio

a cura di Giovanni Rizzi

*L'art. 1 comma 17 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008) aveva riproposto le agevolazioni IRPEF relativamente ad interventi di recupero edilizio posti in essere nel corso del triennio 2008, 2009 e 2010. Con l'art. 2 comma 15 legge 22 dicembre 2008 n. 203 dette agevolazioni vennero riconosciute anche per l'anno 2011. Ora, con la norma in commento (art. 2 comma 10 legge 22 dicembre 2008 n. 203) tali agevolazioni vengono estese **anche all'anno 2012***

Soggetti che possono usufruire della detrazione

Hanno diritto alla detrazione:

- il proprietario dell'immobile (compreso anche il comproprietario)
- il nudo proprietario dell'immobile
- il titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (usufrutto, abitazione)
- il comodatario
- il locatario
- i soci di cooperativa a proprietà divisa o indivisa
- i soci di società semplici

Hanno diritto alla detrazione anche:

- il familiare convivente del possessore o detentore purchè sostenga le spese e le fatture ed i bonifici bancari o postali siano a lui intestati
- il promissario acquirente, purchè sia stato immesso nel possesso del bene ed esegua gli interventi a proprio carico e purchè il preliminare sia stato registrato.

Modalità per la detrazione

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle spese sostenute. Peraltro l'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato in **€ 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo. Per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripar-

tita, rispettivamente, in **cinque e tre quote annuali** costanti di pari importo.

La detrazione, sino all'importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola "**unità immobiliare**" (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più comproprietari, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Ad esempio se la quota annua detraibile è di €. 1.080 in 10 anni e l'IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell'anno in questione ammonta a €. 1.000, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80, non può essere recuperata in alcun modo.

Prima dell'inizio dei lavori deve essere inviata, con raccomandata A.R., la prescritta comunicazione al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto 21 65129 Pescara) redatta su apposito modello. Il modello è reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate: www.agenziaentrate.gov.it. Va inoltre inviata tutta la ulteriore documentazione (*copia permesso di costruire, copia della D.I.A. copia della domanda di accatastamento, copia delle ricevute ICI, ecc.*) indicata nel modello stesso. Apposita comunicazione deve essere inviata, sempre con raccomandata A.R., anche all'Azienda Sanitaria Locale, salvo che l'attuale normativa in tema di sicurezza nei cantieri escluda l'obbligo della notifica preliminare all'ASL.

I pagamenti debbono essere effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento
- il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)
- il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario del pagamento

Al termine dei lavori di ammontare superiore ad €. 51.645,68 deve essere trasmessa al Centro Operativo di Pescara dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un professionista abilitato.

Ai sensi dell'**art. 1 comma 19 legge 244/2007 (finanziaria 2008)**, la detraibilità ai fini IRPEF delle spese per interventi di recupero edilizio è peraltro **subordinata** alla circostanza che **il costo della relativa manodopera** sia evidenziato in fattura. Si rammenta, al riguardo, che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la mancata indicazione del costo della manodopera costituisce inadempimento non sanabile che fa perdere il diritto alla agevolazione.

Interventi per i quali è ammessa la detrazione

La detrazione IRPEF è ammessa per i seguenti interventi:

- gli **interventi** di cui alle lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), effettuati sulle **parti comuni** di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile
- gli **interventi** di cui alle lettere b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), effettuati sulle **singole unità immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze
- gli interventi relativi alla realizzazione di **autorimesse o posti auto pertinenziali** anche a proprietà comune nonché per l'acquisto di **autorimesse o posti auto pertinenziali**
- gli interventi relativi alla **eliminazione delle barriere architettoniche**, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e

ogni altro mezzo di tecnologia piu' avanzata, sia adatto a favorire la mobilita' interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravita', ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104;

- gli interventi per la **messa a norma** degli edifici
- gli interventi volti all'adozione di misure finalizzate a **prevenire** il rischio del compimento **di atti illeciti** da parte di terzi,
- gli interventi volti alla realizzazione di opere finalizzate alla **cablatura** degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di **risparmi energetici** con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia;
- gli interventi volti all'adozione di **misure antisismiche** con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali
- gli interventi volti all'esecuzione di opere volte ad **evitare gli infortuni domestici**.
- gli interventi di **bonifica dell'amianto**.

Tra le spese sostenute sono comprese quelle di **progettazione e per prestazioni professionali** connesse all'esecuzione delle opere edilizie.

La detrazione compete, altresì:

- per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonche' per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.
- per l'IVA, imposta di bollo, diritti pagati per il permesso di costruire o la DIA, per gli oneri di urbanizzazione

Subentro nella detrazione

In caso di trasferimento per atto tra vivi (anche per donazione) dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio per i quali ci si è avvalsi della detrazione ai fini IRPEF all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare spettano le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dall'alienante (**vedi in "clausole contrattuali"**)

In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

Detrazione per acquisti o assegnazioni di edifici ristrutturati

L'art. 1 comma 17 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008) aveva riproposto per il triennio 2008-2009-2010, anche le agevolazioni disciplinate **dall'art. 9 comma 2 della legge 448/2001**, disposizione questa che estende il beneficio della detrazione d'imposta (ai fini IRPEF) previsto dall'articolo 1 della legge n. 449 del 1997, in favore degli **acquirenti e degli assegnatari** di unità abitative collocate in edifici integralmente ristrutturati da parte di imprese di costruzione o da cooperative edilizie. L'intervento di ristrutturazione, pertanto, deve aver riguardato l'intero edificio del quale fa parte l'unità acquistata. **L'art. 2 comma 10 della legge 191/2009** ha ulteriormente prorogato i termini per usufruire di tali agevolazioni che pertanto ora trovano applicazione ricorrendo le seguenti condizioni:

1. **l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire entro il 30 giugno 2013**
2. **l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia** eseguiti dall'impresa o dalla cooperativa edilizia **dal 1 gennaio 2008 ed entro il 31 dicembre 2012** (facendo riferimento la norma alla data di esecuzione dei lavori e non a quello di rilascio del titolo edilizio si ritiene che le agevolazioni competano con riguardo ad edifici per i quali la dichiarazione di inizio dei lavori di recupero edilizio sia stata presentata al Comune dopo il 1 gennaio 2008 (anche se il per-

messo di costruire sia stato rilasciato prima di tale data) e per i quali la dichiarazione di fine lavori venga presentata entro il termine ultimo del 31 dicembre 2012)

3. la detrazione del 36% si calcola su di un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. La spesa su cui calcolare la detrazione non può comunque eccedere **l'importo massimo di €. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci** rate annuali di pari importo.

Per quanto concerne le procedure da utilizzare per poter fruire della detrazione prevista dal suddetto art. 9 comma 2 legge 448/2001, si fa presente che il **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 maggio 2002 n. 153** stabilisce che *“ai fini della detrazione di cui all'art. 9 comma 2 legge 448/2001 non devono essere effettuati gli adempimenti di cui all'art. 1 del regolamento approvato con D.M. 41/1998”* tra i quali vi sono l'obbligo della comunicazione al centro Operativo di Pescara e l'obbligo del pagamento mediante bonifico bancario, previsti in via generale, ma che per tale specifica detrazione non sono invece necessari.

ATTENZIONE: per l'Agenzia delle Entrate (*risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*) anche nel caso di acquisto di immobili ristrutturati, per fruire della detrazione IRPEF per importi versati in ACCONTO, è necessario che sia stato stipulato un preliminare regolarmente registrato. In relazione, peraltro, a quanto affermato nella *Circolare A.E. n. 24/E del 10 giugno 2004* sembrerebbe che la registrazione del preliminare fosse richiesta al solo fine di “anticipare” la possibilità di avvalersi della detrazione, anche prima della stipula del rogito (con riguardo, per l'appunto agli acconti versati); nel caso invece *“il contribuente non intenda avvalersi di tale possibilità potrà far valere la detrazione per il periodo di imposta in cui ha stipulato il rogito. In tal caso assumerà quale base di calcolo il 25% dell'intero prezzo ... risultante dall'atto di compravendita, comprensivo quindi degli acconti, entro l'importo massimo di €. 48.000,00”*.

Detrazione per acquisto posto auto o autorimesse pertinenziali a immobili residenziali

L'art. 1 primo comma legge 27 dicembre 1997 n. 449, e successive modificazioni, stabilisce che la **detrazione IRPEF del 36%** prevista per gli interventi di recupero edilizio, e che *l'art. 2 comma 10 della legge 191/2009 (finanziaria 2010)* ha confermato sino a tutto il 31 dicembre 2012, spetta anche *“per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune”*

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta sopra citata anche **gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali** già realizzati, per quanto riguarda *le spese imputabili alla loro realizzazione*, come di recente anche confermato dalla Agenzia delle Entrate (con *Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*)

Non è chiaro cosa si intenda per *“spese imputabili alla realizzazione”*. Vista dalla parte del venditore si tratterebbe dei soli costi di costruzione. Vista dalla parte del contribuente si tratterebbe, invece, del prezzo pagato all'impresa per l'acquisto del box/posto auto (in quanto è il prezzo pagato per l'acquisto che rappresenta, per il contribuente, la spesa sostenuta per la *“realizzazione”* del box/posto auto).

Considerato che l'agevolazione in oggetto è concessa su *“spese sostenute”* dal contribuente e che non vi è dubbio che per le altre opere di recupero edilizio la detrazione è concessa sull'intera spesa sostenuta (*e quindi sull'intero corrispettivo pagato all'impresa appaltatrice che ha eseguito le opere e non sui soli costi di costruzione sostenuti dall'impresa stessa*), sembrerebbe logico ritenere che l'importo ammesso in detrazione, anche in questo caso, sia costituito dall'intero corrispettivo pagato, ossia dal prezzo di vendita del box/posto auto. A titolo prudenziale potrebbe essere opportuno escludere dalla detrazione solo quella parte di prezzo riferita all'area sui cui insiste il suddetto box/posto

auto, in quanto “*spesa*” non *direttamente* imputabile alla realizzazione del box/posto auto.

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle “*spese imputabili alla realizzazione*”, nell’importo che dovrà risultare da apposita **attestazione** da rilasciarsi a cura della ditta venditrice, come infra precisato.

La detrazione è ammessa anche con riguardo all’I.V.A. pagata con riguardo al box/posto auto acquistato (ovviamente calcolata con riguardo all’importo ammesso in detrazione)

Peraltro l’importo massimo sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato, anche in questo caso, in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo. Per gli acquirenti di box/posto auto di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in **cinque e tre quote annuali** costanti di pari importo.

La detrazione, sino all’importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola “**unità immobiliare**” (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più acquirenti, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell’imposta dovuta per l’anno in questione. Ad esempio se la quota annua detraibile è di €. 1.080 in 10 anni e l’IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell’anno in questione ammonta a €. 1.000, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80, non può essere recuperata in alcun modo.

La detrazione, nel caso di acquisto di box auto o posti auto già realizzati, è **subordinata alle seguenti condizioni**:

a) che le *spese imputabili alla realizzazione* dei box o posti auto acquistati siano comprovate da **apposita attestazione** rilasciata dal venditore. Quindi il contribuente per avvalersi della detrazione dovrà farsi rilasciare dalla ditta venditrice **un’attestazione scritta** dalla quale risultino:

- *le generalità (compreso codice fiscale) dell’acquirente*
- *l’identificazione del box/posto auto venduto (preferibilmente con gli estremi catastali)*
- *l’identificazione dell’unità abitativa della quale il box/posto auto venduto costituisce pertinenza*
- *l’importo delle spese imputabili alla realizzazione*
- *il riferimento che la attestazione viene rilasciata ai fini della detrazione IRPEF ex art. 1 legge 449/1997*

b) che sia inviata, con raccomandata A.R., la prescritta comunicazione, *al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto 21 65129 Pescara)* redatta su apposito modello. Il modello è reperibile sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate: www.agenziaentrate.gov.it; la comunicazione al centro operativo di Pescara deve essere inviato **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all’anno in cui l’acquirente detrae la prima delle 10 rate nelle quali va ripartita la detrazione.

c) che i pagamenti vengano effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- *la causale del versamento*
- *il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)*
- *il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario del pagamento*

d) che **l’esistenza del rapporto pertinenziale**, tra il box/posto auto per il quale ci si intende avvalere della detrazione e l’unità abitativa al cui servizio è posto, **venga formalizzata** e quindi risulti espressamente da un atto avente data certa

e) che i pagamenti per i quali ci si voglia avvalere della detrazione **non siano precedenti all’atto avente data certa** dal quale risulti l’effettiva sussistenza del vincolo pertinenziale. I pagamenti, quindi

dovranno essere contestuali o comunque successivi:

- *alla stipula di un atto notarile (di compravendita o preliminare)*
- *alla registrazione di un preliminare*

A tal riguardo:

- *l'Agenzia delle Entrate con Circolare 10 giugno 2004, n. 24/E punto n. 1.2, ha confermato che acquistando contemporaneamente casa e box, **con unico atto notarile** indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa, **può essere operata la detrazione** relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale, il cui ammontare deve essere specificamente documentato;*

- *l'Agenzia delle Entrate con Circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, ha precisato che, qualora l'atto definitivo di acquisto del box pertinenziale sia stipulato successivamente al **versamento di eventuali acconti**, la detrazione d'imposta compete in relazione ai pagamenti in acconto effettuati con bonifico, fino a concorrenza del costo di costruzione del box dichiarato dalla ditta costruttrice, a condizione che vi sia un **compromesso di vendita regolarmente registrato** dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box.*

- *l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008 ha ulteriormente confermato che i contribuenti che abbiano provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto pertinenziali prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, non possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997, per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box.*

A diversa conclusione giunge *l'Agenzia delle Entrate* per il caso di soci di cooperative edilizie (*Risoluzione n. 282/E del 7 luglio 2008*) avendo ritenuto che i soci suddetti possano comunque beneficiare della detrazione **anche per gli acconti** pagati con bonifico già dal momento dell'accettazione di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione anche se non sottoposto a registrazione purchè:

- *la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'alloggio venga formalizzata già prima dell'assegnazione con la delibera del Consiglio di Amministrazione che accetta le domande dei soci*
- *detta delibera venga trascritta nel libro verbali del Consiglio di Amministrazione sottoposto a validazione*

Non è invece chiaro se anche la detraibilità per i box/posti auto sia **subordinata** alla circostanza che **il costo della manodopera** sia evidenziato in fattura. Infatti nel caso di specie l'indicazione delle "spese imputabili alla realizzazione" dei box/posti auto deve risultare da un'attestazione della ditta venditrice, come sopra già ricordato e non anche dalla fattura (che pertanto nel caso di vendita congiunta di abitazione e box/posto auto potrebbe riportare l'imponibile complessivamente riferito ad entrambe le unità). Inoltre *l'Agenzia delle Entrate* nella *Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008* ha ribadito la necessità, per fruire della detrazione, della attestazione della ditta venditrice senza richiedere anche l'indicazione del costo della mano d'opera in fattura. Tuttavia, a titolo prudenziale, al fine di evitare possibili future contestazioni, **si consiglia** di indicare in fattura il **costo della mano d'opera** utilizzata nei lavori di realizzazione dei box/posti auto.

In questo caso sarà necessario inserire in atto un'apposita clausola dalla quale far risultare *il vincolo di pertinenza tra il box/posto auto e l'unità residenziale* al cui servizio è posto. Sarà, inoltre, opportuno, far risultare dall'atto anche le "spese imputabili alla realizzazione" del box/posto auto quali risultano dalla attestazione rilasciata dalla ditta venditrice.

(vedi in "clausole contrattuali")

I.V.A. ridotta al 10%

Per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, *lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia)* dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, era stata pure prorogata, per il triennio 2008, 2009 e 2010, la **riduzione dell'I.V.A. al 10%**, e ciò giusta quanto disposto dall'**art. 1 comma 18 legge 244/2007 (finanziaria 2008)**. L'**art. 2 comma 15 della legge 203/2008 (finanziaria 2009)** aveva già prorogato tale agevolazione per l'anno 2011 ed ora l'**art. 2 comma 18 della legge 191/2009 (finanziaria 2010)** proroga ulteriormente il termine per poter usufruire dell'aliquota IVA agevolata per gli interventi di recupero edilizio anche **per tutto il 2012** nonché **per gli anni successivi**. Avendo previsto la proroga dell'agevolazione I.V.A. oltre che per l'anno 2012 anche per gli anni "successivi" di fatto la finanziaria 2010 ha trasformato tale agevolazione da trattamento temporaneo **a trattamento "a regime"**.

Si precisa che la riduzione ai fini I.V.A. prevista dalla *finanziaria 2008 (art. 1 comma 18)* ed ora prevista "a regime" dalla *finanziaria 2010 (art. 1 comma 11)* non risulta più **subordinata** alla circostanza che **il costo della relativa manodopera** sia evidenziato in fattura (contrariamente a quanto invece previsto dall'*art. 1 comma 388 della legge 296/2006 - finanziaria 2007*). Infatti l'art. 1 comma 19 legge 244/2007 che impone l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera richiama il solo comma 17 ma non anche il comma 18, relativo alla riduzione I.V.A.

a cura di Giovanni Rizzi

Clausole contrattuali

Si propongono le seguenti clausole da inserire negli atti di cessione:

Richiesta delle agevolazioni IRPEF nel caso di acquisto di immobile ristrutturato.

La parte acquirente, relativamente al presente acquisto, dichiara di volersi avvalere degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) di cui all'art. 1 legge 449/1997, ricorrendo nel caso di specie tutte le condizioni a tal fine richieste dall'art. 9 comma 2° legge 448/2001 così come da ultimo modificato dall'art. 1 comma 17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 e dall'art. 1 comma 10 legge 23 dicembre 2009 n. 191 (acquisto entro il 30 giugno 2013 di unità immobiliari in edifici oggetto **di interventi di restauro e/o risanamento conservativo e/o ristrutturazione edilizia**, i cui lavori sono stati eseguiti, dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2012, da **imprese di costruzione e/o da cooperative edilizie**)

Richiesta delle agevolazioni IRPEF nel caso di acquisto di autorimessa pertinenziale

La parte acquirente, relativamente all'acquisto dell'unità adibita a garage/box/posto auto di cui al mapp., dichiara di volersi avvalere degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) previsti dalle disposizioni di cui **all'art. 1 legge 449/1997**, così come da ultimo modificate dall'art. 1 comma 17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 e dall'art. 2 comma 10 legge 23 dicembre 2009 n. 191. Al riguardo si precisa:

- che la suddetta unità adibita a garage/box/posto auto mapp. costituisce pertinenza dell'unità residenziale mapp. in quanto posta a suo esclusivo servizio.
- che le spese imputabili alla realizzazione della suddetta unità adibita a garage/box/posto auto mapp. sono pari ad €. I.V.A. esclusa,

come risulta dall'apposita **attestazione** a tale fine rilasciata dalla parte venditrice (il corrispettivo riferito a detta unità ammontante ad €. compresa l'I.V.A., è stato pagato mediante bonifico bancario eseguito in data odierna, come sopra già precisato)

Subentro dell'acquirente nella detrazione IRPEF non ancora utilizzata

La parte venditrice dichiara di essersi avvalsa, con riguardo all'unità trasferita col presente atto, di cui al mapp., degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) previsti dalle disposizioni di cui **all'art. 1 legge 449/1997**, così come da ultimo modificate *dall'art. 1 comma 17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 e dall'art. 2 comma 10 legge 23 dicembre 2009 n. 191*, ma che non è ancora trascorso l'intero periodo di godimento della detrazione (in particolare si è proceduto alla detrazione di n. rate sulle dieci previste dalle vigenti disposizioni) per cui residua ancora un credito di imposta nei confronti dell'Era-rio). La parte acquirente pertanto potrà avvalersi delle detrazioni non utilizzate dalla parte venditrice e ciò ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2 quinto comma legge 27 dicembre 2002 n. 289.

NOVITA' FISCALI 2010

D - TASSO LEGALE AL 3%

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 4 dicembre 2009

Modifica del saggio di interesse legale.

(in GU n. 291 del 15-12-2009)

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto l'art. 2, comma 185, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante «misure di razionalizzazione della finanza pubblica» che, nel fissare al 5 per cento il saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284, comma 1, del codice civile, prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze può modificare detta misura sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno;

Visto il proprio decreto ministeriale 12 dicembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 291 del 15 dicembre 2007, con il quale la misura del tasso di interesse legale e' stata fissata al 3 per cento in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2008;

Visto il decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia);

Tenuto conto del rendimento medio annuo lordo dei predetti titoli di Stato e del tasso d'inflazione annuo registrato;

Decreta:

Art. 1

La misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 del codice civile **e' fissata all'1% in ragione d'anno**, con decorrenza dal 1° gennaio 2010.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

La norma modificata

Art. 1284 codice civile

Saggio degli interessi

[1] Il saggio degli interessi legali è determinato in misura pari all'**1 per cento** in ragione d'anno. Il Ministro del tesoro, con proprio decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana non oltre il 15 dicembre dell'anno precedente a quello cui il saggio si riferisce, può modificarne annualmente la misura, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno. Qualora entro il 15 dicembre non sia fissata una nuova misura del saggio, questo rimane invariato per l'anno successivo.

[2] Allo stesso saggio si computano gli interessi convenzionali, se le parti non ne hanno determinato la misura.

[3] Gli interessi superiori alla misura legale devono essere determinati per iscritto; altrimenti sono dovuti nella misura legale.

Commento

Il Ministro del Tesoro, avvalendosi della facoltà di cui all'art. 1284 primo comma c.c., con proprio **decreto in data 4 dicembre 2009** pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 291 del 15 dicembre 2009, ha fissato la misura del saggio degli interessi legali, a valere con decorrenza dal 1 gennaio 2010, nell'1% (il precedente saggio, in vigore dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2009 era pari al 3%).

Riportiamo qui di seguito le misure dei saggi degli interessi legali succedutisi nel tempo a partire dall'entrata in vigore del codice civile:

- **sino al 15 dicembre 1990: 5%**
- dal 16 dicembre 1990 sino al **31 dicembre 1996: 10%**
- dal 1 gennaio 1997 sino al **31 dicembre 1998: 5%**
- dal 1 gennaio 1999 sino al **31 dicembre 2000: 2,5%**
- dal 1 gennaio 2001 sino al **31 dicembre 2001: 3,5%**
- dal 1 gennaio 2002 sino al **31 dicembre 2003: 3%**
- dal 1 gennaio 2004 sino al **31 dicembre 2007: 2,5%**
- dal 1 gennaio 2008 sino al **31 dicembre 2009: 3%**
- **dal 1 gennaio 2010: 1%**

La modifica del saggio degli interessi legali, incide anche **sul calcolo dell'usufrutto vitalizio** in relazione a quanto disposto dall'art. 48 DPR. 131/1986 (T.U. delle disposizioni in materia di imposta di registro) ("il valore dell'usufrutto è determinato moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al T.U. applicabile in relazione all'età della persona alla cui morte deve cessare l'usufrutto, assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse")

Si rammenta che, a norma dell'art. 3 comma 64 legge 662/1996, il suddetto prospetto dei coefficienti cui rinvia l'art. 48 DPR.131/1986, deve essere "variato, in ragione della modificazione della misura del saggio legale degli interessi, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale non oltre il 31 dicembre dell'anno in cui detta modifica e' intervenuta. Le variazioni di cui al periodo precedente hanno efficacia anche, ai fini della determinazione della base imponibile relativamente alle rendite ed alle pensioni, per le successioni aperte e le donazioni fatte a decorrere dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui e' pubblicato il decreto di variazione".

Tuttavia il succitato termine del 31 dicembre non è stato rispettato dal Ministro delle finanze: infatti il prescritto prospetto dei coefficienti per la determinazione del valore dei **diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie**, calcolati al saggio di interesse del 1%, a tutto il 31 dicembre 2009 non risulta essere stato ancora approvato dal Ministero delle Finanze.

Pertanto, fintantoché tale prospetto non verrà approvato, non sarà possibile calcolare il valore dei **diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie** (ne appare possibile fare ricorso a prospetti approvati negli anni passati, posto che mai il tasso legale si è attestato alla misura dell'1%, per cui non risultano "precedenti" di prospetti calcolati con riferimento al suddetto tasso dell'1%)

Si rammenta che anche in occasione dell'ultima modifica del saggio legale di interesse, disposta con il D.M. 12 dicembre 2007 (in vigore dal 1 gennaio 2008) il prospetto dei coefficienti per la determinazione del valore dei **diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie**, venne approvato "fuori termine", e più precisamente venne approvato con il **D.M. 7 gennaio 2008 (pubblicato in G.U. n. 9 dell'11 gennaio 2008)**

Da segnalare, inoltre, che il suddetto D.M. 7 gennaio 2008 aveva previsto **un'efficacia retroattiva** dei nuovi coefficienti a far data quindi dal 1 gennaio 2008 (così stabiliva l'art. 2 del decreto in commento: "le disposizioni di cui al presente decreto si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi ed alle donazioni fatte a decorrere dalla data del 1° gennaio 2008").

a cura di Giovanni Rizzi

E - AGEVOLAZIONI P.P.C.

L'ultima proroga

Art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203: “*Il termine del 31 dicembre 2008, di cui al comma 173 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, e' prorogato al 31 dicembre 2009.*”

La “*finanziaria 2009*” con la norma in commento aveva prorogato le cd. “*agevolazioni per la piccola proprietà contadina*” sino al 31 dicembre 2009.

Non essendo prevista, né nella *finanziaria 2010 (legge 191/2009)* né in altri provvedimenti legislativi, approvati entro il 31 dicembre 2009, la ulteriore proroga di dette agevolazioni, **le stesse a partire dal 1 gennaio 2010 non potranno più trovare applicazione.**

IL PUNTO SULLA TASSAZIONE DEGLI ATTI DI TRASFERIMENTO DI TERRENI AGRICOLI

a cura di Giovanni Rizzi

Il regime agevolato per la P.P.C. era un *regime “provvisorio”*; negli anni si sono succedute molteplici disposizioni di legge per la sistematica proroga del termine di scadenza delle agevolazioni P.P.C. L'ultima proroga, disposta *dall'art. 2 comma ottavo legge 22 dicembre 2008 n. 203 (la “finanziaria 2009”)* aveva fissato il termine di scadenza di dette agevolazioni sino al **31 dicembre 2009**.

Dal 1 gennaio 2010, non essendo intervenuta entro il suddetto termine del 31 dicembre 2009 una nuova ulteriore proroga, **le agevolazioni P.P.C. non troveranno più applicazione.**

In attesa di una auspicata riproposizione delle *agevolazioni P.P.C.*, facciamo il punto della tassazione dei trasferimenti di terreni agricoli.

1. La tassazione ordinaria per i trasferimenti di terreni agricoli

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetti che non rivestano la qualifica di imprenditore agricolo professionale, si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	€ 230,00

Il regime fiscale illustrato nella tabella che precede si applica ai soli terreni agricoli ossia ai terreni che siano classificati come tali dai vigenti strumenti urbanistici (tale qualifica può essere agevol-

mente accertata attraverso il certificato di destinazione urbanistica che deve essere allegato, a pena di nullità, ad ogni atto traslativo a titolo oneroso). Non si applica pertanto a terreni che benché non suscettibili di utilizzazione edificatoria non ricadano in zona espressamente classificata come “agricola”.

Detto regime si applica anche ai “fabbricati rurali” se trasferiti unitamente ai terreni agricoli e se funzionalmente posti al servizio della coltivazione dei terreni, in relazione a quanto disposto dall’art. 23 del D.P.R. 131/1986: “*le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio ed ornamento sono destinate*”. Al contrario non si applica a “fabbricati rurali” venduti separatamente da terreni o nel caso in cui siano i terreni agricoli a costituire pertinenza dei fabbricati (che in questo caso debbono necessariamente essere censiti al Catasto dei fabbricati).

2. Le agevolazioni per l'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di persona fisica che rivesta **la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)** si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	€ 230,00

Ai sensi dell’art. 1, co. 1, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 così come modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, è “imprenditore agricolo professionale” (I.A.P.) colui il quale:

- *è in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999;*
- *dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo;*
- *ricava dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.*

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all’articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui sopra sono ridotti al venticinque per cento.

Le Regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti per la qualifica di I.A.P..

All'imprenditore agricolo professionale persona fisica *si applica la disciplina già dettata per l'imprenditore agricolo a titolo principale dall'art. 1, nota 1), Tariffa Parte Prima allegata al DPR. 131/1986 che prevede **la riduzione dell'imposta di registro dal 15% all'8%**. La concessione dell'agevolazione (limitata alla sola imposta di registro) è subordinata alla produzione al notaio rogante della certificazione della sussistenza dei requisiti, in conformità, oggi, all'art. 1, D.Lgs. 99/2004.*

Il beneficio è esteso anche agli acquirenti che dichiarino di voler conseguire i suddetti requisiti e che entro il triennio successivo producano la prescritta certificazione; in difetto l’Agenzia delle Entrate competente provvederà al recupero della differenza di imposta.

ATTENZIONE: in giurisprudenza (*con riguardo alla disciplina già dettata in tema di imprenditore agricolo a titolo principale figura ora sostituita da quella dell'imprenditore agricolo professionale*) si è avuto modo di chiarire:

- che il termine triennale previsto per la produzione della suddetta certificazione è termine perentorio, per cui la sua inosservanza determina la decadenza dal trattamento agevolato;
- che il termine suddetto decorre dalla data di stipulazione (e non dalla data di registrazione) dell'atto notarile.

(da ultimo Comm. Regionale di Bologna sent. n. 32 del 9 febbraio 2009)

Si decade, inoltre, dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro 1 anno all'Agenzia delle Entrate competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento di destinazione, oltre agli interessi di mora nella misura di legge.

La figura dell'imprenditore agricolo professionale ha sostituito a tutti gli effetti la previgente figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale; infatti, l'art. 1, co. 5-bis, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101) stabilisce che "Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale [...]"

3. La tassazione per le società agricole (qualificabili I.A.P.)

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di società che rivestano la qualifica di imprenditore agricolo professionale, si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	€ 230,00

Sono **società agricole** le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione "società agricola";
- il cui statuto preveda, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c..

A loro volta, le società il cui statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., sono considerate "**imprenditori agricoli professionali**" se in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di **società di persone** qualora almeno un socio ("il soggetto qualificante") sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella s.a.s. tale qualifica deve riferirsi al socio accomandatario);
- nel caso di **società cooperative e di società di capitali** qualora almeno un amministratore ("il soggetto qualificante") che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata dall'amministratore ad una sola società (art. 1, co. 3-bis, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

Alla società qualificabile I.A.P., il cui "soggetto qualificante" (socio o amministratore) non sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, si applica la disciplina già dettata per l'imprenditore agricolo a titolo principale dall'art. 1, nota 1), Tariffa Parte Prima allegata al DPR.

131/1986 che prevede **la riduzione dell'imposta di registro dal 15% all'8%**. La concessione dell'agevolazione (limitata alla sola imposta di registro) è subordinata alla produzione al notaio rogante della certificazione della sussistenza dei requisiti, in conformità, oggi, all'art. 1, D.Lgs. 99/2004.

Il beneficio è esteso anche alle società che dichiarino di voler conseguire i suddetti requisiti e che entro il triennio successivo producano la prescritta certificazione; in difetto l'Agenzia delle Entrate competente provvederà al recupero della differenza di imposta.

Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro 1 anno all'Agenzia delle Entrate competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento di destinazione, oltre agli interessi di mora nella misura di legge.

4. Le norme di favore per i “giovani agricoltori”

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di “**giovani agricoltori**” si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	6% (il 75% dell'imposta prevista dall'art. 1, nota 1), I tariffa allegata al DPR. 131/1986) - art. 14 quinto comma legge 15 dicembre 1998 n. 441
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	€ 230,00

Possono usufruire dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro (nella misura del 75% di quella prevista per l'imprenditore agricolo a titolo principale dall'art. 1, nota 1), Tariffa parte I allegata al DPR. 131/1986) i giovani agricoltori ossia:

- *agricoltori di età non superiore a 40 anni (art. 3, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99);*
- *in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal Regolamento (CE) n. 950/97 e dal successivo Regolamento (CE) n. 1257/99.*

Tali disposizioni si ritengono applicabili anche alle **società** a condizione che:

- *in caso di società semplici, in nome collettivo e cooperative almeno due terzi dei soci siano di età non superiore a 40 anni ed esercitino, rivestendone la relativa qualifica, l'attività agricola a titolo principale; per le società in accomandita semplice la qualifica di I.A.P. o di coltivatore diretto possono essere possedute anche dal solo socio accomandatario (art. 2, lett. c), L. 441/1998);*
- *in caso di società di capitali, che le stesse abbiano per oggetto la conduzione di aziende agricole, che i conferimenti dei giovani agricoltori costituiscano oltre il 50% del capitale sociale e che gli organi di amministrazione della società siano costituiti in maggioranza da giovani agricoltori (art. 2, lett. e), L. 441/1998).*

5. La tassazione agevolata per il “compendio unico”

In caso di trasferimento di terreni agricoli con costituzione di “**compendio unico**”, si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	Esente
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Esente

La disciplina in tema di compendio unico è dettata dall’art. 5-bis, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 come introdotto dall’art. 7, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, successivamente modificato dal D.Lgs. 27 maggio 2005 n. 101.

Definizione di compendio unico: *ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, per compendio unico si intende l’estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l’erogazione del sostegno agli investimenti previsti dal regolamento (CE) n. 1257/1999 e dal regolamento (CE) n. 1260/1999. Possono essere costituiti in compendio unico terreni agricoli anche non confinanti fra loro purché funzionali all’esercizio dell’impresa agricola.*

Costituzione del compendio unico: *la costituzione di compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell’atto di acquisto o di trasferimento. I terreni e le relative pertinenze già possedute a titolo di proprietà, possono concorrere al raggiungimento del livello minimo di redditività previsto per il compendio unico. La costituzione di compendio unico può avvenire anche in riferimento a terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi al notaio nelle forme dell’atto pubblico.*

Unità indivisibili e vincolo di indivisibilità: *i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituenti il compendio unico, sono considerati unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e durante tale periodo non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. Il predetto vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri immobiliari. Sono nulli gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie che hanno per effetto il frazionamento del compendio unico. Si ritiene invece valida e possibile l’alienazione dell’intero compendio (non determinandosi in questo caso il frazionamento dello stesso).*

Compendio unico e successione mortis causa: *qualora nel periodo decennale, i beni disponibili nell’asse ereditario non consentano la soddisfazione di tutti gli eredi, si provvede all’assegnazione del compendio unico all’erede che la richieda, con addebito dell’eccedenza. A favore degli eredi, per la parte non soddisfatta, sorge un credito di valuta garantito da ipoteca, iscritta a tasso fisso sui terreni caduti in successione, da pagarsi entro due anni dall’apertura della stessa con un tasso d’interesse inferiore di un punto a quello legale. Se nessuno degli eredi richiede l’attribuzione preferenziale, sono revocati i diritti agli aiuti comunitari e nazionali, ivi comprese l’attribuzione di quote produttive, assegnati all’imprenditore defunto per i terreni oggetto della successione.*

Agevolazioni per il trasferimento di terreni destinati a compendio unico: *al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento, si applicano le disposizioni di cui all’articolo 5-bis, commi 1 e 2, L. 31 gennaio 1994, n. 97 (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere).*

Le clausole contrattuali

Si propone la seguente clausole:

REGIME FISCALE: la parte acquirente, giusta quanto disposto dall'art. 1 comma 5 quater decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dall'art. 1 decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 101 (in base al quale ogni riferimento della legislazione vigente alla abrogata figura dell'imprenditore agricolo principale si intende riferito alla nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale), chiede l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota ridotta (8%) a' sensi dell'art. 1 nota I Tariffa parte Prima T.U. approvato con D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 ed a tal fine dichiara

di possedere i requisiti di cui all'art. 1 decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dall'art. 1 decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 101 per la qualifica di **imprenditore agricolo professionale (IAP)** come risulta dal certificato dell'I.P.A. di nr. del che si produce ai fini della registrazione.

ovvero

di voler conseguire i requisiti di cui all'art. 1 decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dall'art. 1 decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 101 per la qualifica di **imprenditore agricolo professionale (IAP)** e di impegnarsi a produrre la relativa certificazione entro i prossimi tre anni.

La parte acquirente si dichiara edotta che nel caso di destinazione degli immobili in oggetto diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni da oggi, si avrà la decadenza del beneficio quivi invocato.

DOCUMENTAZIONE

Dlgs 29 marzo 2004 n. 99 nel testo modificato dal Dlgs 27 maggio 2005 n. 101

Art. 1 (Imprenditore agricolo professionale).

1. Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. *Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale.* Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'art. 17 citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.

2. Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. È fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.

3. Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) (soppresse);

c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

3-bis. La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

4. All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

5. Le indennità e le somme percepite per l'attività svolta in società agricole di persone, cooperative, di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate come redditi da lavoro derivanti da attività agricole ai fini del presente articolo, e consentono l'iscrizione del soggetto interessato nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

5-bis. L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'art. 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.

5-ter. Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla regione competente che rilascia apposita certificazione, nonchè si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.

5-quater. Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.

5-quinquies. L'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni, è abrogato.

Art. 2 (Società agricole).

1. La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola.

2. Le società costituite alla data di entrata in vigore del presente decreto, che abbiano i requisiti di cui al presente articolo, devono inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale la indicazione di "società agricola" ed adeguare lo statuto, ove redatto. Le predette società sono esentate dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e per ogni altro adempimento a tal fine necessario.

3. L'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui all'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 e seguenti del codice civile. Alla medesima società sono in ogni caso riconosciute, altresì, le agevolazioni previdenziali ed assistenziali stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

4. Alle società agricole di cui all'art. 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

4-bis. Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonchè alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.