

AFFRANCAMENTO DI PLUSVALENZE SU TERRENI

2015

Dall' 1.1.2015 E' POSSIBILE AGGIORNARE IL VALORE DEI **TERRENI** EDIFICABILI o AGRICOLI AL **1° GENNAIO 2015**

Procedura:

- perizia giurata redatta entro **30 giugno 2015**
- versamento dell'imposta sostitutiva, pari all' **8%** (così determinata, in misura raddoppiata dall'art.1 comma 627 della legge 190/2014), del valore di perizia al 1° GENNAIO 2015, da versare **entro il 30 giugno 2015** o in **3 rate annue** a partire dal **30 giugno 2015** con aggiunta di interessi al tasso del 3%
- la perizia va redatta prima di trasferire i beni (Circ. 15/E dell'1.2.2002)
- nell'atto si deve far riferimento alla perizia e menzionare il valore stabilito dal perito
- la perizia deve essere conservata dalla parte e prodotta a richiesta dell'Ammin.finanziaria
- codice tributo per il versamento dell'imposta: **8056**

Riferimento normativo:

LEGGE 23 dicembre 2014, n. 190

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilita' 2015). (GU n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99)

Art. 1

.....

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

a) al primo periodo, le parole: «1° gennaio 2014» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2015»;

b) al secondo periodo, le parole: «30 giugno 2014» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2015»;

c) al terzo periodo, le parole: «30 giugno 2014» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2015».

627. Sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni, edificabili o con destinazione agricola, rideterminati con le modalita' e nei termini indicati nel comma 2 dell'articolo 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, come modificato dal comma 626 del presente articolo, **le aliquote** delle imposte sostitutive di cui agli articoli 5, comma 2, e 7, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, **sono raddoppiate**.

Note

Il comma 626 dispone una riapertura dei termini per procedere alla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 2, comma 2, del d.l. n. 282/2002, conv. in L. n. 27/2003, è prevista la possibilità di procedere alla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2015. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2015. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2015.

Nel caso in cui il contribuente abbia effettuato una precedente rideterminazione del valore di acquisto dei predetti beni si deve ritenere applicabile la disciplina introdotta dall'art. 7 d.l. n. 70/2011, con riguardo alla possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata in relazione alla precedente o di richiedere il rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 (v. Forte, *La nuova rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni dopo l'approvazione del decreto Sviluppo*, studio n. 213-2011/T, in Cnn Notizie del 28 febbraio 2012; cfr. altresì Cannizzaro, *Telefisco 2013: la circolare dell'Agenzia delle entrate. Risposte a quesiti sulla rideterminazione del valore dei terreni*, in CNN Notizie del 13 marzo 2013).

DL n.70/2011

Art.7

COMMA 2

ee) i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero, dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.

Precedenti disposizioni di legge

D.L. 24 dicembre 2002, n. 282.
(Gazz. Uff. n. 301 del 24 dicembre 2002)

Art. 2.

Riapertura di termini in materia di rivalutazione di beni di impresa e di rideterminazione di valori di acquisto

testo risultante dalla modifica portata dalla L. 190/2014

1. Le disposizioni dell'[articolo 3](#), commi 7, 8 e 9, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 novembre 2002 ed entro il 30 aprile 2003. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 10 del citato [articolo 3](#) della legge n. 448 del 2001 sono effettuati entro, rispettivamente, il 16 maggio 2003, il 16 luglio 2003 ed il 16 novembre 2003.

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 2015**. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del **30 giugno 2015**; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. **La redazione e il giuramento della perizia** devono essere effettuati entro la predetta data del **30 giugno 2015**.

Prassi

- La Ris. n. 144/E del 10 aprile 2008 - Agenzia delle Entrate – Dir. centrale amministrazione Riscossione – Versamenti – **Modello F24** – Modifiche alla denominazione dei codici-tributo “8055” e “8056”, istituiti con risoluzione del 25 maggio 2006, [n. 75/E](#) per il versamento delle imposte sostitutive relative alla rideterminazione dei valori d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola (beni posseduti non in regime d'impresa)

(la risoluzione così dispone:

L'[articolo 1](#), comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha esteso la possibilità di rideterminare il valore d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2008.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 11 - quaterdecies, comma 4, del decreto legge 30 settembre 2005, [n. 203](#), per consentire il versamento tramite modello F24 di tali imposte sostitutive, relative ai beni posseduti al 1 gennaio 2005, con la risoluzione del 25 maggio 2006, [n. 75/E](#), sono stati istituiti i codici tributo “8055 – Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati – [art. 11 – quaterdecies](#), comma 4, del decreto legge 30/09/2005 n. 203” e “8056 – Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola - [art. 11 quaterdecies](#), comma 4, del decreto legge 30/09/2005 n. 203”.

Per consentire il versamento delle predette imposte, relative ai beni posseduti al 1 gennaio 2008, ai sensi del suddetto [articolo 1](#), comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, i codici in parola assumono le seguenti denominazioni:

- “8055”, denominato “Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati”;

- “**8056**”, denominato “Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola”.

In sede di compilazione del modello F24 i suddetti codici tributo sono esposti nella “Sezione Erario” con indicazione nel campo “Anno di riferimento” dell'anno di possesso dei beni per il quale si opera la rivalutazione, espresso nella forma “AAAA”.

Si precisa che tali codici tributo saranno operativamente efficaci a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla data di pubblicazione sul sito www.agenziaentrate.gov.it della presente risoluzione)

- La detta risoluzione conferma, in pratica, la Risoluzione del 25/05/2006 n. 75 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Amministrazione –

Quest'ultima recava l' istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle imposte sostitutive relative alla rideterminazione dei valori d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola (beni posseduti non in regime d'impresa) - Art. 11- quaterdecies, comma 4, del decreto legge 30/09/2005 n. 203 – stabilendo quanto segue:

L'articolo 11-quaterdecies, comma 4 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha esteso la possibilità di rideterminare il valore d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2005.

Al fine di consentire il versamento delle relative imposte sostitutive, da effettuarsi con le modalita' previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- "8055", denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati" - art. 11- quaterdecies, comma 4, del decreto legge 30/09/2005 n. 203;

8056 , denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola "- art. 11- quaterdecies, comma 4, del decreto legge 30/09/2005 n. 203.

In sede di compilazione del modello F24 i suddetti codici tributo devono essere esposti nella "Sezione Erario" con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento" dell'anno di possesso dei beni per il quale si opera la rivalutazione, espresso nella forma "AAAA".

Si precisa che tali codici tributo saranno operativamente efficaci a partire dal settimo giorno lavorativo successivo alla data della presente risoluzione.

Quindi i nuovi codici tributi si devono usare dal 3 giugno 2006 (poiché nei 7 gg vi sono il 28.5 e il 2.6 festivi)

Precedentemente valeva la Ris. n. 48/E del 27 febbraio 2003 Agenzia delle Entrate - Dir. centr. Accertamento << *Istituzione dei codici tributo per il versamento delle imposte sostitutive relative alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati non regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola*, posseduti alla data del 1° gennaio 2003 - [Art. 2](#), comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modifiche, dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27. L'[art. 2](#), comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modifiche, dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, estende l'applicazione degli [artt. 5](#) e [7](#) della L. 28 dicembre 2001, n. 448, alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati non regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2003.

Per il versamento delle relative imposte sostitutive, da effettuarsi con il modello "F24", con le modalità previste dal capo III del D.Lgs. n. 241 del 1997, si istituiscono i seguenti codici 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](#), D.L. del 24 dicembre 2002, n. 282";

- 8052, denominato " Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola - [Art. 2](#), D.L. del 24 dicembre 2002, n. 282".

Nella compilazione del modello "F24", i suddetti codici tributo devono essere esposti nella "Sezione Erario" con indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento.

Riepilogo di alcuni precedenti provvedimenti legislativi

Provvedimento legislativo	Perizia entro la data del	Valore al giorno
DL 203/05	30.6.2006	1.1.2005
L.311/04	30.6.2005	1.7.2003
DL 355/03	30.9.2004	1.7.2003
DL 269/03	16.3.2004	1.1.2003
DL 282/02	16.5.2003	1.1.2003

L.448/01	30.9.2002	1.1.2002
L.244/2007 (Finanziaria 2008)	30.6.2008	1.1.2008

Prassi amministrativa:

RISOLUZIONE DEL 10 GIUGNO 2008 N.236

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto:

Istanza di interpello - Rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola - articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448

Testo:

Quesito

Il signor X, proprietario di terreni edificabili nel Comune di ..., si e' avvalso della facolta' di rideterminarne il valore alla data del 1 gennaio 2002, ai sensi dell'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002), versando il 13 dicembre 2002 la relativa imposta sostitutiva pari ad euro 33.026,40.

Il contribuente e' ora intenzionato a procedere ad una nuova rideterminazione del valore dei predetti terreni alla data del 1 gennaio 2008, ai sensi dell'articolo 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Tuttavia tale intendimento si rivelerebbe troppo oneroso ove, una volta effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva calcolata sul valore risultante dalla nuova perizia giurata di stima riferita al 1 gennaio 2008, non fosse possibile ottenere il rimborso dell'imposta precedentemente versata.

Pertanto l'istante chiede se, una volta eseguita la nuova procedura di rideterminazione del valore dei terreni, sia possibile ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata il 13 dicembre 2002, tenuto conto che e' trascorso il termine di 48 mesi per la presentazione dell'istanza previsto dall'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente sostiene che "il termine per la presentazione delle istanze di rimborso, fissato in 48 mesi dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 non appare giustificato rispetto alla fattispecie piu' propriamente riconducibile alla figura della compensazione, nella quale il titolo per richiedere la restituzione e' costituito da un nuovo versamento la cui ammissibilita' e datazione sono stabiliti dal legislatore". Sottolinea al riguardo come "il termine di decadenza di 48 mesi stabilito dal legislatore per sanzionare l'inerzia del contribuente non sembrerebbe giustificato se durante il suo decorso non sussistevano i presupposti per poter procedere alla presentazione dell'istanza".

Per tali motivi ritiene di avere diritto al rimborso anche se sono decorsi oltre 48 mesi dalla data del versamento eseguito in occasione della prima rideterminazione.

In alternativa e/o in aggiunta, l'istante ritiene di poter ricorrere

alla norma generale contenuta nell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e presentare istanza di rimborso entro due anni dalla data di effettuazione del versamento relativo alla nuova rideterminazione.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Come noto, per i contribuenti che detenevano terreni edificabili e con destinazione agricola alla data del 1 gennaio 2002, l'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) ha previsto la possibilita' di avvalersi della rideterminazione del valore degli stessi effettuando il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 4 per cento del valore risultante dalla perizia giurata di stima.

Il termine entro il quale redigere la suddetta perizia ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente fissato al 30 settembre 2002 e successivamente prorogato al 31 dicembre 2002.

In seguito e' stata piu' volte prevista da parte del legislatore la possibilita' di rideterminare il valore dei terreni modificando la data in cui dovevano essere posseduti gli stessi e la scadenza per gli adempimenti prescritti.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) ha previsto la possibilita' di rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2008. A tal fine, la data prevista per redigere la perizia giurata di stima e per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta e' fissata al 30 giugno 2008. L'imposta dovuta puo' essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2008, con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

Si ricorda che il costo di acquisto in tal modo rideterminato e' utilizzabile, in luogo del costo storico, ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR).

Cio' posto, si fa presente che le norme successive alla legge finanziaria 2002, legge che ha introdotto l'agevolazione in oggetto, non hanno mai contemplato la possibilita' di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilita' di rideterminare il valore del terreno in epoche piu' recenti.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha piu' volte precisato che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, puo' usufruire delle successive disposizioni agevolative, procedendo al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia e richiedere il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, dell'imposta precedentemente versata (cfr. circolari n. 10/E del 13 marzo 2006, n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003), ovviamente entro i termini dallo stesso previsti.

Pertanto, qualora il contribuente istante abbia rideterminato il valore dei terreni in oggetto alla data del 1 gennaio 2002 ed intenda usufruire della nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, non puo' chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, ne' tanto meno puo' compensare le somme gia' pagate.

Si ritiene, inoltre, che in presenza del termine di decadenza non possa invocarsi la norma generale sui rimborsi contenuta nell'articolo 21

del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base alla quale si può presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, potrebbe essere rappresentato dalla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008. Ciò in quanto tale ultima disposizione non costituisce una proroga delle precedenti, dal momento che il presupposto per poter usufruire della nuova agevolazione, ossia il possesso dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, è diverso da quello inizialmente previsto.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità

- correzione del codice tributo, allorché sia stato usato un numero di codice errato o non più in vigore:

Circ. n. 5/E del 21 gennaio 2002

Agenzia delle Entrate

Riscossione - Versamento unificato - Modello F24 - Errori di compilazione - Assistenza ai contribuenti da parte degli uffici locali - D.Lgs. 9 luglio 1997, n.241

Il versamento unificato, introdotto dal D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, ha semplificato la gestione dei versamenti e delle compensazioni, introducendo nuove modalità di compilazione delle deleghe di pagamento.

I contribuenti, tuttavia, hanno incontrato difficoltà nel predisporre correttamente i Modelli di pagamento F24 per molteplici ragioni, quali ad esempio:

- il numero elevato di codici-tributo;
- la ripartizione in sezioni distinte a secondo dell'ente percettore del tributo;
- la possibilità di compensare eventuali crediti con debiti;
- la possibilità di rateizzare gli importi dovuti.

In effetti, sia da parte dei contribuenti, in sede di compilazione, che da parte delle aziende delegate, in sede di trasmissione dei dati contenuti nei modelli di versamento, si verificano errori che ostacolano l'imputazione corretta delle somme agli enti percettori.

Nel caso di errori commessi dai contribuenti, la correzione di alcune fattispecie è stata precedentemente disciplinata:

1) dalla risoluzione del Dipartimento delle Entrate n.73/E del 26 maggio 2000 che ha previsto la possibilità di presentare apposita istanza di correzione all'ufficio Struttura di Gestione, ora presso la Direzione centrale amministrativa dell'Agenzia delle Entrate;

2) dalla circolare del Dipartimento delle Entrate n.143/E dell'11 luglio 2000 che ha disciplinato l'assistenza da parte degli uffici locali a seguito dell'invio di comunicazioni di irregolarità derivanti dal controllo automatizzato delle dichiarazioni.

Con l'introduzione del controllo automatizzato delle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 1999, gli uffici locali sono stati dotati di una procedura per correggere le dichiarazioni liquidate centralmente.

Tale procedura consente tra l'altro, di modificare il periodo di riferimento e alcuni codici-tributo contenuti nella delega di pagamento in modo da abbinare i versamenti alla dichiarazione e di regolarizzare la posizione del contribuente.

Il positivo esito della predetta attività di assistenza ha indotto l'Agenzia delle Entrate a demandare agli uffici locali la possibilità di sanare anche preventivamente alla liquidazione delle dichiarazioni cui i versamenti afferiscono, alcuni errori commessi dai contribuenti.

Gli uffici, pertanto, sono stati dotati di una nuova procedura automatizzata che consente la rettifica dei dati presenti nelle sole sezioni del modello di pagamento: ERARIO e REGIONI - ENTI LOCALI, ed in particolare:

- 1) correggere il periodo di riferimento;
- 2) correggere i codici-tributo;
- 3) ripartire tra più tributi l'importo a debito o a credito indicato con un solo codice tributo.

Conseguentemente i contribuenti possono presentare le istanze di rettifica dei Modelli F24 erroneamente compilati ad uno qualsiasi degli uffici locali; un facsimile dell'istanza è allegato alla presente circolare.

Gli uffici non devono inoltrare a Struttura di Gestione alcuna comunicazione delle rettifiche apportate, in quanto le funzioni disponibili consentono in modo automatizzato di individuare le variazioni di imputazione delle somme.

Per le istruzioni dettagliate sull'utilizzo della procedura informatica si rinvia alla guida operativa "MODELLI F24. Funzioni di aggiornamento ed interrogazione. Manuale operativo" allegata e pubblicata sul sito dell'Agenzia.

Restano ferme le funzioni di: AGGIORNAMENTO DEI CODICI FISCALI e ACQUISIZIONE DEI DATI DEI VERSAMENTI NON REPERIBILI estese già da tempo a tutti gli uffici che consentono rispettivamente di rettificare il codice fiscale erroneamente indicato e di acquisire gli estremi relativi a modelli di pagamento non trasmessi dalle aziende delegate.

Si precisa inoltre, che le correzioni che gli uffici possono apportare a seguito delle istanze dei contribuenti, si riferiscono ad errori che non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo.

Poiché lo Statuto del contribuente (L. n. 212 del 27 luglio 2000), all'art.10 denominato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" stabilisce che le sanzioni non sono irrogate nei casi di violazioni formali che non comportino alcun debito d'imposta, gli errori sanabili si configurano come violazioni meramente formali.

Pertanto, gli uffici devono accogliere le istanze senza la necessità di ulteriori adempimenti da parte del contribuente.

Le Direzioni regionali devono dare la massima pubblicità alla nuova modalità di assistenza ai contribuenti, assicurare il coordinamento delle varie strutture operative, assumendo tempestivamente ogni opportuna iniziativa al fine di garantire il buon andamento dell'attività degli uffici.

ALLEGATO

All'Ufficio locale di

OGGETTO: Istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul Modello F24.

Il/La sottoscritt.....

Residente in.....

Via

Codice Fiscale

Comunica che

in data ha effettuato un versamento con il modello F24, per un importo pari a L., riportando erroneamente il codice-tributo: e/o l'anno di riferimento:, in luogo del codice tributo: e dell'anno di riferimento:, in quanto trattasi di versamento relativo a

Ovvero ha versato erroneamente.....

.....
.....
.....
invece di
.....
.....
.....

Chiede, pertanto di procedere alla correzione del modello per imputare le somme versate con il modello F24 di cui si allega la copia, secondo le indicazioni sopra comunicate.

.....,.....

FIRMA

Tipo Documento n. rilasciato il da.....

- Nuova rideterminazione del valore in base a disposizione sopravvenuta. Versamento integrale dell'imposta 4% - rimborso di quella già versata - interruzione dei versamenti rateali in corso dovuti in base alla precedente rideterminazione.

Circ. n. 10/E del 13 marzo 2006

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

omissis

17. Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni

L' art. 11-quaterdecies, comma 4, del decreto-legge, introdotto in sede di conversione, ha apportato modifiche all'art.2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla L. 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 artt. 5 e 7 della L. 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" è utilizzato ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'art.67, comma 1, lettere a) e b), del Tuir - con riferimento ai terreni e alle aree fabbricabili - e di cui al medesimo art. 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'art.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 relative alla precedente rideterminazione** [vd. circolari n.16/E del 22 aprile 2005, n.35/E del 4 agosto 2004 e n.27/E del 9 maggio 2003 (rispettivamente, in "il fisco" n. 18/2005, fascicolo n. 2, pag. 2873, n. 32/2004, fascicolo n. 2, pag. 5025, e n. 19/2003, fascicolo n. 2, pag. 2999)].

Circ. n. 15/E del 1° febbraio 2002

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

Irpef - Agevolazioni - Iva - Rivalutazione terreni edificabili - Definizione liti fiscali e regolarizzazione omessi versamenti in materia di imposta sugli spettacoli - L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002) - Primi chiarimenti

3. 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'art. 81, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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'art. 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'[art. 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'[art. 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'[art. 81](#) del Tuir, i seguenti beni:

1. 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;

2. terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Ai sensi dell'[art. 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;

3. terreni agricoli. Questi ultimi, in caso di rivendita possono generare plusvalenza ai sensi della lettera a) dell'[art. 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 D.Lgs. 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, eccetera, esistenti al momento della valutazione, deve ammettersi che il contribuente, in un momento successivo, possa non avvalersi del valore rideterminato ove siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale.

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

In proposito si fa presente che il testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) all'[art. 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, [art. 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'[art. 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 [art. 51](#), comma 3). Ovviamente il valore accertato non può essere inferiore a quello rideterminato ai sensi del comma 1 dell'[art. 7](#) poiché questo, come detto, costituisce il valore normale minimo di riferimento.

Qualora, invece, il venditore intenda discostarsi dal valore attribuito al terreno dalla perizia - ad esempio perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici -, 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'[art. 82](#) del Tuir.

Circ. n. 81/E del 6 novembre 2002

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

Imposta sostitutiva - Riscossione - Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili, dei terreni agricoli e delle partecipazioni in società non quotate - Ambito applicativo - Modalità di versamento dell'imposta - [Artt. 5](#) e [7](#) della L. 28 dicembre 2001, n. 448

Sommario: 1. Premessa - 2. Rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili 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 [artt. 5](#) e [7](#) della L. 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'[art. 4](#), comma 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209 (in "il fisco" n. 36/2002, fascicolo n. 2, n.d.r.).

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

Riferimenti normativi	Interventi interpretativi
Art. 5 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati)	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, L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola)	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 D.L. 24 settembre 2002, n. 209 (Proroga del termine)	

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

L'[art. 7](#) della L. 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 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'[art. 81](#), comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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'[art. 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'[art. 7](#) della L. n. 448 del 2001, il valore dell'intera area alla data del 1° gennaio 2002, in modo da poter assoggettare all'imposta sostitutiva del 4 per cento 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'[art. 82](#) del Tuir.

Occorre tenere presente che, ai sensi dell'[art. 7](#), comma 6, della citata L. n. 448 del 2001, affinché il valore "rideterminato" possa assumere rilievo agli effetti del 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 [art. 82](#) del Tuir, senza tenere 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](#) della L. n. 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 1° 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'[art. 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'[art. 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'[art. 48](#) del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (approvato con D.P.R. 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'[art. 11](#) della L. 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'[art. 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'[art. 11](#) della L. n. 413 del 1991 all'[art. 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 [art. 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'[art. 11](#) della citata L. 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 solo una porzione della stessa, il contribuente potrebbe avere interesse ad operare la rivalutazione dell'unità catastale limitatamente alla parte dichiarata edificabile.

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

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

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

2.4 Terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione

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

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

L'[art. 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 di acquisto il valore dell'immobile "dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e 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 [art. 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) (in "il fisco" n. 39/2001, pag. 12875, n.d.r.), e che per le donazioni di tali beni è richiesta la forma dell'atto pubblico da sottoporre a registrazione; inoltre, il valore indicato in tali atti assume comunque rilievo ai fini fiscali in riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, le quali devono essere assolate anche per i trasferimenti immobiliari realizzati a titolo gratuito.

Tenuto conto che l'interpretazione letterale prevale su altri criteri interpretativi qualora consenta di attribuire alla norma un significato, si deve ritenere tuttora applicabile la modalità di determinazione della plusvalenza stabilita dall'[art. 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 art. 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 8e in "il fisco" n. 29/2002, fascicolo n. 1, pag. 4730, n.d.r.)], 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'[art. 82](#), comma 2, del Tuir, nella parte in cui non consente di tenere 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 [art. 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 art. 7, è stata prorogata al 30 novembre 2002 dall'[art. 4](#), comma 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209 e, quindi, scadendo tale termine di sabato, al 2 dicembre 2002. In caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva, anche il termine per il pagamento delle rate annuali successive alla prima, decorre dalla nuova data del 30 novembre 2002.

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

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

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

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

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

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

L'[art. 5](#) della L. 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'[art. 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'[art. 5](#) del Tuir;
- gli enti non commerciali di cui all'[art. 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'[art. 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'[art. 5](#), comma 1, della L. n. 448 del 2001, detta perizia deve essere redatta, con le responsabilità sancite dall'art. 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'[art. 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 [artt. 6](#) e [7](#) del D.Lgs. 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'art. 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'[art. 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'[art. 5](#), della L. 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'[art. 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'[art. 4](#), comma 3, del D.L. 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 D.Lgs. 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 [artt. 6 e 7](#) del D.Lgs. 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'[art. 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'[art. 10](#) del citato D.Lgs. n. 461 del 1997.

Note:

(*) **Nota redazionale:** I suddetti provvedimenti sono tutti riportati in "il fisco", fascicolo n. 2, e precisamente: circolare [n. 12/E](#) nel n. 7/2002, pag. 938, circolare [n. 47/E](#) nel n. 24/2002, pag. 3545, la

risoluzione [n. 31/E](#) nel n. 7/2002, pag. 954, la circolare [n. 9/E](#) nel n. 6/2002, pag. 835, la circolare [n. 15/E](#) nel n. 7/2002, pag. 928, e la [n. 55/E](#) nel n. 26/2002, pag. 3776.

Circ. n. 35/E del 4 agosto 2004

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

Imposta sostitutiva - Riscossione - Acquisto delle partecipazioni e dei terreni - Rideterminazione di valori - Proroga dei termini - Istruzioni - [Art. 6-bis](#) del D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, convertito con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2004, [n. 47](#)

Indice: Premessa - **1.** La perizia giurata di stima - **2.** Il pagamento dell'imposta sostitutiva - **3.** Ulteriori adempimenti - **4.** Casi particolari: partecipazioni ricevute in donazione - **5.** Il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

Premessa

L'[art. 6-bis](#) del D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, inserito in sede di conversione dalla L. 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 [artt. 5](#) e [7](#) della L. 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'[art. 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'[art. 4](#), comma 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla L. 22 novembre 2002, n. 265.

Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2003

Successivamente, l'[art. 2](#), comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione degli [artt. 5](#) e [7](#) della L. 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'[art. 39](#), comma 14-undecies, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

Come chiarito con la circolare 9 maggio 2003, [n. 27/E](#), considerato che l'art. 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 [artt. 5 e 7](#) della L. 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'[art. 6-bis](#) del D.L. 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-undecies, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326	
Art. 6-bis del decreto-legge 24	Comunicato stampa dell'11 marzo

1. La perizia giurata di stima

Come accennato, alla luce delle nuove disposizioni previste dall'[art. 6-bis](#) del D.L. 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'art. 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 [artt. 6](#) e [7](#) del D.Lgs. 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'[art. 5](#) del D.Lgs. 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'[art. 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'[art. 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'[art. 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 (vd. [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'[art. 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 [artt. 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'[art. 13](#) del D.Lgs. 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'[art. 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'[art. 16](#), comma 1, della L. 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'[art. 5](#) del D.Lgs. 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'[art. 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 [artt. 10](#) e seguenti del D.P.R. n. 602 del 1973.

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

L'[art. 7](#), comma 6, della L. 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'[art. 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 (D.Lgs. 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'[art. 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.

CNN - Ufficio Studi

I terreni nella legge di conversione del decreto fiscale n. 203/2005: rideterminazione dei valori di acquisto e definizione di area fabbricabile

In sede di conversione, con modifiche, del decreto legge 30 settembre 2005 n. 203 (v. segnalazione novità del settore studi n. 76 in *CNN Notizie* dell'11 ottobre 2005), con la legge approvata definitivamente dal Parlamento ed in attesa di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, è stato aggiunto l'art. 11-*quaterdecies*, rubricato "Interventi infrastrutturali, per la ricerca e per l'occupazione", che al comma 4 ed al comma 16 prevede delle disposizioni di particolare inte-

resse. Più precisamente, il comma 4 reca modifiche al comma 2 dell'articolo 2 del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla l. 21 febbraio 2003 n.27, in tema di rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni sociali e di terreni, il comma 16 detta una norma diretta a fornire un'interpretazione autentica della nozione di area fabbricabile ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili.

La rideterminazione dei valori di acquisto

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

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

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

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

Con riguardo a quest'ultima tipologia di intervento legislativo, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che essa non deve essere intesa come proroga degli artt. 5 e 7 della l. n. 448 del 2001 - concernenti le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002 - trattandosi di "nuove disposizioni agevolative", ed aveva fornito indicazioni per procedere alle rideterminazioni ivi previste (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004, n. 27/E del 9 maggio 2003).

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

La nozione di area fabbricabile

Un'altra disposizione di interesse contenuta nell'art. 11-*quaterdecies* riguarda la nozione di area fabbricabile ai fini ICI. Il comma 16 dell'articolo citato dispone infatti che «*ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'art. 2, comma 1, lett. b) dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanisti-*

co generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

L'art. 2 citato, alla lettera b), precisa che «per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità». I suddetti criteri sono contenuti in particolare nell'art. 5-bis comma 3 d.l. 11 luglio 1992 n. 333, che definisce aree fabbricabili quelle che hanno «possibilità legali ed effettive di edificazione».

La norma di interpretazione autentica in esame tenderebbe forse a porre fine alla questione, dibattuta anche dalla giurisprudenza di legittimità (espressasi con pronunce contrastanti), concernente la qualificazione come fabbricabile (o meno) di un'area, definita tale da un piano regolatore generale, ove non sussistano però strumenti urbanistici attuativi che rendano attuale la potenzialità edificatoria.

Più precisamente, secondo un indirizzo giurisprudenziale (cfr. Cass. 16 novembre 2004 n. 21644), la distinzione, prevista dall'art. 2 d.lgs. n. 504 cit., «tra strumenti urbanistici generali o attuativi, con l'aggiunta della «possibilità effettiva di edificazione» è stata necessaria perché non tutti i terreni compresi nel P.R.G. sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio», per cui solo a seguito dell'approvazione definitiva degli strumenti attuativi sarebbe possibile individuare le aree effettivamente fabbricabili.

Secondo un diverso orientamento, invece, «ai fini Ici ... l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani regolatori già attuabili o particolareggiati essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale, anche se indubbiamente l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialità edificatoria, influenzandone la base imponibile, secondo i criteri stabiliti dall'art. 5, comma 5, del citato decreto legislativo» (Cass. 24 agosto 2004 n. 16751).

La questione appare particolarmente rilevante per i riflessi che ne potrebbero derivare in ordine alle problematiche interpretative, relative alla nozione di area edificabile, insorte ai fini di altre imposte (si pensi all'art. 52, comma 4, del d.p.r. n. 131 del 1986, che esclude dall'applicazione della cd. valutazione automatica i «terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria», all'art. 2 del d.p.r. n. 633 del 1972 che esclude dal campo IVA le cessioni aventi ad oggetto beni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni; all'art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986 che qualifica come redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti, e allo stesso art. 7 della l. n. 448 del 2001 in tema di rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola).

La delicatezza dell'argomento aveva peraltro già indotto la dottrina, in sede di commento alla sentenza n. 21644 cit. (cfr. RICCI, *Una nuova definizione di area edificabile?*, in *Rass. trib.*, 2005, 1263) a considerare quanto mai opportuno un intervento di interpretazione autentica del legislatore.

Resta da chiedersi, infine, se debba essere attribuito un qualche significato al riferimento, nel comma 16 in esame, alla «adozione» di strumenti urbanistici, rispetto alla questione – pure controversa in giurisprudenza ed in dottrina – della rilevanza della destinazione edificatoria risultante da un piano solo adottato, e non ancora approvato dalla Regione (sul tema cfr. CNN-COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI, *Imposta di registro: valutazione dei terreni in caso di strumenti urbanistici adottati ma non ancora approvati*, studio n. 258-bis, est. Monteleone).

commenti

IL SOLE 24 ORE

Terreni rivalutabili fino al 30 giugno

Gian Paolo Tosoni

29 dicembre 2012

Nuova riapertura dei termini per la rivalutazione del costo di acquisto di terreni e delle partecipazioni. Infatti l'articolo 1, comma 473, della legge di stabilità 2013 rinnova la facoltà per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali di procedere alla rideterminazione del valore dei terreni agricoli ed edificabili, nonché delle partecipazioni in società di ogni tipo e oggetto a eccezione di quelle quotate in mercati regolamentati, con riferimento ai beni posseduti e ai valori correnti di mercato alla data del primo gennaio 2013. Il termine per l'asseverazione della perizia e per il versamento dell'imposta sostitutiva (o la prima rata) è fissato al 30 giugno 2013.

Il testo normativo modifica le date nella norma che introdusse la prima proroga e cioè l'articolo 2,

del decreto legge 282/2002. Non viene richiamato l'articolo 7, comma 2, del Dl 70/2011, che prevede che in caso di rivalutazione ripetuta per i medesimi beni, è consentito detrarre l'imposta sostitutiva già versata nelle precedenti rivalutazioni. Questa disposizione è a regime e quindi si applica anche in questa occasione.

Tale norma aveva fatto affermare in dottrina la possibilità di effettuare la rideterminazione del valore al ribasso senza assolvere l'imposta sostitutiva.

I codici tributo sono invariati e sono «8055» per le partecipazioni e «8056» per i terreni. L'imposta sostitutiva è pari al 4% per i terreni e partecipazioni qualificate (superiori al 20% del capitale sociale per le società di capitali ed al 25% per le società di persone) o del 2% per le partecipazioni non qualificate.

La facoltà di rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili è finalizzata alla riduzione della plusvalenza tassabile in presenza di vendita ai sensi dell'articolo 67 del Testo Unico delle imposte dirette. Si ricorda che la successione o la donazione, anche successiva alla abolizione della relativa imposta, consente comunque di adottare il valore dichiarato ai fini delle imposte ipotecarie e catastali quale costo iniziale al fine del calcolo della plusvalenza.

La rideterminazione del costo fiscale è prevista per le partecipazioni in società non quotate e quindi compresa la società semplice. In caso di cessione di partecipazioni la plusvalenza si determina sottraendo dal corrispettivo il prezzo di acquisto il quale può essere determinato mediante perizia.

La riapertura dei termini dopo oltre un decennio di funzionamento di questa disposizione, potrebbe essere l'occasione per fare il punto, anche con l'aiuto interpretativo dell'agenzia delle Entrate, sui dubbi che sono emersi nella applicazione di questa normativa che ha interessato un numero elevato di contribuenti.