

Finanziaria 2008. Plusvalenze - Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni

Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 gennaio 2008.

Sommario: 1. Premessa; 2. Imposta sostitutiva; 3. Aumento del valore determinato con la rivalutazione in caso di cessione a distanza di tempo dalla rivalutazione; 4. Rivalutazione del diritto di nuda proprietà e di usufrutto; 5. Terreni oggetto di provvedimenti di esproprio; 6. Effetti della rivalutazione rispetto agli eredi; 7. Utilizzo della "rivalutazione" da parte di chi ha già in precedenza "rideterminato il valore".

1. Premessa

La legge 22 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008) con il comma 91 dell'art. 1 consente, come già in precedenza, la rivalutazione delle partecipazioni sociali e dei terreni.

Il legislatore, sostituendo i termini temporali previsti dal comma 2, dell'art. 2, del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, termini più volte "riaperti", e da ultimo dal comma 4 dell'art. 11 – *quaterdecies* della legge 2 dicembre 2005 n. 248, di conversione del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, richiama implicitamente in vita la legge 28 dicembre 2001, n. 448, che prevedeva all'art. 5 la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e all'art. 7 la rideterminazione dei valori dei terreni edificabili e con destinazione agricola agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 81 (ora art. 67), comma 1, lettere a) e b) del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

Quindi, il legislatore anziché regolare le predette ipotesi con una nuova disposizione, ha preferito richiamare le precedenti norme che non avevano più efficacia per essere trascorsi da tempo i relativi termini ⁽¹⁾.

L'art. 67 citato sotto la rubrica "Redditi diversi" prevede la tassazione di plusvalenze diverse derivanti da redditi di capitali, redditi da esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, da società in nome collettivo ed in accomandita semplice o conseguiti in qualità di lavoratore dipendente.

Trattasi, quindi, di plusvalenze conseguite da persone fisiche titolari del bene a titolo privato e non in regime di impresa, da società semplici, associazioni ed enti non commerciali per operazioni effettuate al di fuori dell'eventuale attività commerciale e "da attività svolte nel

territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio dello stesso...”, ex art. 23, comma 1, lettera f), del d.p.r. n. 917/1986.

Ai sensi del comma 1, lettera a) dell’art. 67, la vendita, anche parziale dei terreni e degli edifici, a seguito di lottizzazione di terreni o di esecuzione di opere intese a renderli edificabili, genera plusvalenza ed ai sensi della successiva lettera b) la cessione di terreni edificabili genera sempre plusvalenza, mentre la cessione di terreni agricoli genera plusvalenza se avviene entro cinque anni dall’acquisto.

Pertanto, la rivalutazione può riguardare:

- a) terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- b) terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Con il comma 2 dell’art. 36 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248, è stata introdotta una definizione unitaria di “area fabbricabile” valevole per tutte le imposte, nel senso che perché un’area sia considerata utilizzabile a scopo edificatorio è sufficiente che la stessa sia tale in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, anche se non è ancora intervenuta l’approvazione da parte della Regione o non sono stati adottati strumenti attuativi ⁽²⁾;

- c) terreni agricoli, se venduti entro i cinque anni, esclusi quelli acquistati per successione, o se ceduti oltre tale termine, qualora al momento della cessione siano edificabili.

Per quanto concerne l’atto che genera plusvalenza, nella lettera a) il legislatore parla di “vendita”, mentre nella lettera b) parla di “cessione a titolo oneroso”.

Tuttavia, secondo una interpretazione desumibile complessivamente dagli art. 67 e 68, si può ritenere che il termine “vendita” sia adoperato impropriamente, ma che anche nell’ipotesi di cui alla lettera a) si tratti di “cessione a titolo oneroso”.

Per cessione, evidentemente, si intende la compravendita, la permuta, il conferimento in società, la *datio in solutum*.

Relativamente al diritto sul bene, può trattarsi di qualsiasi diritto reale immobiliare di proprietà e di godimento: proprietà piena, nuda proprietà, usufrutto, superficie, con esclusione dei diritti non alienabili, quindi, dell’uso e dell’abitazione.

Tuttavia, non è escluso che il titolare di tali diritti possa conseguire una plusvalenza; infatti, il divieto di cessione dell’uso e dell’abitazione stabilito dall’art. 1024 del codice civile è considerato di carattere disponibile nel senso che il nudo proprietario e l’usuuario possano convenire di derogarvi ed il relativo negozio è perfettamente valido ed operante ⁽³⁾.

La disposizione in commento, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all’art. 67, lettere a) e b), del d.p.r. n. 917/1986, 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 2008, il valore ad essi attribuito a tale data mediante una perizia giurata di stima, previo pagamento di un’imposta sostitutiva del 4 per cento.

Se vi sono più proprietari o titolari di diritti reali ognuno può per la sua quota o per il suo

diritto operare la rivalutazione, indipendentemente dagli altri ⁽⁴⁾.

Ogni proprietario verserà separatamente la propria imposta sostitutiva.

Se il contribuente ha interesse a rivalutare una parte di terreno facente parte di un'unica particella catastale, non è necessario che frazioni il terreno, ma basta fare riferimento agli elaborati del piano regolatore ⁽⁵⁾ e, si aggiunge, è opportuno che nella perizia sia individuata con una planimetria la parte di terreno rivalutato.

Il valore alla data del 1° gennaio 2008 deve risultare da una perizia di stima giurata, cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile concernente le norme sulla responsabilità del consulente tecnico nominato dal giudice, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

Il comma 428 dell'art. 1, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005) ha ammesso anche i periti iscritti alle Camere di commercio, ai sensi del testo unico di cui al r.d. 20 settembre 1934, n. 2011.

Anche se la previsione di tale categoria è in una disposizione che ha semplicemente prorogato i termini per la redazione ed il giuramento della perizia, i predetti periti sono abilitati alla perizia anche per la "rideterminazione" in esame ⁽⁶⁾.

La perizia di stima deve essere redatta e giurata entro il 30 giugno 2008, e, comunque, prima di un'eventuale cessione; quindi, anche prima del 30 giugno 2008 se si deve procedere ad una cessione.

Il giuramento della perizia può farsi presso la Cancelleria del Tribunale, presso gli uffici dei giudici di pace o presso un notaio.

Nell'atto di cessione deve farsi riferimento alla perizia ed al valore determinato con essa.

2. Imposta sostitutiva

Il valore così rideterminato viene assoggettato ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 4 per cento e versata entro il 30 giugno 2008.

Il valore di stima del bene può essere aumentato del solo costo della perizia nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico "e non può essere incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione" ⁽⁷⁾.

L'importo può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2008.

Sull'importo delle due rate dilazionate sono dovuti gli interessi del 3 per cento annuo che si versano contestualmente a ciascuna rata.

Il versamento avviene secondo le modalità previste nel capo III del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, mediante delega di pagamento F24.

Nelle precedenti "rivalutazioni" l'Amministrazione finanziaria aveva determinato i codici

tributo modificandoli successivamente, per cui si ritiene che saranno determinati nuovi codici di tributo.

Tuttavia, fino a quando l'Amministrazione finanziaria non determinerà un nuovo codice di tributo, si ritiene che sia utilizzabile quello stabilito per la precedente rivalutazione: il codice 8056 denominato: "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola", nella "Sezione Erario" con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento" dell'anno di possesso dei beni nel quale si opera la rivalutazione.

La rideterminazione del valore e la conseguente obbligazione tributaria è perfezionata con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva o, in caso di rateizzazione, con il versamento della prima rata, dopo il quale il contribuente può utilizzare nella cessione il nuovo valore.

La perizia, con i dati identificativi dell'estensore della stessa e con il codice fiscale del contribuente e le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva sono conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

L'ultimo comma dell'art. 7, della legge n. 448/2001, dispone che la rideterminazione del valore costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

Ciò significa che non solo ai fini delle imposte dirette per la plusvalenza, ma anche ai fini delle imposte indirette il valore rideterminato costituisce il valore normale minimo per l'Agenzia delle entrate, che può ovviamente, ricorrendone le condizioni, accertare un valore maggiore.

Se il contribuente, per intervenuta diminuzione di valore dell'immobile, nella cessione dichiara un prezzo inferiore sarà assoggettato all'eventuale plusvalenza secondo le regole ordinarie; quindi, si assumerà come valore normale di riferimento il costo o il valore di acquisto del terreno secondo gli ordinari criteri dell'art. 68.

Ai fini delle imposte di trasferimento si applicheranno le regole ordinarie sulla base imponibile ⁽⁸⁾.

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 ⁽⁹⁾.

Effettuata la rivalutazione, nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2008 (dichiarazione 2009) in un apposito quadro (nelle rivalutazioni precedenti era il quadro RM sez. X) deve essere dichiarata la rivalutazione.

Invece, al momento della cessione dell'immobile si dichiarano nell'atto gli estremi della rivalutazione e se il prezzo corrisponde al valore rideterminato non vi è alcun obbligo di segnalazione nella relativa dichiarazione dei redditi.

Diversamente, nel caso in cui il prezzo sia superiore al valore rideterminato la plusvalenza verrà evidenziata nella dichiarazione dei redditi e precisamente nel quadro R, rigo RL4, se trattasi di cessione di cui all'art. 67, lettera a), rigo RL5, se trattasi di cessione di terreno agricolo e nel quadro RM, sez. II, se trattasi di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

3. Aumento del valore determinato con la rivalutazione in caso di cessione a distanza di tempo dalla rivalutazione

L'Agenzia delle entrate ⁽¹⁰⁾ ha riconosciuto che la rivalutazione dei terreni non è di impedimento all'applicazione della rivalutazione secondo l'indice Istat per il periodo intercorso tra la data considerata ai fini della rivalutazione e quello della relativa cessione.

Si ritiene che se successivamente alla rivalutazione vengono sostenute spese incrementative, regolarmente documentate, il valore di acquisto possa essere aumentato delle stesse, con relativa rivalutazione Istat ⁽¹¹⁾.

Anche se la circolare n. 10/2006, al paragrafo 17, afferma che il valore "rideterminato" non può essere ulteriormente incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

Ma tale divieto riguarda evidentemente tutti i costi sostenuti fino alla data della rivalutazione, non quelli successivi.

4. Rivalutazione del diritto di nuda proprietà e di usufrutto

Per la rivalutazione del diritto di nuda proprietà o di usufrutto su un terreno, lo stesso deve essere determinato dalla perizia di stima secondo le disposizioni recate dall'art. 48 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti indicati nel prospetto allegato al predetto d.p.r. ⁽¹²⁾.

Se il nudo proprietario è divenuto, successivamente alla data di riferimento e di rideterminazione del valore della nuda proprietà (1° gennaio 2008), pieno proprietario per consolidamento, poiché il consolidamento non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà, il titolare può rivalutare solo il diritto di nuda proprietà, utilizzando i coefficienti indicati nel prospetto allegato al Testo unico approvato con d.p.r. n. 131/1986, e nello stesso modo si opera, come detto, per la valutazione del diritto di usufrutto ⁽¹³⁾.

5. Terreni oggetto di provvedimenti di esproprio

In forza del rinvio operato dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1991 n.413, all'art. 81, comma 1, lettera b) del Tuir (ora art.67), il valore dei terreni determinato mediante la rivalutazione, costituisce valore iniziale di acquisto anche nella determinazione delle plusvalenze da esproprio qualora il contribuente intenda assoggettare tali redditi a tassazione secondo i criteri dell'art. 67, comma 1, lettera b).

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 di imposta sull'indennità di esproprio, ai sensi dell'art. 11 della citata legge n. 413/1991.

Quindi, la ritenuta subita sull'indennità può essere indicata in sede di dichiarazione annuale dei redditi nel quadro RM, al fine di scomputarla dall'imposta dovuta o di chiederne il rimborso, costituendo, in tal caso, imposta versata a titolo di acconto ⁽¹⁴⁾.

6. Effetti della rivalutazione rispetto agli eredi

Si ritiene che la rivalutazione della piena proprietà o della nuda proprietà operata dal *de cuius* o dal donante ha effetto per l'erede e per il donatario ⁽¹⁵⁾.

In relazione a tale possibilità si potrebbe obiettare che per l'erede ed il donatario, ai fini del calcolo della plusvalenza, rileva il valore dichiarato o accertato nella dichiarazione di successione o nell'atto di acquisto del donante e non la rivalutazione operata dal *de cuius* o dal donante.

Ma, da un lato, non si considera che è proprio la disposizione sulla rideterminazione del valore che esclude, una volta utilizzata, il riferimento ai criteri di determinazione portati dall'art. 68 del Tuir, e, dall'altro, si ritiene che l'erede o il donatario, possa scegliere tra la rideterminazione operata dal dante causa, se porta ad un valore maggiore, ed il valore risultante dalla dichiarazione di successione. ⁽¹⁶⁾.

D'altra parte, il principio è riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria che esclude solo per l'usufrutto l'utilizzo della valutazione operata dal *de cuius*.

Infatti, secondo l'Agenzia delle entrate non ha effetto la rivalutazione dell'usufrutto; perché secondo il Ministero se un soggetto eredita un terreno del quale sia stato rivalutato dall'usufruttuario il diritto di usufrutto, non può assumere come costo dello stesso il valore rideterminato del detto diritto perché il bene è acquistato "a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto" ⁽¹⁷⁾.

Ma si può opporre che tale risoluzione non tiene conto del fatto che per la rideterminazione del valore di quel diritto (usufrutto) è stata pagata un'imposta che dovrebbe fino a quel valore, affrancare la plusvalenza ⁽¹⁸⁾.

7. Utilizzo della "rivalutazione" da parte di chi ha già in precedenza "rideterminato il valore"

Chi ha già rivalutato in base alle disposizioni precedenti, può, se interessato, effettuare una nuova rivalutazione secondo i termini della disposizione in esame.

Tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate, l'importo dell'imposta da versare non può essere né parziale, cioè fino a concorrenza dell'imposta già versata, né è compensabile, ma si deve versare l'intera imposta calcolata e richiedere il rimborso di quella precedentemente

versata ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 ⁽¹⁹⁾.

Ma ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973 il termine per il rimborso è di quarantotto mesi, per cui se il contribuente si è avvalso delle prime rivalutazioni non avrebbe più diritto al rimborso ⁽²⁰⁾.

Tuttavia, se il contribuente ha utilizzato la rateizzazione dell'imposta sostitutiva, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rivalutazione ⁽²¹⁾.

Dal momento che sono state istituzionalizzate le compensazioni di imposta, anche di imposte diverse, non si comprende come il Ministero richieda il versamento *ex novo* dell'intera imposta calcolata sulla nuova rideterminazione di valore e non accetti il versamento della differenza o la compensazione, verificandosi in tal modo una evidente duplicazione di imposta.

Come al solito, solo esigenze di cassa spiegano una tale presa di posizione, ma vi è da augurarsi che l'Amministrazione finanziaria, con la circolare che sicuramente emanerà, modifichi il suo precedente orientamento, favorendo, in tal modo, l'adesione alla "rivalutazione" da parte di coloro che hanno già rivalutato ⁽²²⁾.

Luigi Bellini

-
- 1)** In occasione delle precedenti leggi di rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni il Ministero delle finanze ha emanato varie circolari esplicative, che devono intendersi tuttora applicabili, poiché la nuova disposizione contiene solo termini di riapertura, rinviando per il resto implicitamente alle disposizioni precedenti. Tuttavia, sicuramente la nuova "riapertura" porterà l'Amministrazione finanziaria all'emanazione di un'ulteriore circolare che potrà contenere interpretazioni diverse. In tale occasione è auspicabile che si affermi che colui che avendo utilizzato le precedenti rivalutazioni possa "rideterminare il valore al 1° gennaio 2008" con la facoltà di versare solo la differenza di imposta rispetto a quanto già versato, e non l'intera imposta con facoltà di richiedere rimborso. Solo in tal caso, non potendosi prevedere i tempi del rimborso, la platea di coloro che ricorreranno alla rivalutazione sarà notevolmente ampliata con un ulteriore beneficio per le casse dello Stato.
 - 2)** Il comma 2 dell'art. 36 del d.l. n. 223-legge n. 248 recita: "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".
 - 3)** Così Cassazione 13 settembre 1963, n. 2502, in Foro it., rep. 1963, voce Usufrutto, n. 12-13.
 - 4)** Infatti la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.1 recita: "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 legge n. 448 del 2001, il valore dell'intera area alla data del 1° gennaio 2002 (ora 2008), in modo da poter assoggettare ad imposta sostitutiva del 4% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà. In occasione della cessione del terreno comune i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione possono così calcolare la plusvalenza da essi realizzata assumendo quali termini di calcolo, da un lato, la parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà, e dall'altro il valore di tale quota affrancato, aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico. Gli altri condomini che non si siano avvalsi della facoltà di rivalutare le proprie quote devono, invece, determinare la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento al prezzo storico di acquisto del terreno così come definito dall'art. 82 (ora 68) del Tuir. Occorre tener presente che, ai sensi dell'art. 7, comma

6, della citata legge 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 (ora 68) del Tuir, senza tener conto del valore rideterminato".

- 5)** La circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.3 recita: "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".
- 6)** Ciò è confermato al paragrafo 8.2 della circolare n. 6 del 13 febbraio 2006, avente per oggetto: "Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata", che recita: "Come chiarito nella circolare n. 16/E del 22 aprile 2005, la platea dei soggetti abilitati alla redazione delle perizie giurate di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni è stata ampliata dall'art. 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004. Pertanto, anche i periti iscritti alle Camere di Commercio sono abilitati alla redazione delle perizie".
- 7)** Così la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004, paragrafo 1.
- 8)** Così la circolare n. 15 dell'1 febbraio 2002, paragrafo 3.
- 9)** Così la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004 in cui al paragrafo 2 è detto anche: "Si fa altresì presente che il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. In tale ipotesi, il contribuente può richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento versata. Qualora, invece, il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia ommesso di effettuare i successivi versamenti, questi ultimi sono iscritti a ruolo ai sensi degli artt. 10 e segg. del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. Tuttavia, in questa 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, sempre che la violazione non sia già constatata e comunque non siano iniziate attività di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza".
- 10)** Così la circolare dell'Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso n. 35/E del 4 agosto 2004 e circolare n. 6/2006 citata, paragrafo 11.4.
- 11)** Così Giorgio Gavelli: "Nuove perplessità per quote e terreni oggetto di affrancamento", in Corr. Trib. 9, 2006, 676.
- 12)** Così la circolare n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 2.2.
- 13)** Così la circolare 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 2.2.
- 14)** Così la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, paragrafo 2.2.
- 15)** Così lo studio 60/2006/T del 21 aprile 2006 del Consiglio Nazionale del Notariato "Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari", estensore L. Bellini.
- 16)** La circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.4 recita: "Peraltro, qualora il valore dell'immobile risultante dalla valutazione 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 (ora 68), comma 2, per il calcolo della plusvalenza".
- 17)** Così la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, paragrafo 8.1.
- 18)** Se si ritiene che anche tale plusvalenza sia affrancata, la rideterminazione del valore dovrebbe avere effetto relativamente alla quota di usufrutto calcolata secondo il prospetto dei coefficienti allegato al d.p.r. n. 131/1986.
- 19)** In tal senso la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 1.

- 20)** Così G. Gavelli in "Nuove perplessità..." cit., pag. 680, in cui osserva: "A ben vedere, tuttavia, in questo caso ciò che abilita la richiesta di rimborso non è il versamento originario, ma quello effettuato sulla base della seconda perizia di stima, dato che, prima di questo, nessuna istanza sarebbe immaginabile, così come nessuna duplicazione di imposta può dirsi realizzata. E' quindi evidente che l'Agenzia delle entrate è chiamata a confermare che i 48 mesi di cui all'art. 38, primo comma, del d.p.r. n. 602/1973 decorrono, in questa particolare fattispecie, dalla data del versamento basato sulla nuova perizia di stima ossia, per chi si accinge ad avvalersi della "riapertura" in commento, dal pagamento effettuato entro il prossimo 30 giugno".
- 21)** Così la circolare n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 1.
- 22)** Auspicio già manifestato nella nota di apertura di questo scritto.