

## **APPENDICE**

### *Rivalutazione delle aree edificabili e con destinazione agricola*

#### *Normativa, Prassi e Giurisprudenza*

##### **Parte I- Normativa:**

- ✓ Art.7, legge 28 dicembre 2001, n. 448
- ✓ Art.4, comma 3, decreto legge 24 settembre 2002, n.209 convertito, con modificazioni, in legge 22 novembre 2002, n. 265
- ✓ Art.2, comma 2, decreto legge 24 dicembre 2002, n.282 convertito, con modificazioni, in legge 21 febbraio 2003, n. 27
- ✓ Art.39, comma 14-*undecies*, decreto legge 30 settembre 2003, n.269 convertito, con modificazioni, in legge 24 novembre 2003, n. 326
- ✓ Art.6-*bis*, decreto legge 24 dicembre 2003, n.355 convertito, con modificazioni, in legge 27 febbraio 2004, n. 47
- ✓ Art.1, comma 376, legge 30 dicembre 2004 n. 311
- ✓ Art.11-*quaterdecies*, comma 4, decreto legge 30 settembre 2005, n.203 convertito, con modificazioni, in legge 2 dicembre 2005, n. 248
- ✓ Art.1, comma 91, legge 24 dicembre 2007, n.244
- ✓ Articolo unico D.P.C.M. 30 giugno 2008
- ✓ Art.9, comma 4-*ter*, decreto legge 3 giugno 2008, n.97 convertito, con modificazioni, in legge 2 agosto 2008, n.129
- ✓ Art.2, comma 229, legge 23 dicembre 2009, n.191

##### **Parte II-Prassi:**

- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2002 (ESTRATTO)
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2002 (ESTRATTO)
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 55/E/2002 (ESTRATTO)
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 81/E/2002 (ESTRATTO)
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E/2003
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E/2004
- ✓ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E/2005

- ✓ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 6/E/2006
- ✓ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 10/E/2006
- ✓ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 236/E/2008
- ✓ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 395/E/2008
- ✓ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.12/E/2010

**Parte III-Giurisprudenza:**

- ✓ Sentenza CTP Treviso 3 giugno 2009, n. 62
- ✓ Sentenza CTP Modena 14 aprile 2009, n. 71

***Istanza per la correzione del modello F24, allegata alla C.M. n.5/E/2002***

**L. 28-12-2001 n. 448**

**Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato  
(legge finanziaria 2002)**

*Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2001, n. 301, S.O.*

**Art. 7**

***Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola.***

1. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6.
2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro il 16 dicembre 2002.
3. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata.
4. La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002.
5. Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.
6. La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale

**D.L. 24-9-2002 n. 209**

**Disposizioni urgenti in materia di razionalizzazione della base imponibile, di contrasto all'elusione fiscale, di crediti di imposta per le assunzioni, di detassazione per l'autotrasporto, di adempimenti per i concessionari della riscossione e di imposta di bollo.**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 25 settembre 2002, n. 225 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 22 novembre 2002, n. 265 (Gazz. Uff. 23 novembre 2002, n. 275)*

***Art. 4***

***Disposizioni in materia di concessionari della riscossione e di proroga di termini.***

*(omissis)*

**3.** Negli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, le parole: «30 settembre 2002», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «16 dicembre 2002»

*(omissis)*

**D.L. 24-12-2002 n. 282**

**Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità.**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 24 dicembre 2002, n. 301 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 21 febbraio 2003, n. 27 (Gazz. Uff. 22 febbraio 2003, n. 44, S.O.).*

**Art. 2**

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

*(omissis)*

**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 2003. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2005; 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 16 maggio 2003.

*(omissis)*

**D.L. 30-9-2003 n. 269**

**Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici.**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 2 ottobre 2003, n. 229, S.O. e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 24 novembre 2003, n. 326 (Gazz. Uff. 25 novembre 2003, n. 274, S.O.).*

***Art. 39***

***Altre disposizioni in materia di entrata.***

*(omissis)*

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

*(omissis)*

**D.L. 24-12-2003 n. 355**  
**Proroga di termini previsti da disposizioni legislative.**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2003, n. 300 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 27 febbraio 2004, n. 47 (Gazz. Uff. 27 febbraio 2004, n. 48).*

***Art. 6-bis***

***Rideterminazione di valori di acquisto.***

*(omissis)*

1. Nell'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, le parole: «1° gennaio 2003» sono sostituite dalle seguenti: «1° luglio 2003» e le parole: «16 marzo 2004», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2004».

*(omissis)*

**L. 30-12-2004 n. 311**

**Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato  
(legge finanziaria 2005)**

*Pubblicata nella Gazz. Uff. 31 dicembre 2004, n. 306, S.O.*

***Art. 1***

*(omissis)*

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

*(omissis)*

**D.L. 30-9-2005, n. 203**

**Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 3 ottobre 2005, n. 230 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 2 dicembre 2005, n. 248 (Gazz. Uff. 2 dicembre 2005, n. 281, S.O.).*

***Art.11-quaterdecies***

***Interventi infrastrutturali, per la ricerca e per l'occupazione.***

*(omissis)*

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

- a) al primo periodo, le parole: «1° luglio 2003» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2005»;
- b) al secondo periodo, le parole: «30 giugno 2005» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2006»;
- c) al terzo periodo, le parole: «30 giugno 2005» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2006».

*(omissis)*

**L. 24-12-2007, n. 244**

**Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato  
(legge finanziaria 2008)**

*Pubblicata nella Gazz. Uff. 28 dicembre 2007, n. 300, S.O. n. 285*

**Art.1**

*(Disposizioni in materia di entrata, nonché disposizioni concernenti le seguenti Missioni:  
Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri;  
Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali)*

*(omissis)*

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

- a) al primo periodo, le parole: «1° gennaio 2005» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2008»;
- b) al secondo periodo, le parole: «30 giugno 2006» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2008»;
- c) al terzo periodo, le parole: «30 giugno 2006» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2008».

*(omissis)*

**D.P.C.M 30-06-2008**

**Termine per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni.**

*Pubblicata nella Gazz. Uff. 7 luglio 2008, n. 157*

**Art. 1**

***Termine per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni***

1. La redazione della perizia giurata di stima nonche' il versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive di cui all'art. 2, comma 2, secondo e terzo periodo, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, possono essere effettuati entro il 20 luglio 2008, senza alcuna maggiorazione.

2. Restano comunque fermi i termini previsti per il versamento delle rate successive alla prima.

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

**D.L. 3-06-2008, n. 97**

**Disposizioni urgenti in materia di monitoraggio e trasparenza dei meccanismi di allocazione  
della spesa pubblica, nonché in materia fiscale e di proroga di termini**

*Pubblicato nella Gazz. Uff. 3 giugno 2008, n. 128 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 2  
agosto 2008, n. 129 (Gazz. Uff. 2 agosto 2008, n. 180).*

*(omissis)*

***Art. 4***

***Differimento e proroga di termini***

*(omissis)*

**9-ter.** Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, al secondo e al terzo periodo, le parole: «30 giugno 2008» sono sostituite dalle seguenti: «31 ottobre 2008».

*(omissis)*

**L. 23 -12-2009, n. 191**

**Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato  
(legge finanziaria 2010)**

*Pubblicata nella Gazz. Uff. 30 dicembre 2009, n. 302, S.O. n.243/L*

*(omissis)*

***Art. 2.***

***(Disposizioni diverse)***

*(omissis)*

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

- a) al primo periodo, le parole: «1° gennaio 2008» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2010»;
- b) al secondo periodo, le parole: «31 ottobre 2008» sono sostituite dalle seguenti: «31 ottobre 2010»;
- c) al terzo periodo, le parole: «31 ottobre 2008» sono sostituite dalle seguenti: «31 ottobre 2010».

*(omissis)*

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 30-01-2002, n. 9/E**

**OGGETTO: Risposte a quesiti.**

**(ESTRATTO)**

## **7 DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE PERSONE FISICHE**

### **7.1 Rideterminazione del valore dei terreni (articolo 7)**

**D.** *La rideterminazione del valore dei terreni di cui all'articolo 7, della legge finanziaria 2002, riguarda i terreni edificabili e con destinazione agricola. Si chiede quale significato attribuire alle parole "e con destinazione agricola". Sembra che si tratti di una seconda ipotesi oggettiva e pertanto anche i terreni semplicemente agricoli, inclusi nella zona "E" del piano regolatore possano essere oggetto di rivalutazione. Se tale interpretazione è corretta il valore rivalutato assume rilevanza ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza se il terreno agricolo viene ceduto nel quinquennio (articolo 81, lettera B) del Tuir od anche se diverrà edificabile (articolo 81, lettera A) e lettera B) seconda parte)?*

**R:** La locuzione "destinazione agricola" contenuta nella norma che consente la rivalutazione dei terreni ai fini del calcolo delle plusvalenze, indica sia i terreni agricoli sia quelli che non possono essere definiti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbe edificabili non sono stati ancora approvati. I terreni agricoli possono in ogni caso essere oggetto di rivalutazione ed il valore ad essi attribuito dalla perizia giurata di stima, assoggettato all'imposta sostitutiva del 4%, può essere assunto come valore iniziale ai fini del calcolo della plusvalenza anche nella ipotesi in cui tali cespiti diventino edificabili per effetto di successivi strumenti urbanistici, vigenti al momento della cessione.

### **7.2 Imposta sostitutiva per rivalutazione aree**

**D.** *Si chiede conferma che la rivalutazione mediante perizia abbia effetto sia con riferimento alla plusvalenza da rivendita nel quinquennio sia alla plusvalenza derivante dalla vendita, infra o ultra quinquennale, di un'area comunque edificabile.*

**R.** Il contribuente può assumere, in sostituzione del costo o del valore storico del terreno, il valore del cespote risultante dalla perizia giurata di stima, sia nelle ipotesi di plusvalenza generata dalla rivendita del terreno edificabile entro cinque anni sia nella ipotesi in cui la rivendita avvenga oltre il quinquennio. Ciò in quanto la norma nel consentire la rivalutazione dei terreni agricoli e dei terreni edificabili, fa genericamente riferimento alle plusvalenze di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 81 del TUIR. Il valore della perizia, pertanto, può essere adottato, ad esempio, anche ai fini del calcolo della plusvalenza nelle ipotesi in cui questa debba essere calcolata assumendo come prezzo iniziale di acquisto il valore del terreno nel quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione. Tale regola, come è noto, ai sensi dell'articolo 82, comma 2, si riferisce alle ipotesi rivendita di terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio delle opere di lottizzazione.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 01-02-2002, n. 15/E**

**OGGETTO: Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002). Primi chiarimenti. Disposizioni varie.**

**(ESTRATTO)**

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

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

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

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

Il valore così determinato può essere assunto quale valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del TUIR, realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima, fermo restando, quale termine di scadenza per il pagamento dell'imposta sostitutiva, il 30 settembre 2002. Le suddette plusvalenze conseguite anteriormente alla redazione ed al giuramento della perizia restano invece determinate secondo i criteri ordinari dettati dall'articolo 82 del TUIR, non risultando conforme alla ratio della norma la redazione di valutazioni giurate su beni di cui si è ceduta la titolarità.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Qualora, invece, il venditore intenda discostarsi 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'articolo 82 del TUIR.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 20-06-2002, n. 55/E**

**OGGETTO: Risposte a vari quesiti in materia di imposte sui redditi e IRAP, predisposte dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Liguria.**

**(ESTRATTO)**

**12 IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI**

**D:** *Nel caso di proprietà da parte di privato di aree su cui grava un temporaneo diritto di superficie da parte di terzi, si chiede di conoscere se tali aree possono essere soggette a rideterminazione del valore ai sensi dell'art. 7 della L.488/01 da parte del proprietario nei seguenti due casi:*

- il diritto di superficie non è stato esercitato nel senso che nessuna edificazione è stata posta in essere;*
- il diritto di superficie è stato esercitato con la costruzione di un fabbricato per la residua durata temporanea del diritto.*

**R:** L'art. 7 della legge n. 448/01, ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del TUIR, 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%.

Si ritiene che la norma non precluda al proprietario di procedere alla rideterminazione dei valori d'acquisto dei terreni, ancorché questi, come sembra dal quesito, siano gravati da un diritto di superficie alla data del 1° gennaio 2002.

L'esistenza di tale diritto di superficie, peraltro, influenzera il valore del terreno alla data del 1° gennaio 2002 e sarà oggetto di valutazione in sede di perizia di stima.

Si deve trattare, comunque, di terreni che rientrano tra quelli per i quali la rideterminazione è consentita. Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2002 sono interessati dalla norma di rivalutazione, qualora non siano posseduti da imprese commerciali, poiché in tale caso la relativa cessione non genera plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, i seguenti beni:

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 e' 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'articolo 81, lett. a) del TUIR la utilizzabilità del terreno a fini edificatori deve sussistere in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Pertanto, come precisato nelle istruzioni al quadro RM del modello di dichiarazione "Unico 2001-Persone Fisiche, fascicolo 2", tale qualificazione ricorre per i terreni qualificati come edificabili dal piano regolatore generale o in mancanza da altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;
3. terreni agricoli. Questi ultimi, in caso di rivendita possono generare plusvalenza ai sensi della lettera b) dell'articolo 81, se venduti entro cinque anni dall'acquisto, esclusi quelli acquistati mediante successione o donazione la cui cessione non genera plusvalenza imponibile, o, se ceduti oltre tale termine, qualora al momento della rivendita siano suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 06-11-2002, n. 81/E**

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

**(ESTRATTO)****1 PREMESSA**

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

Si fa presente, innanzitutto, che il termine entro il quale usufruire di tali disposizioni agevolative, inizialmente fissato al 30 settembre 2002, è stato prorogato al 30 novembre 2002 dall'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209.

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

<b>Riferimenti normativi</b>	<b>Interventi interpretativi</b>
Art. 5 legge 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 legge 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'articolo 7 della legge n. 448 del 2001 consente la rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva nella misura del 4% del valore delle aree, attestato da una perizia giurata di stima riferita al 1° gennaio 2002, allo scopo di ridurre il valore della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni stessi, di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

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

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

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

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

## **2.1 Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto**

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

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

Nella comunione *pro indiviso*, pertanto, la rivalutazione parziale deve avere ad oggetto una percentuale astratta dell'immobile, corrispondente alla quota di comproprietà. Si ritiene che ciò sia compatibile sia con i principi civilistici che disciplinano tale istituto, in base ai quali ciascun condomino ha il diritto di disporre della propria quota, sia con le finalità agevolative della norma sulla rivalutazione dei terreni, finalizzata a ridurre le imposte personali sui "redditi diversi" di cui all'articolo 81, lettere a) e b), del TUIR.

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

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

Occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 7, comma 6, della citata legge n. 448 del 2001, affinché il valore "rideterminato" possa assumere rilievo agli effetti della calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Tale principio, che prevede la omogeneità del valore fiscale del

terreno ai fini delle imposte dirette e delle imposte di registro ipotecarie e catastali, fa sì che nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornino applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nel richiamato articolo 82 del TUIR, senza tener conto del valore rideterminato.

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

Peraltro già con circolare n. 55/E del 2002 era stato chiarito che *“la norma (art. 71. 448 del 2001) non preclude al proprietario di procedere alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni ancorché questi...siano gravati da un diritto di superficie alla data del primo gennaio 2002”*.

Analogamente la facoltà di procedere alla rivalutazione deve essere riconosciuta all'usufruttuario, atteso che anche tale soggetto, per effetto del principio recato dall'articolo 9, comma 5, del TUIR, secondo cui *“Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento...”*, in caso di cessione a titolo oneroso del proprio diritto, può realizzare una plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera b), del TUIR. Il valore dell'usufrutto si deve ritenere che possa essere

determinato dalla perizia giurata di stima secondo le disposizioni recate dall'articolo 48 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (approvato con DPR n. 131 del 26 aprile 1986), applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti indicati nel prospetto allegato al medesimo Testo Unico.

## **2.2 Terreni oggetto di provvedimenti di espropriazione**

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

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

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

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

Il pagamento dell'imposta sostitutiva, tuttavia, non fa venir meno l'obbligo dell'ente erogante di operare la ritenuta del 20 per cento a titolo d'imposta sulla indennità di esproprio, ai sensi dell'articolo 11 della citata legge n. 413 del 1991.

Tale disposizione, infatti, non è stata oggetto di modifiche a seguito dell'introduzione della normativa sulla rivalutazione dei terreni e, pertanto, continua a trovare piena applicazione nel sistema di tassazione delle indennità espropriative, basato, in primo luogo, sul prelievo diretto da parte dell'ente erogante.

La ritenuta subita sull'indennità può, ovviamente, essere indicata in sede di dichiarazione annuale dei redditi, nel quadro "RM", del modello di dichiarazione Unico, al fine di scomputarla dall'imposta dovuta o di chiederne il rimborso, costituendo, come detto, imposta versata a titolo acconto.

### **2.3 Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili**

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

E' 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**

E' 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 cespote ereditato o ricevuto in donazione assumendo come prezzo di acquisto il valore affrancato dal *de cuius* o dal donante.

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

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

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

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

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

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

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

Si segnala, infine, che in applicazione della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328 (G.U. 1 a serie speciale n. 28 del 17 luglio 2002), è possibile rivalutare sulla base della variazione dell'indice ISTAT il valore iniziale dei terreni acquisiti per successione o donazione, indicato – come sopra detto – nelle relative denunce o atti registrati, da assumere quale termine di raffronto per determinare la plusvalenza tassabile.

La Corte Costituzionale ha, infatti, dichiarato illegittima la disposizione recata dall'articolo 82, comma 2, del TUIR, nella parte in cui non consente di tener conto dell'incidenza dell'inflazione monetaria.

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

## 2.5 Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

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

Si ricorda che il suddetto versamento può essere rateizzato in un numero massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 novembre 2002. Pertanto, l'imposta può essere versata in un'unica soluzione entro il 2 dicembre 2002 ovvero in un numero massimo di tre rate da versarsi entro il 2 dicembre 2002 (prima rata), entro il 30 novembre 2003 (seconda rata) ed entro il 30

novembre 2004 (terza rata). In tal caso, sugli importi relativi alle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da corrispondere contestualmente al versamento.

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

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

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

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

*(omissis)*

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 09-05-2003, n. 27/E**

**OGGETTO: Rideterminazione dei valori dei terreni e delle partecipazioni. Articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.**

**INDICE**

**Premessa**

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

2. Questioni applicative.

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

2.2. La rideterminazione dei valori delle partecipazioni e dei terreni in usufrutto.

**Premessa**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La medesima disposizione fissa al 16 maggio 2003 la data entro la quale devono essere effettuati la redazione ed il giuramento della perizia e stabilisce che le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versarsi contestualmente a ciascuna rata.

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

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

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

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

- codice tributo **8051** , denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati - Art. 2, decreto-legge del 24 dicembre 2002, n. 282";
- codice tributo **8052** , denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola - Art. 2, decreto-legislativo del 24 dicembre 2002, n. 282"

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

## **2. Questioni applicative**

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

per ciò che concerne la rideterminazione del valore delle partecipazioni

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

per ciò che concerne la rideterminazione del valore dei terreni

- Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, par. 7.1 e 7.2
- Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002, par. 3
- Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, par. 12
- Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002
- Risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002 .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 04-08-2004, n. 35/E**

**OGGETTO: Rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni - Proroga dei termini - Art. 6-bis del D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47.**

**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 legge 27 febbraio 2004, n. 47, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° luglio 2003, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 settembre 2004.

*Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2002*

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

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. 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 (T.U.I.R.).

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% 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 legge 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 legge 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione degli artt. 5 e 7 della legge n. 448/2001 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 legge 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 articoli 5 e 7 della legge n. 448/2001, 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. 355/2003, 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 dicembre 2003, n. 355, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47	Comunicato stampa dell'11 marzo 2004

## 1. La perizia giurata di stima

Come accennato, alla luce delle nuove disposizioni previste dall'art. 6-bis del D.L. n. 355/2003, 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 c.p.c., 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. E' 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. 461/1997, 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. 461/1997.

## 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% del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4% 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% 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%, 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 T.U.I.R.

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

Le norme in esame prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un'agevolazione e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di una apposita disposizione in tal senso.

Ciò vale, ad esempio, anche nell'ipotesi di proventi percepiti per effetto del rimborso di partecipazioni o di altri investimenti aventi natura partecipativa, a seguito di recesso o esclusione del socio o della liquidazione della società (v. art. 47, comma 7, del T.U.I.R.). 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, lett. c) e c-bis), del T.U.I.R. 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% versata.

Qualora, invece, il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia omesso 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 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, semprechè 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. 461/1997 (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% 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 legge 18 ottobre 2001, n. 383, conseguente all'abolizione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Tale disposizione prevede che il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'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. 461/1997 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, lett. c), del T.U.I.R., in tale sede si può tener conto del valore rideterminato soltanto nel caso in cui sia stata corrisposta l'imposta del 4% ossia l'importo dovuto con riferimento alle partecipazioni qualificate.

Pertanto, i contribuenti che abbiano già effettuato il pagamento dell'imposta nella misura del 2%, 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 segg. del D.P.R. n. 602/1973.

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

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

Con circolare 1° febbraio 2002, n. 15/E è stato chiarito che, qualora il venditore intenda discostarsi dal valore attribuito al terreno dalla perizia in sede di determinazione dell'imposta sui trasferimenti, per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 del T.U.I.R.

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.P.R. 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, lett. a) e b), del T.U.I.R., tenendo sempre conto che, come più volte chiarito, l'assunzione del valore "rideterminato" non consente il realizzo di minusvalenze.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 22-04-2005, n. 16/E**

**OGGETTO: Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni.**

**Articolo 1, comma 376 e comma 428 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005).**

**INDICE**

**Premessa**

1. Riapertura dei termini per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni
2. Riapertura dei termini per la redazione delle perizie
3. Nuovi soggetti abilitati alla redazione delle perizie

**Premessa**

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

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

*Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2002*

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

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

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

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

*Rideterminazione del valore al 1° gennaio 2003*

Successivamente, l'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione degli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001 con riferimento alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2003, fissando al 16

maggio 2003 la data entro la quale dovevano essere effettuati la redazione ed il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta sostitutiva. Il termine del 16 maggio 2003 è stato prorogato al 16 marzo 2004 dall'articolo 39, comma 14- *undecies*, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

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

#### *Rideterminazione del valore al 1° luglio 2003*

L'articolo 6-bis del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, inserito in sede di conversione dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° luglio 2003, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 settembre 2004. Come chiarito, nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate dell'11 marzo 2004, anche detta disposizione non va intesa come proroga dei precedenti termini.

Pertanto, come chiarito nella circolare n. 35/e del 4 agosto 2004, il contribuente che si fosse già avvalso della facoltà di rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° gennaio 2003 (ovvero alla data del 1° gennaio 2002), poteva usufruire della nuova norma agevolativa per determinare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni al 1° luglio 2003 mediante una nuova perizia, ma in tal caso doveva procedere al versamento dell'imposta sostitutiva commisurato al valore risultante dalla nuova perizia, richiedendo il rimborso dell'importo precedentemente versato.

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

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

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

Disposizione	Data rivalutazione	Scadenza pagamento imposta sostitutiva (ovvero I rata)	Scadenza pagamento II rata	Scadenza pagamento III rata
Articoli 5 e 7 Legge 448/2001	01/01/2002	30/09/2002 prorogata inizialmente al 30/11/2002 (dall'articolo 4 decreto legge 209/2002) e al 16/12/2002 (dalla legge di conversione 265/2002)	16/12/2003	16/12/2004
Articolo 2 decreto legge 282/2002	01/01/2003	16/05/2003 prorogata successivamente al 16/03/2004 (dall'articolo 39 decreto legge 269/2003)	16/03/2005	16/03/2006
Articolo 6-bis decreto legge 355/2003	01/07/2003	30/09/2004 prorogata successivamente al 30/06/2005 (dall'articolo 1, comma 376, legge 311/2004)	30/06/2006	30/06/2007

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

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

Si tratta, quindi, di una proroga del termine ultimo entro il quale i soggetti interessati possono provvedere all'effettuazione di tali adempimenti, fermo restando il requisito del possesso delle suddette partecipazioni e/o terreni alla data del 1° luglio 2003.

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

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2003, ma abbia già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003, non può effettuare compensazioni ma è ammesso esclusivamente a richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relativi alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003 ).

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

In proposito si precisa che tale norma introduce un criterio di coerenza nella valutazione economica dei beni valido ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e delle imposte di registro ipotecaria e catastale. Tale criterio, tuttavia, non rileva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La base imponibile all'IVA, infatti, coerentemente con le previsioni comunitarie, è determinata ai sensi dell'articolo 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, non può che essere costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti dal cedente, a prescindere dal valore rideterminato sulla base delle perizia giurata di stima. Si ritiene, tuttavia, che l'applicazione dell'IVA secondo le regole proprie di determinazione del tributo, non faccia venir meno la possibilità per il contribuente di avvalersi delle specifiche norme agevolative che consentono di calcolare la plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili sulla base del valore assoggettato all'imposta sostitutiva.

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

## **2. Riapertura dei termini per la redazione delle perizie**

L'articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004, stabilisce che i contribuenti che abbiano provveduto al versamento dell'imposta sostitutiva per la rideterminazione delle partecipazioni e/o terreni entro il 30 settembre 2004 senza aver effettuato la perizia entro il medesimo termine, potevano regolarizzare tale situazione predisponendo la relativa perizia giurata di stima entro il nuovo termine del 31 marzo 2005.

La disposizione si rende applicabile anche ai contribuenti che hanno optato per la rateizzazione dell'importo dovuto e che entro il termine del 30 settembre 2004 hanno provveduto al versamento della prima rata.

Si ricorda che in caso di cessione di partecipazioni:

1. se il contribuente ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, deve preventivamente fornire all'intermediario la copia della perizia giurata. Pertanto, tale contribuente può usufruire del termine del 31 marzo 2005 per la redazione e il giuramento della perizia purché non abbia ancora effettuato la cessione delle partecipazioni stesse;

2. se il contribuente versa l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in base alla dichiarazione dei redditi, come precisato nella circolare 5 giugno 2002, n. 47/E, la predisposizione della perizia può essere effettuata entro il termine di versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione stessa.

In tal caso, quindi, il contribuente poteva redigere la perizia entro il 31 marzo 2005, con riferimento a partecipazioni cedute nell'anno 2004 (le cui plusvalenze vanno evidenziate nella dichiarazione da presentare nel 2005). Naturalmente, se la partecipazione viene ceduta nel 2005, si poteva senza dubbio usufruire della sanatoria;

3. se il contribuente detiene ancora le partecipazioni, a condizione che abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento (o anche della sola prima rata) entro il 30 settembre 2004, poteva regolarizzare l'adempimento della perizia entro il 31 marzo 2005. Ciò

indipendentemente dalla data di rideterminazione delle partecipazione (1° gennaio 2002, 1° gennaio 2003, 1° luglio 2003).

Invece, nel caso di cessione dei terreni, al fine della determinazione della plusvalenza, il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto di cessione deve essere indicato il valore periziato del bene. Pertanto, la sanatoria al 31 marzo 2005 riguarda esclusivamente i terreni non ancora ceduti.

### **3. Nuovi soggetti abilitati alla redazione delle perizie**

Lo stesso articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004 ha ampliato la platea dei soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni. In particolare, sono stati aggiunti i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011.

Si ricorda che i soggetti abilitati alla redazione delle perizie con riferimento ai titoli, quote e diritti non negoziati nei mercati regolamentati sono individuati dall'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 negli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché quelli iscritti nell'elenco dei revisori contabili.

A norma dell'articolo 7 della stessa legge n. 448 del 2001, sono abilitati alla redazione della perizia dei terreni edificabili e con destinazione agricola, gli iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 13-02-2006, n. 6/E**

**OGGETTO: Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata**

**(ESTRATTO)**

## **8 RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI**

### ***8.1 Rivalutazione del diritto di usufrutto***

**D.** *L'usufruttuario del terreno o delle partecipazioni societarie ha titolo per rideterminare il valore del proprio diritto sui beni assolvendo l'imposta sostitutiva sul valore ad esso attribuibile in base ai coefficienti in materia di imposta di registro (articolo 11-quaterdecies, comma 4, D.L. n. 203/05 Agenzia delle Entrate circolare n. 27/E del 9 maggio 2003). In caso di decesso dell'usufruttuario, l'affrancamento è usufruibile dagli eredi?*

**R.** Occorre chiarire che, ai sensi dell'articolo 979, comma 1, del C.C., la durata dell'usufrutto non può eccedere la vita dell'usufruttuario. Pertanto un soggetto che eredita una partecipazione o un terreno non può assumere come costo del terreno o della partecipazione il valore rideterminato del diritto di usufrutto, perché gli stessi beni sono acquisiti a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.

### ***8.2 Perizie necessarie ai fini della rivalutazione***

**D.** *Le perizie per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni, con riferimento ai valori alla data del 1° gennaio 2005, possono essere redatte ed asseverate dai periti regolarmente iscritti alle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011?*

**R.** Si, 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'articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004. Pertanto, anche periti iscritti alle Camere di Commercio sono abilitati alla redazione delle perizie.

*(omissis)*

## **11 LA NUOVA DISCIPLINA DELLE PLUSVALENZE SUGLI IMMOBILI**

*(omissis)*

### ***11.3 Determinazione della plusvalenza - rivalutazione ISTAT***

**D.** *La rivalutazione ISTAT di cui all'articolo 68, comma 2, del Tuir concerne sia il costo d'acquisto che ogni altro costo, oppure solo il costo d'acquisto?*

**R.** L'articolo 68 del Tuir dispone che la plusvalenza realizzata dalla cessione di un terreno suscettibile di destinazione edificatoria è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto aumentato di ogni altro costo inerente. Il comma 2 dello stesso articolo 68 prevede inoltre che sia il costo d'acquisto che i costi inerenti debbano essere

rivalutati in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Pertanto, anche i costi inerenti possono essere rivalutati.

#### **11.4 Coesistenza della rivalutazione delle aree fabbricabili e della rivalutazione ISTAT**

**D.** *Il valore delle aree edificabili aggiornato ai sensi delle diverse norme che ne hanno consentito la rivalutazione, può a sua volta essere oggetto di rivalutazione con gli indici ISTAT?*

**R.** La circostanza di aver provveduto alla rivalutazione dei terreni non sia di impedimento all'applicazione della rivalutazione secondo l'indice Istat per il periodo intercorrente tra la data considerata ai fini della rivalutazione (ad esempio 1 gennaio 2005 per le rivalutazioni effettuate ai sensi dell'art. 11- *quaterdecies*, comma 4, del decreto legge 203 del 2005) e quello della successiva cessione.

#### **11.5 Area edificabile acquisita per successione o donazione**

**D.** *In caso di acquisto di un'area edificabile mediante successione o donazione, il valore d'acquisto può essere rivalutato con gli indici Istat?*

**R.** In proposito si fa presente che, come chiarito dall'agenzia delle Entrate con circolare n. 81 del 2002, in applicazione della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328 (G.U. 1a serie speciale n. 28 del 17 luglio 2002), è possibile rivalutare sulla base della variazione dell'indice ISTAT il valore iniziale dei terreni acquisiti per successione o donazione, indicato nelle relative denunce o atti registrati, da assumere quale termine di raffronto per determinare la plusvalenza tassabile.

*(omissis)*

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 13-03-2006, n. 10/E**

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

(omissis)

**17 RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI**

L'articolo 11-quaterdecies, comma 4, del decreto-legge, introdotto in sede di conversione, ha apportato modifiche all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ed ha previsto, in particolare, la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2005, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 giugno 2006.

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

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

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

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato entro il 30 giugno 2006 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2007 e 30 giugno 2008).

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

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2005, ma ha già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 2003, può esclusivamente richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003).

(omissis)

**Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 10-06-2008, n. 236/E**

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

**QUESITO**

Il signor X, proprietario di terreni edificabili nel Comune di ..., si è avvalso della facoltà 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 è 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 è 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 più propriamente riconducibile alla figura della compensazione, nella quale il titolo per richiedere la restituzione è costituito da un nuovo versamento la cui ammissibilità 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 possibilità 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 è stata più volte prevista da parte del legislatore la possibilità 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 possibilità 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 è fissata al 30 giugno 2008. L'imposta dovuta può 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 è 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).

Ciò 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 possibilità di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilità di rideterminare il valore del terreno in epoche più recenti.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, può 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

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 può chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, né tanto meno può compensare le somme già 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 vigleranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

**Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 22-10-2008, n. 395/E**

**OGGETTO: Istanza di interpello – ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Sig XY - Cessione di fabbricati e terreni rientranti in un Piano di recupero- Art. 67, comma 1, del TUIR**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 comma 1 del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il contribuente istante fa presente di essere proprietario da oltre cinque anni, in comunione con il coniuge, di un fabbricato ad uso industriale (identificato al NCEU al F. ... Cat. D/7) e di uno ad uso civile abitazione (identificato al NCEU al F. ... Cat. A/3), posti in ...., via .... Tali fabbricati, seppure tuttora integri ed agibili, fanno parte, assieme ad altri immobili di proprietà di soggetti diversi, di un'area oggetto del Piano di Recupero n. .... del Comune di ..., avente la superficie totale di mq.9500 e rappresentata al Catasto Fabbricati al F. ....

Detto piano di recupero è stato approvato in via definitiva dal Comune di ... ed è attualmente alla firma la relativa convenzione che prevede, a scorporo degli oneri di urbanizzazione, pari ad euro 1.200.000, la realizzazione da parte dei titolari del permesso di costruire l'allargamento di un sottopasso ferroviario ubicato nella zona ovvero il versamento del contributo di euro 1.000.000 per la realizzazione di un nuovo sottopasso. I beni sopra indicati saranno oggetto nel corso del presente anno della cessione nei confronti di un costruttore che li acquisterà al fine della realizzazione del sopra descritto intervento edilizio. L'istante chiede di conoscere se tale cessione, pur avendo quale oggetto immobili detenuti da oltre cinque anni, possa dar luogo all'emersione di plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986, trattandosi di beni che, risultando finalizzati all'attività edificatoria prevista dal piano di recupero, hanno perduto la loro natura di fabbricati per assumere quella di aree fabbricabili. In tale ultima ipotesi infatti i beni in parola potrebbero eventualmente essere oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art.1, comma 91, della legge n.244/2007 (finanziaria 2008).

*Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente*

Il contribuente istante ritiene che i beni oggetto della cessione in esame, anche se acquistati dal cessionario al fine di dare esecuzione al piano di recupero, come sarà espressamente dichiarato in atto, conservino, al momento della vendita, la natura e le caratteristiche di fabbricati integri nella loro struttura ed in grado di essere utilizzati secondo le proprie caratteristiche.

Pertanto, dalla cessione dei medesimi non possa emergere plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986 e, di conseguenza, non possa procedersi alla rivalutazione prevista dall'art.1, comma 91, della legge n.244/2007.

*Parere dell'Agenzia delle Entrate*

Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili ad opera delle persone fisiche, qualificabili, sotto il profilo fiscale, come redditi diversi, di cui all'art.67, comma 1, del TUIR, subiscono un trattamento differenziato a seconda della tipologia del cespote alienato.

Precisamente, mentre le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati sono assoggettate alla disciplina di cui alla lett. b), dell'art. 1, del citato art. 67 del TUIR, che ne prevede l'imponibilità nella sola ipotesi in cui tale cessione avvenga prima del decorso del quinquennio dall'acquisto ovvero dalla costruzione - fatte salve le ipotesi in cui l'acquisto avvenga per successione o donazione e le cessioni di unità immobiliari urbane che per la maggior parte del

periodo intercorso fra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari - le plusvalenze realizzate dalla vendita, anche parziale, dei terreni (e degli edifici) dopo che su di essi sono state eseguite opere intese a renderli edificabili, invece, vanno ricondotte nell'ambito applicativo della lettera a) del comma 1 dello stesso articolo 67 del TUIR che ne prevede la tassabilità a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile.

Ulteriore fattispecie impositiva ricorre qualora la plusvalenza sia realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Quest'ultima previsione, introdotta nel nostro ordinamento dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, riconferma la tassazione al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni a prescindere dalla esistenza o meno di una attività speculativa.

Stante le susempre fattispecie, appare evidente come, al fine di individuare il corretto trattamento fiscale applicabile ad una cessione immobiliare, sia indispensabile esaminare, in primis, l'immobile oggetto di compravendita.

Nel caso specifico ad essere ceduti sono n. 2 fabbricati : uno ad uso industriale - identificato al NCEU al F. ...., Cat. D/7 - ed uno ad uso di civile abitazione - identificato al NCEU al F. ...., Cat. A/3 - entrambi situati nel Comune di ....

Trattasi di fabbricati rientranti, unitamente ad altri immobili, in un area oggetto del Piano di recupero n. ...., già approvato in via definitiva, avente una superficie complessiva di mq. 95.000.

Ciò premesso, la scrivente è del parere che la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatoria in corso di definizione.

Al riguardo, è significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili (residenziali, produttivi e destinati ad uffici e commercio).

Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta ad interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici esistenti.

Ad avviso della scrivente, concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria. Al riguardo si rammenta che, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n.

223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, "un'area è da considerarsi 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".

Atteso che per i sopra esposti motivi, deve ritenersi che la cessione abbia ad oggetto un'area edificabile, può tornare eventualmente applicabile la disposizione di cui all'art. 2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 - come modificato dall'art. 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, successivamente, dall'art. 4, comma 9- ter, del D.L. 3 giugno 2008, n. 97, convertito dalla legge 2 agosto 2008, n. 129 - che prevede la rivalutazione del valore dei terreni tramite l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 4 per cento sul valore periziato, a condizione che la redazione ed il giuramento della perizia, nonché il versamento della prima o dell'unica rata, siano effettuati entro la predetta data del 31 ottobre 2008.

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

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 12-03-2010, n. 12/E**

**OGGETTO: Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata.**

**(ESTRATTO)**

(omissis)

## **6 LA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI E DELLE QUOTE**

### **6.1 Valore della nuda proprietà in caso di estinzione dell'usufrutto**

**D:** *Se la rivalutazione è effettuata dal solo nudo proprietario e se l'usufrutto si estingue prima della cessione del bene (ad esempio per morte dell'usufruttuario), in sede di cessione della piena proprietà da parte dell'ex nudo proprietario (ora pieno proprietario) è possibile che questi possa portare in aumento del valore periziatato anche il valore dell'usufrutto che era in capo all'usufruttuario?*

**R:** La Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, con riferimento alla disciplina dettata dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha precisato che possono usufruire della rideterminazione del valore dei terreni o delle partecipazioni i contribuenti che, alla data di riferimento (attualmente, il 1° gennaio 2010), possiedono i beni rivalutabili a titolo di proprietà ovvero siano titolari di altro diritto reale sugli stessi.

Con particolare riguardo al diritto di usufrutto, pertanto, la rideterminazione dei valori spetta sia al nudo proprietario che all'usufruttuario relativamente ai diritti di ciascuno.

Tuttavia, occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 979 del codice civile, l'usufrutto deve avere una durata limitata, visto che lo stesso non può eccedere la vita dell'usufruttuario.

Pertanto, nell'ipotesi di estinzione dell'usufrutto (a titolo successorio ovvero ad altro titolo), i beni sono detenuti dal nuovo possessore a titolo di piena proprietà per effetto del principio di rieespansione del diritto di proprietà. Di conseguenza, il nuovo possessore, in sede di cessione dei beni, non può assumere come costo il valore del diritto di usufrutto.

### **6.2 Rivalutazione dell'usufrutto e consolidazione dell'usufrutto con la nuda proprietà**

**D:** *Se la rivalutazione è stata effettuata sia dall'usufruttuario che dal nudo proprietario e se l'usufrutto si estingue, il nudo proprietario (che sia o meno erede dell'usufruttuario) può aumentare il valore periziatato della nuda proprietà con il valore periziatato in capo all'usufruttuario? In altri termini, l'estinzione dell'usufrutto rende irrilevante la rivalutazione che l'usufruttuario abbia compiuto?*

**R:** Il contribuente che diventi pieno proprietario del terreno non può portare ad aumento del proprio costo il valore rideterminato del diritto di usufrutto in quanto il bene è posseduto a titolo di piena proprietà per effetto del principio di rieespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.

(omissis)

**Commissione trib. provinciale Treviso, sez. VII, sentenza 3 giugno 2009, n. 62**

*Svolgimento del processo*

Il sig. [...] proponeva tempestivo ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso avverso il silenzio rifiuto sulla propria istanza di rimborso presentata relativamente all'imposta sostitutiva per l'anno 2002. La parte ricorrente espone di avere la proprietà di quota indivisa di terreni edificabili per i quali si è avvalsa della facoltà di rideterminare il valore dei suddetti terreni alla data del 01.01.2002 ai sensi dell'art. 7 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 (Legge Finanziaria per il 2002) versando la relativa imposta sostitutiva in tre rate, sulla base di perizia giurata di stima.

Successivamente decideva di procedere ad una nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 01.01.2008 ai sensi dell'art. 1 comma 91, della Legge 24.12.2007 n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008) e a tale scopo provvedeva al versamento della prima rata in data 30.06.2008. Successivamente presentava all'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso istanza di rimborso dei versamenti diretti maggiorata degli interessi di legge.

Decorsi i 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, non essendo intervenuto alcun provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso, proponeva il presente ricorso. Parte ricorrente sostiene che avendo usufruito delle precedenti norme che consentono la rivalutazione e procedendo quindi al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia si verifica il presupposto per richiedere il rimborso dell'imposta precedentemente versata.

La parte contesta l'applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. 602/73 per la richiesta del rimborso non trattandosi nel caso di specie né di errore materiale né di duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. Nel caso in esame infatti i versamenti precedentemente effettuati non erano viziati da alcun errore materiale, duplicazione o inesistenza dell'obbligo, ma la duplicazione si verificava solo per effetto della seconda rivalutazione per cui solo ed esclusivamente dal momento in cui il ricorrente decideva di procedere ad una nuova rideterminazione del valore dei terreni e pagava la prima rata.

Chiede pertanto che venga dichiarata l'illegittimità del rifiuto opposto sull'istanza di rimborso e per l'effetto che venga disposto l'integrale rimborso oltre a interessi. In via subordinata chiede il rimborso relativo alla terza rata oltre a interessi. Si costituiva tempestivamente l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso la quale si oppone alla richiesta di rimborso rilevando la diversità dei presupposti per usufruire delle due disposizioni relative alla rivalutazione. La prima normativa fa riferimento ai terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 01.01.2002 (art. 7 Legge 448/2001) mentre la seconda fa riferimento ai terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 01.01.2008 (art. 1 comma 91 Legge 244/2007).

In subordine l'ufficio fa presente che si è chiesto il rimborso anche di ciò che non è stato ancora versato due volte e pertanto chiede che qualora la Commissione ritenesse il contribuente non decaduto dal diritto seconda rata di cui alla rivalutazione a chiedere il rimborso anche della prima e della del 2002 l'importo da rimborsare non superi la somma effettivamente pagata.

Rileva inoltre l'illegittimità della richiesta di corresponsione degli interessi anatocistici.

*Motivi della decisione*

Il ricorso è fondato e va accolto. La eccezione sollevata dall'ufficio che i presupposti sarebbero diversi non ha fondamento posto che si sta discutendo dei medesimi terreni e della imposta relativa alla loro rivalutazione in base a due successive normative per cui il dato temporale appare

inconferente. La Commissione osserva quindi che il presupposto per chiedere rimborso dell'imposta precedentemente

versata si è verificato solo nel momento in cui la parte ricorrente ha aderito alla nuova rideterminazione dei valori dei terreni alla data del 01.01.2008 ai sensi dell'art. 1 comma 91 della Legge 24.12.2007 n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008). Non risulta pertanto applicabile quanto prospettato dall'ufficio e cioè l'art. 38 del D.P.R. 602/73 poiché non si versa né in caso di errore materiale, né duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

I precedenti versamenti sono stati infatti legittimamente effettuati con riferimento alla precedente rivalutazione e la parte non poteva certo chiederne il rimborso dopo che li aveva versati in base alla normativa del 2002. Solo nel momento in cui la parte aderisce alla ulteriore normativa del 2007 per la rivalutazione si verifica una duplicazione e pertanto da quel momento sorge il diritto ad ottenere il rimborso di quanto precedentemente versato. E ciò a prescindere dalla circostanza che parte ricorrente abbia versato attualmente delle somme inferiori a quelle di cui chiede il rimborso posto che ha assunto l'obbligo, a seguito della rateizzazione, di effettuare i maggiori versamenti dovuti in base alla seconda rivalutazione (art. 1, comma 91 Legge 24.12.2007 n. 244).

Ciò in quanto la normativa non ha previsto la possibilità di compensazione dei versamenti dovuti tra la prima e la seconda rivalutazione disciplinando situazioni come quella in esame.

Si deve pertanto pervenire alla conclusione che mentre parte ricorrente è tenuta a versare gli importi dovuti in base alla adesione alla rivalutazione del 2007 (per i terreni posseduti al 01.01.2008) ciò comporta fin d'ora il suo diritto a percepire il rimborso di quanto precedentemente pagato. Il ricorso va pertanto accolto e di conseguenza l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Treviso dovrà provvedere al rimborso delle somme dovute a parte ricorrente unitamente agli interessi ex art. 1283 c.c. trattandosi non di questione di rimborso di tributi, ma di duplicazione di pagamento, il che esclude l'applicazione della norma di cui all'art. 37 comma 50 del Decreto Legge 223 del 04.07.2006, versandosi in caso diverso per il quale non può operare la deroga prevista da tale nonna e dovendosi quindi applicare la previsione generale di cui alla predetta norma codicistica.

Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna la parte resistente a pagare le spese del giudizio che liquida in € 3.000,00= (tremila) più accessori.

Spese compensate.

**Commissione trib. provinciale Modena, sez. VII, sentenza 14-04-2009, n. 71**

**FATTO**

Con tempestivo ricorso il signor ZU.Al. proponeva formale impugnazione avverso il diniego del rimborso relativo all'imposta versata con modello F24 del 25.11.2002 pari ad Euro 9.274,00.

Precisava che in data 4.12.2007 aveva presentato istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva pari ad Euro 27.823,00 versata ai sensi dell'art. 7 della legge 448/2001 relativamente alla rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola con riferimento al 1.1.2002, in quanto, successivamente, si era avvalso delle disposizioni previste dall'art. 11 quaterdecies del D.L. 203/2005 ed aveva rideterminato il valore con riferimento ai terreni posseduti al 1.1.2005, versando una nuova imposta sostitutiva di Euro 140.570,96.

Di conseguenza ritiene di aver diritto al rimborso, come, peraltro, precisato dalla stessa Amministrazione Finanziaria, di quanto precedentemente versato a tale scopo.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Modena accoglieva l'istanza parzialmente e concedeva il rimborso di Euro 18.549,00 ma non l'accordava per Euro 9.274,00 in quanto l'istanza è stata presentata oltre il termine di decadenza di 48 mesi previsto dall'art. 38 D.P.R. 602/73.

Parte ricorrente eccepisce la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 D.P.R. 602/73, la generale disciplina dell'indebito oggettivo in relazione all'art. 21 D.Lgs. 546/92 e la violazione dell'art. 10 legge 212/2000.

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Modena si costituiva in giudizio chiedendo la reiezione del ricorso perché parte ricorrente può ottenere il rimborso dei versamenti diretti "entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso".

Il ricorso appare fondato e pertanto va accolto.

Il Collegio osserva che l'art. 7 della legge 448 del 2001 (legge finanziaria per il 2002) ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 4 per cento del valore dell'area, 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 TUIR 915/78.

Il Legislatore ha reiteratamente concesso (da ultimo D.L. 29/11/2008 n. 185 conv. con modif. con Legge 28.1.2009, n. 22) la possibilità di rideterminare il valore dei terreni, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva, variando di volta in volta la data in cui dovevano risultare posseduti gli stessi, facendo sì che gli stessi beni potessero essere rivalutati più volte, ma nulla ha disposto relativamente alla restituzione di quanto pagato in precedenza.

Come giustamente affermato dall'Agenzia "l'assenza della possibilità di ottenere il rimborso di quanto versato in relazione alla precedente rideterminazione, le successive rivalutazioni sarebbero risultate poco appetibili per i contribuenti, al punto da rendere sterili i ripetuti interventi del Legislatore: da qui la necessità di accordare il diritto al rimborso di quanto versato in relazione alle rivalutazioni già effettuate".

Pertanto è fuor di dubbio riconosciuto e, quindi, dovuto il rimborso di quanto versato in precedenza.

Parte ricorrente facendo legittimo affidamento delle disposizioni impartite dall'Amministrazione Finanziaria e valutata la convenienza ha rideterminato i valori degli stessi beni anche con riferimento alla data del 1.1.2005, versando la maggiore imposta sostitutiva e chiedendo la restituzione di quanto versato per la precedente rivalutazione.

La Commissione ha esaminato attentamente la documentazione prodotta ed ha rilevato che il sig. Zu. ha presentato la domanda denominandola "Istanza di rimborso rif. circ. 27/E del 9.5.2003" sul presupposto che "in base alle disposizioni emanate dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 27/E il sottoscritto ha titolo per chiedere il rimborso di quanto pagato sulla prima perizia riferito al mappale 204 in quanto lo stesso è stato oggetto di 2 rideterminazioni di valore con contestuale versamento dell'imposta sostitutiva".

Ma l'Agenzia afferma: "La possibilità di ottenere il rimborso, accordata dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria, tuttavia, è sempre soggetta al termine di decadenza decorrente dalla data del primo versamento (in tal senso la circolare 236/E del 10.6.2008).

Nel caso di specie, il versamento di cui controparte chiede la restituzione è stato effettuato in data 25.11.2002, mentre la richiesta di rimborso è stata presentata in data 4.12.2007, ossia ben oltre il termine di decadenza (di 48 mesi) previsto dalla norma".

La Commissione non condivide la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto al di là della diversa valutazione effettuata dalle parti circa il dies a quo per il calcolo dei 48 mesi decadenziali, al di là che sarebbe stato e sarebbe opportuno prevedere la compensazione con l'imposta di rivalutazione già pagata, ritiene che, nel caso in esame, non può essere invocato l'art. 38 del D.P.R. 602/73 per negare il rimborso.

Il suddetto articolo riguarda i casi di "errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento" mentre, nella fattispecie, l'originaria rivalutazione non è stata eseguita per errore materiale né per duplicazione né per inesistenza totale o parziale del versamento. Il versamento è divenuto indebito nel momento in cui il ricorrente ha nuovamente versato l'imposta sostitutiva per rivalutare il bene già oggetto di rideterminazione del valore e soltanto da quel momento, venendosi a duplicare l'imposizione riferita al medesimo presupposto impositivo può legittimamente essere oggetto d'istanza di restituzione.

A tal'uopo soccorre l'art. 21 del D.Lgs. 546/92 che così dispone: "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Tale norma che costituisce disposizione di carattere residuale può essere richiamata in tutte le ipotesi in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta (Corte di Cass. Sez. Tributaria, sentenza n. 1040 del 22.1.2004).

Pertanto, avendo il ricorrente presentato un'istanza, tra l'altro, senza alcun riferimento a specifiche norme di legge, ma nei termini del suddetto articolo 21, il Collegio, tenendo ben presenti i principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, ritiene che il ricorrente ha diritto al rimborso anche della somma di Euro 9.274,00 versata in data 25.11.2002.

Quindi poiché non si è verificato alcun termine decadenziale e l'Erario non può assolutamente procurarsi un indebito arricchimento, peraltro con una parziale doppia imposizione, la Commissione ordina il rimborso di Euro 9.274,00 con gli interessi di legge.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese in considerazione della particolarità della questione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

### *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.....