

# STUDIO NOTARILE ASSOCIATO

**Dr. Giovanni Rizzi Notaio**  
**Dr. Diego Trentin Notaio**  
36100 Vicenza Piazza Matteotti 31  
*telefono 0444 546324 e 547069*  
*fax 0444 322533*

## LA RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DEI TERRENI Anno 2013

Rassegna a cura di Giovanni Rizzi

### **LA NORMA DELLA LEGGE STABILITA' 2012 (a valere per l'anno 2013)**

#### **ART. 1 comma 473 legge 24 dicembre 2012 n. 228**

*473. 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:*

- 1) al primo periodo, le parole «1° luglio 2011» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2013»;*
- 2) al secondo periodo, le parole «30 giugno 2012» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2013»;*
- 3) al terzo periodo, le parole «30 giugno 2012» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2013».*

### **LA NORMA MODIFICATA**

#### **ART. 2, comma 2, D.L. 24.12.2002 n. 282 convertito con legge 21.2.2003 n. 27**

*2. Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del **1° gennaio 2013**. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del **30 giugno 2013**; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del **30 giugno 2013**.*

### **LA NORMA DI RIFERIMENTO**

#### **ART. 7 legge 28 dicembre 2001 n. 448 e s.m.i.**

##### **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 e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.*

#### **LA NORMA PRECEDENTE**

**ART. 7, comma 2, lett. dd) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106 dd) 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:**

*1) al primo periodo, le parole "1° gennaio 2010" sono sostituite dalle seguenti: "1° luglio 2011";  
2) al secondo periodo, le parole "31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012";*

*3) al terzo periodo, le parole "31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012";  
dd-bis) tra i soggetti che possono avvalersi della rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni nei termini e con le modalità stabiliti dalle disposizioni di cui alla lettera dd) sono incluse le società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità;*

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

*ff) i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata;*

*gg) le disposizioni di cui alla lettera ff) si applicano anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del presente decreto; nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulta essere scaduto, la stessa può essere effettuata entro il termine di dodici mesi a decorre dalla medesima data.*

Con **la legge stabilità 2013 (art. 1, c.473, legge 24 dicembre 2012 n. 228)** è stata riproposta **la possibilità di affrancamento** delle plusvalenze relative a terreni edificabili o agricoli; sulla base della nuova disposizione, si potranno affrancare, sino al **30 giugno 2013**, i terreni posseduti alla data del **1 gennaio 2013** e ciò pagando il 4% del valore del terreno stesso alla data **1 gennaio 2013** risultante da apposita **perizia** da effettuarsi entro il 30 giugno 2013.

**L'imposta sostitutiva** deve essere pagata o in un'unica soluzione entro il suddetto termine del **30 giugno 2013** o può essere **rateizzata in tre rate annuali** di pari importo con scadenza 30 giugno 2013, 30 giugno 2014 e 30 giugno 2015 (sull'importo delle rate al 30 giugno 2013 ed al 30 giugno 2014 sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo).

Nell'ultimo provvedimento con il quale erano stati riaperti i termini per l'affrancamento (*art. 7, comma 2, lett. dd) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106*) era contenuta una **NOVITA'** di assoluto rilievo rispetto al passato: era stata, infatti, prevista la possibilità di compensazione con quanto già nel passato versato a titolo di imposta sostitutiva in occasione di precedente rideterminazione; in sostanza era stata ammessa a scomputo dall'imposta sostitutiva per la rideterminazione del valore al 1 luglio 2011 l'importo già versato in occasione di una precedente rideterminazione (tenuto conto che nel corso del tempo l'aliquota non era mai stata variata, per calcolare l'imposta dovuta per la nuova determinazione bastava applicare l'aliquota del 4% alla differenza tra il valore risultante dalla perizia al 1 luglio 2011 ed il valore risultante dalla precedente perizia). Con tale disposizione veniva pertanto disatteso l'indirizzo nel passato formulato dall'Agenzia delle Entrate che nel caso di nuova rideterminazione del valore escludeva in modo tassativo la possibilità di compensazione con l'imposta sostitutiva già pagata in precedenza ammettendo solo la possibilità del rimborso. Infatti con la Circolare n. 10/E del 13 marzo 2006 conformemente, peraltro, a quanto già riportato nelle precedenti Circolari n. 35/E del 4 agosto 2004, n. 27/E del 9 maggio 2003 e n. 16/E del 22 aprile 2005, l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di affermare che il contribuente che aveva proceduto a rideterminare il valore dei terreni alle date del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003 o del 1 luglio 2003, poteva usufruire della nuova norma agevolativa (per la rideterminazione del valore al 1 gennaio 2005), ma che doveva in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore dei terreni al 1° gennaio 2005, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su quest'ultimo valore; in questo caso il contribuente poteva:

- richiedere il rimborso dell'importo precedentemente versato ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- ovvero non versare la rata o le rate ancora non pagate qualora si fosse avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta

- non poteva chiedere la compensazione con le somme già versate.

Inoltre l'Agenzia delle Entrate aveva anche precisato che, giusta quanto disposto dall'art. 38 del DPR 602/1973, il rimborso doveva essere richiesto entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data di versamento dell'imposta sostitutiva richiesta in restituzione (con la conseguenza che nel caso fossero già trascorsi più di 48 mesi dalla data di versamento dell'imposta sostitutiva relativa alla precedente rideterminazione non vi sarebbe stato più stato spazio per recuperare detta imposta)

Il principio fissato nelle Circolari 10/2006, 16/E/2005, 35/E/2004 27/E/2003 era stato così disatteso e superato dal DL 70/2011 in senso decisamente più favorevole per il contribuente che anziché attendere il rimborso (peraltro non più possibile decorsi i 48 mesi dal pagamento) poteva recuperare immediatamente quanto già in precedenza pagato mediante la compensazione.

La nuova norma (*legge stabilità 2013*) non richiama espressamente la disposizione dell'art. 7, comma 2, lett. ee) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106, che ha introdotto la possibilità di compensazione, né riproduce una disposizione di identico contenuto, limitandosi, invece, ad apportare modifiche al solo *decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27*, riaprendo i termini per la rideterminazione dei valori.

Si ritiene, peraltro, che la disposizione in commento (*ossia l'art. 7, comma 2, lett. ee) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106*) sia divenuta una disposizione "di sistema", in quanto non collegata esclusivamente alla sola rideterminazione disciplinata dal DL 70/2011 e pertanto applicabile in occasione anche di successive riaperture dei termini per l'affrancamento delle plusvalenze, a partire dalla nuova rideterminazione ora consentita dalla *legge di stabilità 2013*.

Infatti:

- l'art. 7, comma 2, lett. ee) D.L. 70/2011 fa riferimento ai soggetti che si sono avvalsi della rideterminazione dei valori di acquisto di cui all'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448 ed appare quindi "collegata" a quest'ultima disposizione piuttosto che alla disposizione dell'art. 2, comma 2 lett. dd), DL 70/2011;

- a sua volta la norma dell'art. 2, c.2., D.L. 282/2002, modificata dalla norma della legge stabilità 2013, stabilisce che alla rideterminazione dei valori dalla stessa prevista, si applica proprio la disposizione dell'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448

- di fatto, per effetto di detti rinvii incrociati, alla rideterminazione di valori, comunque riconducibile alla disposizione originaria di cui all'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448, si applica, con decorrenza 1 luglio 2011, la disciplina in tema di compensazione dettata dall'art. 7, comma 2, lett. ee) D.L. 70/2011, da considerarsi, pertanto, "a regime".

I soggetti che non effettuano la compensazione con l'imposta pagata in precedenza possono sempre chiederne il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica

29 settembre 1973, n. 602, fermo restando che il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non potrà, comunque, essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

La nuova rideterminazione potrà essere pertanto utilizzata:

- da chi non aveva mai utilizzato prima d'ora questa possibilità (pagando l'intera imposta sostitutiva del 4% sul valore determinato con la perizia)
- da chi deve vendere a prezzo superiore a quello che risulta da una precedente rideterminazione (pagherà il 4% solo sulla differenza tra il nuovo valore ed il valore della precedente rideterminazione, ritenendosi tuttora vigente, come sopra argomentato, la disposizione del DL. 70/2001 che ammette la compensazione)
- da chi deve vendere a prezzo inferiore a quello che risulta da una precedente rideterminazione, possibilità questa espressamente prevista nella *Circolare Agenzia delle Entrate n. 47/E del 24 ottobre 2011* (con la detrazione non pagherà nulla, ritenendosi tuttora vigente, come sopra argomentato, la disposizione del DL. 70/2001 che ammette la compensazione, ed eviterà di incorrere, qualora venga indicato in atto un prezzo inferiore a quello di perizia, nella decadenza dalla precedente rideterminazione ai fini delle imposte dirette, così come sostenuto dalla Agenzia delle Entrate con la circolare 15/2002; inoltre eviterà anche all'acquirente di incorrere nella azione di accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro) .

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

- che è possibile per **i comproprietari** rivalutare il valore delle rispettive quote di comproprietà
- che per i **nudi proprietari e gli usufruttuari** è possibile rivalutare il valore dei rispettivi diritti
- che è possibile anche la rivalutazione solo **di una porzione della medesima particella catastale** (ad esempio nel caso in cui solo parte di una particella sia stata dichiarata edificabile)

Da segnalare inoltre che con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 9 maggio 2003** si è precisato che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà nel corso del 2003 il valore affrancabile è quello della **nuda proprietà** al 1 gennaio 2003 (*ed ora in base all'ultima norma deve ritenersi che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà dopo il 1 gennaio 2013 il valore affrancabile sia quello della nuda proprietà al 1 gennaio 2013*)

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

Si rammenta inoltre che *l'art. 1 comma 428 della legge 30 dicembre 2004 n. 311* ha ampliato la platea dei **soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata** di stima del valore dei terreni ai

fini dell'affrancamento delle plusvalenze, ricomprendendovi anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011.

Si sottolinea anche la rilevanza, in caso di trasferimento di un terreno, che presenta, ai fini delle imposte indirette, il valore "periziato": infatti, giusta il disposto dell'art. 7 sesto comma legge 448/2001 "la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce **valore normale minimo di riferimento** ai fini delle imposte sui redditi, **dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale**". In pratica il valore dei terreni, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, di trascrizione e catastale, non può essere inferiore al valore risultante dalla perizia di "rivalutazione". Nel caso in cui venisse dichiarato un corrispettivo inferiore al valore periziato l'Agenzia delle Entrate ben potrebbe procedere alla rettifica del valore, ai sensi dell'art. 52 D.P.R. 131/1986 (Testo Unico in materia di imposta di registro), ed alla liquidazione della maggiore imposta.

**ATTENZIONE:** se ci vi vuole avvalere della procedura di rideterminazione del valore dei terreni in vista di un atto di trasferimento, la perizia DOVRA' essere predisposta **PRIMA della stipula dell'atto** stesso, anche se la norma prevede quale termine ultimo quello del 30 giugno 2013 (in questo senso la *Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 1 febbraio 2002 nonché la Circolare Agenzia delle Entrate n. 47/E del 24 ottobre 2011*); e ciò in virtù della disposizione dell'art. 7 sesto comma legge 448/2001 sopra citata, in base alla quale il valore "periziato" costituisce il **valore minimo di riferimento** ai fini anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in relazione al trasferimento stesso.

## **L'ULTIMA CIRCOLARE IN MATERIA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

### **CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 47/E del 24 ottobre 2011**

**OGGETTO:** *Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni detenute alla data del 1° luglio 2011. Articolo 7, comma 2, lettere da dd) a gg), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.*

#### **Premessa**

Come è noto, gli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) hanno 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 costo o 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 il valore "rideterminato", in luogo del costo storico, il contribuente era tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento del valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima.

Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente

fissato al 30 settembre 2002. Disposizioni successive hanno modificato la data cui fare riferimento per il possesso dei beni ed i termini per l'effettuazione dei richiamati adempimenti. Da ultimo, l'articolo 7, comma 2, lettera dd), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 (di seguito decreto), ha fissato al 1° luglio 2011 la data in cui deve essere verificato il possesso dei predetti beni ai fini di una nuova rideterminazione del loro costo o valore di acquisto.

Con la successiva lettera dd-bis), introdotta in sede di conversione del decreto, è stata ampliata la categoria dei soggetti che possono avvalersi della facoltà di rideterminare il valore dei terreni e delle partecipazioni, estendendo tale possibilità alle società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, e successive modificazioni, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena proprietà.

La stessa disposizione, e in particolare le lettere da ee) a gg), ha risolto talune problematiche connesse alla possibilità di recuperare l'imposta sostitutiva da parte dei contribuenti che si sono avvalsi più volte, in periodi diversi, della procedura della rideterminazione.

### **1. La nuova edizione della rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni**

La norma in esame consente la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, purché detenuti alla data del 1° luglio 2011. Il valore "rideterminato" può essere contrapposto al corrispettivo della cessione a titolo oneroso dei suddetti terreni e partecipazioni in luogo dell'originario costo o valore di acquisto.

Tale valore non può essere incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione, ad eccezione dell'ipotesi prevista dalla norma con riferimento alla spesa sostenuta per la redazione della perizia.

#### **1.1. Nuovi soggetti**

La lettera dd-bis) del comma 2 dell'articolo 7 del decreto ha ampliato la categoria dei soggetti che possono usufruire delle disposizioni concernenti la rideterminazione del valore di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola anche alle società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della legge 448 del 2001, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità.

Tale disposizione consente di rideterminare il valore dei suddetti beni posseduti da società di capitali residenti nel territorio dello Stato o non residenti che esercitano la propria attività nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

In particolare, la procedura di rideterminazione è consentita con riferimento ai beni posseduti alla data del 1° luglio 2011 e risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla medesima data.

Per ragioni logico-sistematiche si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di saldo attivo di rivalutazione contenute nell'articolo 13 della legge del 21 novembre 2000, n. 342 e nei relativi decreti di attuazione (cfr. articolo 9 del D.M. 13 aprile 2001, n. 162 e articolo 4 del D.M. 19 aprile 2002, n. 86).

Il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi a decorrere dall'esercizio in cui è effettuato il versamento dell'intera imposta sostitutiva ovvero della prima rata.

#### **1.2. La perizia giurata di stima**

Ai fini dell'applicazione della norma, il valore al 1° luglio 2011 delle partecipazioni e dei terreni deve risultare da un'apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati, entro il termine del 30 giugno 2012.

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

Sono invece 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 (v. articolo 7 della legge n. 448 del 2001).

Tra i soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata sia per le partecipazioni che per i terreni sono stati inclusi anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011 (v. articolo 1, comma 428, della legge 30 dicembre 2004, n. 311).

Le perizie 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.

Per quanto riguarda le partecipazioni, la perizia, i dati dell'estensore della stessa e il codice fiscale della società periziata devono essere conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria. Va, inoltre, precisato che nell'ipotesi in cui la perizia sia predisposta per conto della società, la stessa disposizione al comma 5, dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 stabilisce che la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa della società o ente in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi.

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

La relazione giurata di stima deve essere riferita all'intero patrimonio sociale e il valore dei titoli, delle quote o dei diritti alla data del 1° luglio 2011 è determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione stessa. Considerato che la norma richiede espressamente che la predisposizione della perizia debba essere effettuata prima della cessione della relativa partecipazione esclusivamente con riferimento al caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria tramite un intermediario abilitato ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, tale condizione non è necessaria per i contribuenti che determinano la predetta imposta sostitutiva in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. In quest'ultimo caso, infatti, la predisposizione della perizia necessaria ai fini della rideterminazione del costo o del valore della partecipazione, può essere effettuata anche entro il termine del 30 giugno 2012, e, quindi, in tempo utile per il pagamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi.

Nel caso in cui il contribuente determini i redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'articolo 5 del citato D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), sussistono gli obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria da parte dell'intermediario che interviene nell'operazione di cessione della partecipazione, quota o diritto, ai sensi dell'articolo 10 del medesimo D.Lgs. n. 461 del 1997.

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

Anche per quanto concerne i terreni, 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.

Così come previsto per le partecipazioni, ai sensi del comma 5 dell'articolo 7 della legge n. 448 del 2001, 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 dei terreni da assumere ai fini del calcolo delle plusvalenze.

Si ricorda, inoltre, che nel caso di cessione dei terreni, è necessario che la redazione e il giuramento della perizia siano antecedenti alla cessione del bene, in quanto al fine della determinazione della plusvalenza il valore periziato deve essere indicato nell'atto di cessione dello stesso.

### **1.3 Il versamento dell'imposta sostitutiva**

L'efficacia della procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni è condizionato al versamento di 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 deve essere effettuato entro il 30 giugno 2012 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 2013 - ovvero 1° luglio 2013 atteso che il 30 giugno cade di domenica - e 30 giugno 2014).

Si ritiene opportuno ricordare che il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. In tale ipotesi, il contribuente può richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento versata.

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

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

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

Qualora 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 articoli 10 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

## **2. L'effettuazione di successive procedure di rideterminazione**

E' stato più volte precisato che qualora il contribuente lo ritenga opportuno può rideterminare il valore delle



partecipazione e dei terreni detenuti alla data del 1° luglio 2011 anche nell'ipotesi in cui abbia già in precedenza usufruito di analoghe disposizioni agevolative.

Tale possibilità è consentita anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente.

Un'importante disposizione è stata ora introdotta dalla lettera ee) del comma 2 dell'articolo 7 del decreto che ha previsto per la prima volta la possibilità per i soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2011 di scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni.

Pertanto in tal caso il contribuente non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente procedura di rideterminazione (31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012) e detrae l'imposta già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rideterminazione. L'imposta in tal modo calcolata può essere ripartita in tre rate di pari importo.

Ad esempio:

\_ Imposta sostitutiva dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2010 = 60

\_ prima rata versata entro il 31 ottobre 2010 = 20

\_ Imposta dovuta per i beni posseduti al 1° luglio 2011 = 110

\_ Imposta da versare:  $110 - 20 = 90$

\_ Importo della rata = 30

Qualora il contribuente non intenda avvalersi dell'ultima procedura di rideterminazione, può in ogni caso detrarre dall'imposta ancora dovuta con riferimento alla procedura effettuata relativa ai beni posseduti alla data del 1° gennaio 2010, l'imposta versata in occasione di precedenti rideterminazioni, sempreché per tale importo non sia stata già presentata l'istanza di rimborso e, conseguentemente, ricalcolare le rate pendenti (31 ottobre 2011 e 31 ottobre 2012).

### **3. Rimborso dell'imposta sostitutiva**

La lettera ff) del comma 2 dell'articolo 7 del decreto disciplina l'ipotesi in cui il contribuente che in passato abbia già rideterminato il valore delle partecipazioni e dei terreni posseduti, in sede del nuovo versamento non effettua lo scomputo dell'imposta già versata come indicato nel paragrafo precedente.

In particolare è prevista la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Il termine di decadenza per la richiesta del suddetto rimborso decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata ovvero dalla data di versamento della prima rata. Ai sensi della lettera gg) la suddetta disciplina dei rimborsi si applica anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del decreto (14 maggio 2011).

Per tali somme la richiesta di rimborso deve essere presentata entro quarantotto mesi dalla data di versamento dell'imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata.

Infine, il legislatore ha tenuto conto anche delle ipotesi in cui quest'ultimo termine sia già scaduto. In questo caso è consentito presentare istanza di rimborso entro il termine di 12 mesi dal 14 maggio 2011.

La norma specifica ulteriormente che l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

In applicazione dei principi generali, nell'ipotesi in cui l'istanza sia stata rigettata con provvedimento espresso, non impugnato dal contribuente, si ritiene che la definitività del provvedimento non escluda l'autotutela.

In ogni caso il contribuente può presentare una nuova istanza di rimborso nel rispetto dei termini previsti dalle disposizioni in commento.

Qualora, infine, l'istanza sia stata rigettata con provvedimento tacito, non impugnato dal contribuente, lo stesso potrà sollecitare l'Amministrazione a dare seguito al rimborso alla luce delle nuove disposizioni.

### **4. Gestione del contenzioso**

La disposizione di cui alla citata lettera gg) si applica anche ai giudizi in corso concernenti il termine per il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione di una precedente rideterminazione.

Anche in tali casi, ove l'istanza risulti presentata nel termine di quarantotto mesi dal versamento (dell'intero importo o della prima rata annuale) relativo all'ultima rideterminazione effettuata, gli Uffici provvederanno a chiedere la cessazione della materia del contendere, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e grado del giudizio, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Qualora alla data del 14 maggio 2011 il termine di decadenza di quarantotto mesi decorrente dal versamento (dell'intero importo o della prima rata annuale) relativo all'ultima rideterminazione effettuata sia già scaduto, il contribuente, ai sensi dell'ultimo periodo della medesima lettera gg), può chiederne il rimborso con un'istanza (o una nuova istanza, qualora la precedente debba ritenersi intempestiva alla luce delle nuove norme) da presentare entro

dodici mesi a decorrere dalla medesima data del 14 maggio.

Nella rara circostanza che il contenzioso pendente riguardi un'istanza di rimborso da ritenersi intempestiva anche alla luce delle nuove disposizioni recate dal decreto, l'Ufficio chiederà la cessazione della materia del contendere dopo aver constatato l'avvenuta presentazione di una nuova istanza di rimborso entro dodici mesi a decorrere dal 14 maggio 2011, sempreché non siano sostenibili altre questioni.

Nel caso di specie, invero, la norma non integra una ipotesi di sospensione dei termini processuali, ma si limita a disporre una "rimessione in termini" per la presentazione dell'istanza di rimborso, che non produce effetti sull'esito del giudizio finché detta istanza non venga ripresentata.

Occorre precisare, in ogni caso, che lo *ius superveniens* non può travolgere il giudicato già formatosi, "la cui intangibilità rappresenta un principio fondamentale del nostro sistema giuridico, quando il giudicato stesso abbia carattere sostanziale - consegua, cioè, a pronunce che, oltre a essere passate formalmente in giudicato, incidano sul diritto fatto valere in giudizio, anche risolvendo solo questioni preliminari di merito, o quando le nuove norme riguardino un oggetto che poteva essere dedotto nel precedente giudizio, ovvero quando il legislatore non abbia specificamente esteso le nuove disposizioni anche ai rapporti già definiti con sentenza passata in giudicato" (v. sentenza Cassazione 13 maggio 2011, n. 10554; così anche sentenza 4 febbraio 2004, n. 2091).

Da ultimo, si ricorda che, oltre la verifica del rispetto del predetto termine di quarantotto mesi (o di dodici mesi dall'entrata in vigore del decreto in commento), nell'abbandonare le controversie ed eseguire i relativi rimborsi gli Uffici dovranno porre particolare attenzione al fatto che, per espressa previsione normativa, l'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione di valore effettuata.

5. Indicazione in dichiarazione I dati relativi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni devono essere indicati nel modello di dichiarazione UNICO.

In particolare, in caso di rideterminazione del valore delle partecipazioni si deve compilare l'apposita sezione del quadro RT e in caso di rideterminazione del valore dei terreni si deve compilare l'apposita sezione del quadro RM.

Anche i contribuenti che utilizzano il modello 730 devono presentare i suddetti quadri di UNICO ed il relativo frontespizio nei termini di presentazione di quest'ultimo modello.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi saranno individuate le modalità di indicazione di tali dati con riferimento all'anno d'imposta 2011.

## 6. Interventi interpretativi

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

<i>Riferimenti normativi</i>	<i>Interventi interpretativi</i>
Articolo 5 legge 28 dicembre 2001, n. 448	Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 Circolare n. 47/E del 5 giugno 2002
Articolo 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
Articolo 4, comma 3, 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
Articolo 2, comma 2, decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 Articolo 39, comma 14-undecies, decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326	Circolare n. 27/E del 9 maggio 2003
Articolo 6-bis decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47 (successivamente prorogata dall'articolo 1, comma 376 e comma 428, della legge 30 dicembre 2004, n. 311)	Comunicato stampa dell'11 marzo 2004 Circolare n. 35/E del 4 agosto 2004 Circolare n. 16/E del 22 aprile 2005
Articolo 11-querdecies decreto legge 203/2005	Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 par. 8 Circolare n. 10/E del 13 marzo 2006 par. 17
Articolo 1 Legge 244/2007	Risoluzione n. 144/E del 10 aprile 2008
Articolo 2 Legge 191/2009	Risoluzione n. 111/E del 22 ottobre 2010

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

