

Roma , 22 aprile 2005

***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	3
1. Riapertura dei termini per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni	6
2. Riapertura dei termini per la redazione delle perizie	8
3. Nuovi soggetti abilitati alla redazione delle perizie	10

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, concernenti invece le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2002.

Rideterminazione del valore al 1° luglio 2003

L'articolo 6-bis del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, inserito in sede di conversione dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", ha previsto la 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 DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, non può che essere costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti dal cedente, a prescindere dal valore rideterminato sulla base delle perizia giurata di stima. Si ritiene, tuttavia, che l'applicazione dell'IVA secondo le regole proprie di determinazione del tributo, non faccia venir meno la possibilità per il contribuente di avvalersi delle specifiche norme agevolative che consentono di calcolare la plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili sulla base del valore assoggettato all'imposta sostitutiva.

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

2. Riapertura dei termini per la redazione delle perizie

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

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

Si ricorda che in caso di cessione di partecipazioni:

1. se il contribuente ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, deve preventivamente fornire all'intermediario la copia della perizia giurata. Pertanto, tale contribuente può usufruire del termine del 31 marzo 2005 per la redazione e il giuramento della perizia purché non abbia ancora effettuato la cessione delle partecipazioni stesse;
2. se il contribuente versa l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in base alla dichiarazione dei redditi, come precisato nella circolare 5 giugno 2002, n. 47/E, la predisposizione della perizia può essere effettuata entro il termine di versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione stessa. In tal caso, quindi, il contribuente poteva redigere la perizia entro il 31 marzo 2005, con riferimento a partecipazioni cedute nell'anno 2004 (le cui plusvalenze vanno evidenziate nella dichiarazione da presentare nel 2005). Naturalmente, se la partecipazione viene ceduta nel 2005, si poteva senza dubbio usufruire della sanatoria;
3. se il contribuente detiene ancora le partecipazioni, a condizione che abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento (o anche della sola prima rata) entro il 30 settembre 2004, poteva regolarizzare l'adempimento della perizia entro il 31 marzo 2005. Ciò indipendentemente dalla data di rideterminazione delle partecipazioni (1° gennaio 2002, 1° gennaio 2003, 1° luglio 2003).

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

3. Nuovi soggetti abilitati alla redazione delle perizie

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

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

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