

# Terreni, sanatoria per le perizie

*La legge 311/04 riconosce la possibilità per chi ha pagato senza effettuare la valutazione di stima*

*Scadenza al 30 giugno per  
il pagamento dell'imposta*

**DI DUILIO LIBURDI**

Un altro giro di giostra per terreni e partecipazioni: con la Finanziaria per il 2005 esiste ancora la possibilità di rideterminare il costo dei beni posseduti alla data del 1° luglio 2003 con il pagamento dell'imposta sostitutiva entro il 30/6/2005. Inoltre, la manovra disciplina una mini sanatoria per quei contribuenti che, abbastanza misteriosamente, hanno pagato con le precedenti rivalutazioni le imposte sostitutive senza avvalersi di una perizia. Quindi, le norme che erano state varate inizialmente con la Finanziaria per il 2002 trovano, a distanza di tre anni, ulteriore applicazione per effetto di quanto contenuto nella Finanziaria 2005. Le norme originarie di riferimento sono gli artt. 5 e 7 della legge 448/01. La rideterminazione comporta la necessità di far redigere la perizia di stima che deve identificare il valore del patrimonio netto della società alla data di riferimento dell'1/7/03 e su tale valore deve essere corrisposta entro la scadenza prevista dalla legge (30 giugno 2005) l'imposta sostitutiva del 4% se si tratta di partecipazioni qualificate ovvero del 2%

se si tratta di partecipazioni non qualificate. È possibile che la perizia venga effettuata a spese della società nella quale la persona fisica (che può anche decidere di rivalutare parzialmente la propria partecipazione complessivamente detenuta). In questo caso la relativa spesa è deducibile nella determinazione del reddito di impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi. Qualora la relazione giurata di stima è predisposta per conto di tutti o di alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti, la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori. L'art. 7 della legge originaria tratta della rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola. Anche in questo caso, può essere assunto il valore risultante da una perizia di stima redatta con riferimento alla data dell'1/7/03 che rappresenta la data di riferimento alla quale deve essere posseduto il bene oggetto di rivalutazione. Sul valore rideterminato con la perizia deve essere corrisposta l'imposta sostitutiva del 4%.

## I chiarimenti sulla rivalutazione

<p><b>Circolare n. 9 del 30/1/2002</b></p>	<p>fra i terreni che possono formare oggetto di rideterminazione del costo o del valore vi sono sia i terreni agricoli che quelli che non possono essere definiti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbe edificabili non sono ancora stati approvati</p>
<p><b>Circolare n. 15 dell'1/1/2002</b></p>	<p>Se sono mutate le condizioni, il contribuente può decidere di non avvalersi del costo come rideterminato nella perizia di stima quando, dunque, siano sopravvenute delle circostanze che lo rendano non più attuale. Importante chiarimento riguarda l'ipotesi del venditore che intende discostarsi dal valore di perizia. Intanto il valore peritato deve essere comunque indicato in atto. Inoltre, è stato chiarito che ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi di 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 previsti dall'allora articolo 82 e oggi 68 del Tuir</p>
<p><b>Circolare n. 81 del 6/11/2002</b></p>	<p>In questo documento di prassi viene chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornano applicabili le regole ordinarie di determinazione della plusvalenza di cessione e non si deve tenere conto di quanto rideterminato con la perizia di stima;</li> <li>• il valore rideterminato dei terreni costituisce valore iniziale anche nel caso di determinazione delle plusvalenze da esproprio. In ogni caso, il pagamento dell'imposta sostitutiva non esonera l'ente erogante dall'applicazione della ritenuta del 20% a titolo di imposta sulla indennità di esproprio;</li> <li>• nella perizia giurata il terreno stimato deve essere individuato con esattezza in modo tale che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata e il valore indicato in perizia</li> </ul>
<p><b>Circolare n. 27 del 9/5/2003</b></p>	<p>Il consolidamento del diritto di usufrutto con la nuda proprietà non retroagisce alla data di acquisizione della nuda proprietà. Quindi, se il consolidamento si è verificato dopo il 1° gennaio 2003 ovvero dopo il 1° luglio 2003, il requisito soggettivo del possesso, ai fini della rideterminazione, dei relativi valori deve ritenersi integrato solo con riferimento al diritto limitato</p>

## Le indicazioni sulla rivalutazione delle partecipazioni

<p><b>Circolare n. 12 del 31/1/2002</b></p>	<p>Nel primo documento di prassi viene illustrato l'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo delle disposizioni in materia di rideterminazione del costo delle partecipazioni precisando che le stesse sono finalizzate, esclusivamente, alla determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 81 del Tuir (dal 1 gennaio 2004 articolo 67 del Tuir). Pertanto, in considerazione del fatto che la rivalutazione si effettua per la determinazione di redditi diversi, possono accedere alla procedura di rideterminazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• persone fisiche per le operazioni non rientranti nell'ambito di attività commerciali;</li> <li>• società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir;</li> <li>• soggetti non residenti per le plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.</li> </ul> <p>Nessuna preclusione opera con riferimento al sistema di tassazione del capital gain scelto dal contribuente: possono dunque accedere alla rivalutazione i contribuenti che utilizzano il sistema dichiarativo ovvero il sistema di risparmio amministrato (articolo 6 dlgs 461 del 1997) ovvero il sistema di risparmio gestito (articolo 7 dlgs 461 del 1997)</p> <p>La circolare precisa inoltre che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• coloro che hanno ricevuto in successione o donazione partecipazioni dopo la data del 1 gennaio 2002 non possono rivalutare in quanto non sono i possessori delle stesse alla predetta data, condizione questa espressamente prevista dalla norma;</li> </ul> <p>in caso di possesso di partecipazione qualificata è consentito procedere alla rivalutazione limitatamente ad una parte della stessa che rappresenta una partecipazione non qualificata. È comunque dovuta l'imposta sostitutiva del 4 per cento sulla parte di partecipazione il cui costo o valore è stato rideterminato. Deve essere utilizzato il criterio Lifo nel caso in cui si proceda a rideterminazione parziale;</p> <p>ai fini della rideterminazione del costo o del valore non è possibile utilizzare il criterio relativo al valore della frazione del patrimonio netto contabile;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il costo rideterminato con la perizia non può essere utilizzato ai fini della determinazione dei redditi di capitale come nel caso di proventi percepiti per effetto del recesso del socio o di liquidazione della società;</li> <li>• la partecipazione oggetto di rivalutazione si considera acquisita in data 1 gennaio 2002;</li> <li>• la rideterminazione del costo o del valore non consente il determinarsi di minusvalenze fiscalmente rilevanti né in sede di perizia né in sede di successiva cessione delle partecipazioni medesime. In sostanza, se il contribuente vende la partecipazione oggetto di rivalutazione, l'eventuale minusvalenza derivante dalla cessione non può essere utilizzata per ridurre le plusvalenze derivanti da altre cessioni</li> </ul>
<p><b>Circolare n. 47 del 5/6/2002</b></p>	<p>La circolare precisa che se il contribuente si avvale dei sistemi di cui agli articoli 6 e 7 del dlgs 461/97, la comunicazione del nuovo valore delle partecipazioni deve essere effettuato prima della cessione. Nell'ipotesi in cui il sistema adottato dal contribuente sia il dichiarativo, la cessione della partecipazione può anche precedere la redazione della perizia ed il pagamento dell'imposta sostitutiva in quanto la determinazione del capital gain avviene esclusivamente in sede di redazione del modello Unico relativo al periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione</p>
<p><b>Circolare n. 81 del 6/11/2002</b></p>	<p>Nel documento di prassi si precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• in relazione alle valutazioni effettuate ai fini della rideterminazione del costo o del valore delle partecipazioni si rende applicabile l'articolo 37 bis del dpr 600 del 1973;</li> <li>• nell'ipotesi di cessione successiva alla rideterminazione, si considerano cedute per prime le partecipazioni rivalutate;</li> <li>• l'imposta complessivamente dovuta può essere corrisposta anche con un versamento cumulativo. È però necessario che tale versamento sia riconducibile a ciascun valore delle partecipazioni o quote oggetto di perizia</li> </ul>

**Circolare n. 27  
del 9/5/2003**

La nuova circolare dell'amministrazione finanziaria precisa che:

- le rivalutazioni effettuate dal contribuente devono essere evidenziate nel modello Unico nel quadro RT dello stesso. L'indicazione in dichiarazione è un adempimento non espressamente previsto dalla legge che prevede esclusivamente l'obbligo di conservazione della relativa documentazione
- in relazione al fatto che le nuove disposizioni di legge consentivano la rideterminazione del costo delle partecipazioni alla data del 1 gennaio 2003, il contribuente che aveva proceduto alla rivalutazione alla data del 1 gennaio 2002 ed intendeva procedere ad una nuova perizia, poteva non versare eventuali rate successive e chiedere il rimborso di quanto già versato come prima rata o come pagamento integrale dell'imposta sostitutiva;
- nell'ipotesi in cui il de cuius, possessore delle partecipazioni alla data indicata dalle diverse disposizioni normative, avesse provveduto a conferire mandato con rappresentanza per il compimento di tutti gli atti necessari per la rideterminazione del costo delle partecipazioni, l'espletamento dell'incarico ed il conseguente versamento dell'imposta sostitutiva dopo il decesso produce effetto anche ai fini fiscali a favore degli eredi;
- in considerazione del fatto che ai fini della rideterminazione del costo delle partecipazioni era possibile rideterminare anche il valore della nuda proprietà o dell'usufrutto, la circolare dell'Agenzia delle entrate chiarisce che il consolidamento del diritto di usufrutto non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà. Quindi, se il consolidamento si verifica dopo il 1 gennaio 2002 ovvero il 1 gennaio 2003 ovvero dopo il 1 luglio 2003, potrà formare oggetto di rivalutazione la sola nuda proprietà

**Circolare n. 35  
del 4/8/2004**

L'ultimo documento di prassi dell'agenzia delle entrate ribadisce:

- il nuovo valore della partecipazione come rideterminato non può essere assunto ai fini della determinazione dei redditi di capitale e l'imposta sostitutiva versata non può essere restituita. È questo un aspetto importante alla luce della riforma Ires. Infatti, nell'ipotesi in cui il socio dovesse decidere di esercitare il recesso e viene liquidato dalla società, l'amministrazione finanziaria con la circolare n. 26 del 2004 ha chiarito che l'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituisce reddito di capitale e, dunque, a questi fini, il costo della partecipazione rideterminato non può essere utilizzato. Potrebbe essere invece utilizzato se il socio cedesse agli altri soci la propria partecipazione in quanto in questi casi si determina capital gain;
- il versamento dell'imposta sostitutiva oltre il termine non consente di rendere operante la rideterminazione effettuata ma il pagamento tardivo delle rate successive alla prima è suscettibile di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs 472/97. Nel caso in cui non si attivi il ravvedimento operoso sarà l'amministrazione finanziaria a procedere alla iscrizione a ruolo delle somme dovute;
- nell'ipotesi di partecipazioni ricevute in donazione, si deve tenere conto delle disposizioni anti elusive di cui all'articolo 16 della legge 383 del 2001