



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 06/11/2002 n. 81

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

Sintesi:

La circolare fornisce alcuni chiarimenti in materia di rideterminazione del valore d'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, alla luce delle disposizioni contenute negli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002).

Sono forniti di seguito delucidazioni in merito alla possibilità di applicare la procedura di rivalutazione dei terreni edificabili e di quelli a destinazione agricola in particolari ipotesi:

- 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.

Testo:

INDICE

- 1 Premessa
- 2 RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DI ACQUISTO DI TERRENI EDIFICABILI E A DESTINAZIONE AGRICOLA
 - 2.1 Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto
 - 2.2 Terreni oggetto di provvedimenti di espropriazione
 - 2.3 Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili
 - 2.4 Terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione
 - 2.5 Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva
- 3 Rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni in società non quotate
 - 3.1 Ambito applicativo
 - 3.2 Perizia giurata di stima
 - 3.3 Rideterminazione parziale del valore della partecipazione
 - 3.4 Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva

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, e' 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.

Riferimenti normativi

Interventi interpretativi

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 decreto-legge 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 modalita' 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 e' 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 possibilita' 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 modalita' di versamento dell'imposta sostitutiva nel caso in cui la rivalutazione riguardi piu' 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 facolta' di rideterminare il costo storico di acquisto dei terreni.

Come e' noto il regime giuridico della comunione attribuisce a ciascun condomino una quota ideale del diritto di proprieta' che non e' 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 comproprietari'.

Si ritiene che cio' 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 finalita' 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 e' 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 comproprietari'.

In occasione della cessione del terreno comune i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione possono cosi' calcolare la plusvalenza da essi realizzata assumendo quali termini di calcolo, da un lato, la parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietari' 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 facolta' di rivalutare le proprie quote devono, invece, determinare la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento al prezzo storico di acquisto del terreno, cosi' 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, affinche' il valore "rideterminato" possa assumere rilievo agli effetti della calcolo della plusvalenza, e' necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Tale principio, che prevede la omogeneita' del valore fiscale del terreno ai fini delle imposte dirette e delle imposte di registro ipotecarie e catastali, fa si 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 puo' rivalutare anche il solo valore della nuda proprieta', riferito alla data del 1 gennaio 2002, costituito dalla differenza tra il valore della proprieta' piena e quello del diritto reale.

Peraltro gia con circolare n. 55/E del 2002 era stato chiarito che "la norma (art. 7 l. 448 del 2001) non preclude al proprietario di procedere alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni ancorche' questi...siano gravati da un diritto di superficie alla data del primo gennaio 2002".

Analogamente la facolta' 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, puo' 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 indennita' di esproprio o le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, nonche' 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 indennita' i soggetti eroganti devono operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento, ferma restando per il contribuente la facolta' 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 modalita' di tassazione delle indennita' in questione, e' stato sollevato il problema della rivalutazione dei terreni oggetto di provvedimenti ablatori.

In proposito, si ritiene che in virtu' 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 indennita' di esproprio, ai sensi dell'articolo 11 della citata legge n. 413 del 1991. Tale disposizione, infatti, non e' 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 indennita' espropriative, basato, in primo luogo, sul prelievo diretto da parte dell'ente erogante.

La ritenuta subita sull'indennita' puo', 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'unita' 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 piu' 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 gia' stata opportunamente identificata la porzione di area edificabile. Pertanto, per limitare la rivalutazione solo a tale zona, e' 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 e' stato chiesto se tali soggetti possano determinare la plusvalenza derivante dalla vendita del cespite 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 piu' 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, nonche' 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'eredita' siano inclusi beni immobili o diritti immobiliari deve essere presentata la dichiarazione di successione, come gia' 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 e' 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 modalita' 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, sempreche' 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. la serie speciale n. 28 del 17 luglio 2002), e' 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 legittimita' costituzionale, il valore del terreno edificabile deve essere depurato, anche in questo caso, dagli effetti inflazionistici poiche' altrimenti si verificherebbe una ingiustificata disparita' di trattamento con riferimento al valore dei terreni edificabili acquistati a titolo oneroso, per i quali il legislatore gia' dispone, con il medesimo articolo 82, comma 2, del TUIR, la rivalutazione in base agli indici ISTAT.

2.5 Modalita' 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, e' 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 puo' essere rateizzato in un numero massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 novembre 2002. Pertanto, l'imposta puo' 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 piu' parti e' stata rappresentata la difficolta' 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 pluralita' di aree o terreni.

Al riguardo, si precisa che l'imposta complessivamente dovuta puo' essere corrisposta anche attraverso un versamento cumulativo; in tal caso, e' 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, cosi' come risultante dalla relativa perizia giurata di stima. Tanto consentira' all'Agenzia di abbinare i versamenti a ciascun bene oggetto di rivalutazione e quindi di riconoscere l'agevolazione con esclusivo riguardo alle plusvalenze originarie da beni per i quali sia stata effettivamente assolta l'imposta sostitutiva.

3 Rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni in societa' non quotate.

L'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 consente ai contribuenti che detengono titoli, quote o diritti, che non siano negoziati nei mercati regolamentati, di rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1 gennaio 2002.

In particolare, la disposizione in commento prevede che, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR, per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002, puo' essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto,

il valore degli stessi a tale data.

Quest'ultimo valore e' determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della societa' (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione, risultante da apposita perizia giurata di stima.

3.1 Ambito applicativo

Con la circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 e' stato precisato che possono avvalersi della norma in esame i soggetti che, al 1 gennaio 2002, risultino titolari di partecipazioni non quotate anche se, successivamente a tale data, sia stata deliberata l'ammissione alla quotazione delle partecipazioni.

Si tratta in sostanza di quei contribuenti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi di natura finanziaria e, quindi:

- le persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attivita' commerciali;
- le societa' semplici e le societa' ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;
- gli enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR;
- i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in societa' residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della norma e' stato, inoltre, chiarito 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. In tal caso, pertanto, non sono applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 82, comma 5, del TUIR.

3.2 Perizia giurata di stima

Ai fini dell'applicazione della normativa in esame, il valore dei titoli, delle quote o dei diritti alla data del 1 gennaio 2002, deve essere determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto risultante da una apposita perizia giurata di stima.

Come specificato dall'articolo 5, comma 1, della legge n. 448 del 2001, detta perizia deve essere redatta, con le responsabilita' sancite dall'articolo 64 del codice di procedura civile, esclusivamente da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonche' nell'elenco dei revisori contabili. La relazione giurata di stima deve essere riferita all'intero patrimonio sociale.

In proposito, 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.

Si ricorda, altresì, 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.

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 e' 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, puo' essere effettuata anche entro il termine del 30 novembre 2002, e, quindi, in tempo utile per il pagamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi.

3.3 Rideterminazione parziale del valore della partecipazione

In caso di possesso di una partecipazione qualificata, e' consentito rideterminarne il valore anche limitatamente alla quota parte

rappresentativa di una partecipazione non qualificata. Tuttavia, in tal caso, l'imposta sostitutiva e' comunque dovuta nella misura del 4 per cento, in quanto la disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 5 commisura l'imposta non gia' all'entita' della partecipazione della quale si intende adeguare il costo di acquisto, ma all'entita' dell'intera partecipazione posseduta dal contribuente alla data del 1 gennaio 2002.

Al riguardo, e' stato gia' chiarito che, nel caso in cui il contribuente si avvalga del regime impositivo di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), qualora i titoli, le quote o i diritti siano stati acquistati in epoche diverse, per individuare quelli per i quali e' stato rideterminato il costo o il valore di acquisto si devono considerare valorizzati i titoli, le quote o i diritti acquisiti per ultimi.

La partecipazione sulla quale e' dovuta l'imposta sostitutiva del 2 o 4 per cento si considera acquisita il 1 gennaio 2002. Pertanto, nell'ipotesi in cui in data successiva non siano state acquisite altre partecipazioni, in caso di cessione si considera ceduta per prima la partecipazione il cui costo e' stato rivalutato, sempreche' il contribuente non abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria per il tramite di un intermediario abilitato.

E' opportuno, inoltre, ricordare che, sulla base di quanto stabilito dal comma 6 dell'articolo 5, della legge n. 448 del 2001, l'assunzione del valore "rideterminato" - in luogo del costo o valore di acquisto - non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 del TUIR. Pertanto, in occasione delle successive cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non puo' dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

A tal fine, gli intermediari in sede di applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi degli articoli 6 e 7 del D.Lgs. n. 461 del 1997 devono tenere distinta evidenza della quota della partecipazione per la quale e' stata effettuata la rideterminazione del valore di acquisto. Conseguentemente, i successivi acquisti di partecipazioni appartenenti alla medesima categoria omogenea rilevano ai fini della determinazione del costo della quota della partecipazione il cui valore non e' stato rideterminato.

3. 4 Modalita' di determinazione dell'imposta sostitutiva

Per poter assumere il valore delle partecipazioni alla data del 1 gennaio 2002, il contribuente e' tenuto al pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 o del 2 per cento del predetto valore, a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.

Il valore "rideterminato" e' utilizzato per determinare le plusvalenze realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e di partecipazioni non qualificate, sempreche' sia stata corrisposta l'imposta sostitutiva dovuta, rispettivamente, nella misura del 4 o del 2 per cento, entro il termine ultimo previsto dalla norma.

Anche con riferimento a tale adempimento, l'articolo 4, comma 3, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209 ha prorogato al 30 novembre 2002 (ossia, 2 dicembre 2002) il termine del 30 settembre 2002, originariamente previsto per il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, con la risoluzione n. 31/E del 31 gennaio 2002 e' stato precisato che il versamento dell'imposta del 2 o del 4 per cento deve essere effettuato utilizzando il modello F24, con l'indicazione del codice tributo 1808, secondo le disposizioni contenute nel Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Si sottolinea che il versamento dell'imposta sostitutiva puo' essere rateizzato, secondo le modalita' gia' illustrate al precedente paragrafo 2.5.

Anche con riferimento alla rideterminazione del valore delle partecipazioni si pone la necessita', a fini di controllo, di ricollegare i versamenti eseguiti con il valore attribuito a ciascuna partecipazione.

Al riguardo, si precisa che, analogamente a quanto chiarito riguardo ai terreni, l'imposta complessivamente dovuta puo' essere corrisposta anche attraverso un versamento cumulativo.

In tal caso, e' comunque necessario che il versamento in tal modo effettuato sia riconducibile a ciascun valore delle partecipazioni, quote o diritti determinato in base alle relative perizie giurate di stima.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 tramite un intermediario abilitato (regime amministrato o gestito), quest'ultimo tiene conto del nuovo valore in luogo del costo di acquisto, a condizione che il contribuente abbia preventivamente fornito allo stesso 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.

In caso, invece, di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria da parte del contribuente ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (regime dichiarativo), il valore assunto a riferimento per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 2 o 4 per cento, nonché i dati relativi ai versamenti dell'imposta, devono essere indicati dal contribuente nella dichiarazione dei redditi.

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'articolo 10 del citato D.Lgs. n. 461 del 1997.