

OGGETTO: *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Rideterminazione del costo o valore di acquisto di terreni
Articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Le istanti sono comproprietarie di alcuni terreni con destinazione agricola censiti al Foglio 27 del Catasto Terreni del Comune *Alfa*, mappali 151 e 152, ricevuti in donazione nel 1996 ed aventi una superficie complessiva di 21.078 mq.

Nel 2004, tali terreni sono stati oggetto di rivalutazione (di seguito, "prima rivalutazione") ai sensi dell'articolo 7 della legge n. 448 del 2001, per effetto della quale agli stessi è stato attribuito, alla data del 1° luglio 2003, un valore complessivo di euro 1.791.630,00, corrispondente a 85 euro al mq.

Le istanti dichiarano di aver rateizzato e regolarmente versato l'imposta sostitutiva dovuta, pari ad euro 71.665,20.

In data 1° luglio 2013, le istanti – insieme agli altri proprietari dei terreni censiti al foglio 27 – hanno costituito – senza trasferire la proprietà dei terreni che saranno oggetto della futura lottizzazione - il "Consorzio *Beta*", allo scopo di richiedere al Comune *Alfa* l'inserimento dei terreni nel successivo strumento urbanistico a fini edificatori.

In data 13 dicembre 2013, il Consorzio ha presentato un progetto di piano di lottizzazione, successivamente adottato dalla Giunta Comunale e, nel 2016, è stata sottoscritta la convenzione con il Comune per l'esecuzione del piano, alla quale hanno aderito anche le istanti.

Con l'adesione alla convenzione, i proprietari dei terreni, oggetto della lottizzazione, hanno provveduto anche alla redistribuzione delle aree al fine di consentire a ciascuno di essi lo sfruttamento della superficie utile lorda, loro spettante.

In particolare, a seguito di tale redistribuzione le istanti risultano proprietarie delle particelle 790 (derivante dal frazionamento della particella 741 già ex 151), 797 (ricevuta *ex novo* dagli altri consorziati) e 794 (derivante dal frazionamento della particella 741 già ex 151), destinata a strade.

Le due particelle 790 e 797, rispettivamente di mq. 611 e 510, costituiscono il Lotto 1, nell'ambito del piano di lottizzazione approvato.

La circostanza che tale lotto gli sia stato attribuito in sede di redistribuzione delle aree, a seguito della lottizzazione della particella 151, di mq 6333, dimostra – secondo le istanti - come lo stesso sia “*espressione della capacità edificatoria degli iniziali 6333 mq rappresentati dalla particella 151*”.

Ciò premesso, le istanti intendono procedere ad una nuova rivalutazione al “ribasso” (di seguito, “*seconda rivalutazione*”) delle particelle 790 e 797, considerato che “*il loro prezzo di cessione risulterà inferiore al valore (ndr attribuito, in sede di prima rivalutazione, alla particella 151) e che “l’acquirente non è disponibile ad assolvere le imposte d’atto sul maggior valore di perizia in luogo del corrispettivo”, come previsto “dalla circolare n. 1 del 15 febbraio 2013, par. 4.1”.*

Tanto premesso, vengono richiesti chiarimenti in ordine al corretto comportamento da seguire in caso di nuova rivalutazione al ribasso delle suddette particelle.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che sia possibile procedere alla rideterminazione del costo fiscale delle particelle 790 e 797 sulla base del nuovo minor valore, scomputando dall'imposta sostitutiva dovuta sulla base della nuova perizia,

quella già versata in relazione agli iniziali mq 6333, di cui il Lotto 1 esprime la relativa capacità edificatoria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come 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 termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta sostitutiva è stato più volte modificato con disposizioni successive che hanno variato la data cui fare riferimento per il possesso dei beni ed i termini per l'effettuazione dei necessari adempimenti quale, da ultimo, quelle contenute nell'articolo 1, comma 1053 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019) attraverso la quale è stata prorogata la possibilità di rideterminazione di tali valori alla data del 1° gennaio 2019, mediante la redazione di perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati da effettuare entro la data del 30 giugno 2019 (cfr., da ultimo, Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019).

La procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante dalla perizia ed il suddetto costo di acquisto diviene utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis), del TUIR.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 7, comma 2 del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, prevede che *“i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni 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 (...)".

Con alcuni documenti di prassi è stato successivamente chiarito che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può nuovamente rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni nell'ipotesi in cui abbia già in precedenza usufruito di analoghe disposizioni agevolative, anche nel caso in cui l'ultima perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente (cfr. Circolari n. 47/E del 24/10/2011 e n. 20/E del 18/05/2016, paragrafo 11).

In tale ipotesi, il contribuente può scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'importo di quella eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni, ferma restando, in alternativa allo scomputo dell'imposta già versata, la possibilità per il contribuente di presentare istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva in precedenza pagata, ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

Nel caso di specie, la questione interpretativa posta riguarda la possibilità di procedere ad una seconda rivalutazione, al ribasso, di alcune aree (costituite dalle particelle 790 e 797), di cui:

- una parte (quella corrispondente alla particella 790) riconducibile al terreno agricolo oggetto nel 2004 della *“prima rivalutazione”*;
- un'altra parte (quella rappresentata dalla particella 797), acquisita *ex novo* dalle istanti a seguito della redistribuzione delle aree avvenuta tra i proprietari dei terreni compresi nella convenzione di lottizzazione stipulata col Comune *Alfa*.

Al riguardo, è utile ricordare che con la Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, par. 2.2 era stata riconosciuta – in presenza di aree, ricomprese nella medesima particella ma caratterizzate da differenti destinazioni urbanistiche – la possibilità di procedere alla rivalutazione solo di una parte delle stesse (in particolare, delle aree dichiarate edificabili), a condizione che *“nella perizia giurata il terreno stimato sia individuato con esattezza in modo che sia*

facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata ed il valore indicato nella perizia (...).

Pertanto, non costituisce elemento ostativo alla possibilità di procedere ad una successiva rideterminazione la circostanza che quest'ultima interesserà solo una parte del terreno oggetto della precedente rivalutazione.

Per quanto riguarda, invece, la particella 797 si ritiene che anche quest'ultima possa essere oggetto della “seconda rivalutazione”, in quanto – ancorché la stessa sia stata acquisita *ex novo* dalle Istanti – è indubbio che tale acquisizione sia avvenuta quale conseguenza delle redistribuzione di aree interessate dalla lottizzazione, nella quale – come dichiarato dalle istanti – risulta ricompresa l'area, identificata dalla particella 151, oggetto della prima rivalutazione.

Del resto, come da ultimo chiarito nella risoluzione n. 1/E dell'11 gennaio 2019, “*gli atti di redistribuzione fondiaria tra colottizzanti sono stipulati al fine di eliminare gli effetti distorsivi che derivano dalla convenzione di lottizzazione (...)*” sicché “*il negozio di redistribuzione (...) svolge una funzione meramente ripartitoria/distributiva e non una tipica funziona di scambio negoziale*”.

Alla luce di tali considerazioni, può convenirsi con l'affermazione dell'istante secondo la quale “*le due particelle 790 e 797, rispettivamente di mq 611 e 510 (...) sono espressione della capacità edificatoria degli iniziali 6.333 mq rappresentati dalla particella 151*”.

In conclusione, a condizione che dalla nuova perizia risulti che le particelle 790 e 797 siano effettivamente riconducibili al terreno (identificato dalla particella 151), oggetto della “*prima rivalutazione*” e interessato dal piano di lottizzazione, si ritiene che l'istante possa scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta sulla “*seconda rivalutazione*” quella già pagata in precedenza nei limiti della parte di essa riferita all'estensione del terreno oggetto di lottizzazione (identificato dalla particella 151 di mq 6333).

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente