

*La rivalutazione
dei terreni
e delle aree edificabili*

a cura di
Patrizio

Sostituita dalla Guida Operativa n. 3/2014

Le guide operative di *exLege*

*La rivalutazione
dei terreni
e delle aree edificabili*

*a cura di
Patrizia Clementi*

Fonti normative:

D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (conv L. 12.7.2011, n. 106), art. 7, c. 1, lett. t) e c. 2, lett. dd), dd-bis), ee), ff), gg)
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), artt. 9, 67, 68
Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002
Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002
Circolare n. 27/E del 9 maggio 2003
Circolare n. 35/E del 4 agosto 2004
Circolare n. 16/E del 22 aprile 2005
Circolare n. 10/E del 13 marzo 2006
Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 (parr. 7.1 e 7.2)
Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002 (par. 12)
Risoluzione n. 77/020 del 12 gennaio 1993
Risoluzione n. 144/E del 10 aprile 2008
Risoluzione n. 210/E del 22 maggio 2008
Risoluzione n. 379/E del 10 ottobre 2008
Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008
Risoluzione n. 23/E del 28 gennaio 2009

La vendita di un terreno da parte della parrocchia o un altro ente non commerciale costituisce spesso, come si precisa meglio di seguito, il presupposto per l'assoggettamento a tassazione della cosiddetta plusvalenza immobiliare costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore iniziale del bene fiscalmente riconosciuto. La plusvalenza costituisce un reddito diverso da dichiarare ai fini IRES nel modello Unico ENC, utilizzando il Quadro RL.

L'ammontare della plusvalenza può essere ridotto o annullato *rivalutando il bene*, cioè sostituendo il valore iniziale del terreno con il *valore di mercato attuale*. Questa operazione viene anche definita *affrancamento della plusvalenza*.

**L'istituto
della
rivalutazione
dei terreni
(o affrancamento
delle plusvalenze)**

La rivalutazione può essere effettuata solo se previsto da una specifica legge; nel corso degli ultimi dieci anni la rivalutazione è stata riproposta già undici volte con le medesime modalità e agli stessi

**La norma
che consente
la rivalutazione**

costi: il contribuente che intende utilizzare questo strumento deve definire il valore di mercato del terreno e versare un'imposta sostitutiva pari al 4% del valore stesso.

La dodicesima versione della norma che consente la rivalutazione viene proposta dal cosiddetto Decreto Sviluppo, il D.L. 70/2011 (conv. L. 106/2011), art. 7, c. 1, lett. t) e c. 2, lett. dd), dd-bis), ee), ff), gg); rispetto alle precedenti si segnala, come si precisa meglio di seguito, per una *significativa differenza in relazione alla modalità di rivalutazione di terreni che già sono stati rivalutati negli anni scorsi*: sarà ora possibile detrarre dalla nuova imposta quella già pagata senza più essere costretti ad effettuare un ulteriore versamento per l'intero importo e richiedere il rimborso dell'imposta già corrisposta.

Il decreto, inoltre, prende in considerazione anche le nuove rivalutazioni già effettuate negli anni scorsi stabilendo i criteri per la decorrenza del termine di decadenza per la richiesta di rimborso e riprendo, per dodici mesi, i termini già scaduti.

Restano valide, ad eccezione delle parti che illustrano le modalità di versamento nei casi di affrancamento di terreni già rivalutati, le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate emanate in riferimento alle precedenti versioni del provvedimento (v. sopra tra le "fonti normative").

Il regime ordinario delle plusvalenze

Prima di analizzare le norme che disciplinano l'affrancamento occorre esaminare la disciplina delle plusvalenze immobiliari di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR; il primo identifica le fattispecie imponibili, il secondo disciplina la determinazione dei costi deducibili dal prezzo di vendita.

Le fattispecie imponibili

Sono assoggettate a tassazione le plusvalenze realizzate dalla vendita di terreni e aree edificabili posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale:

- di terreni che sono stati oggetto di lottizzazione da parte dell'ente;
- di aree edificabili, tenendo conto che – come

- stabilito dall'articolo 36, comma 2, del decreto legge 223/2006 – il terreno si considera edificabile a seguito dell'adozione dello strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi;
- di terreni agricoli acquisiti da meno di cinque anni, tenendo conto che, in caso di immobili ricevuti in donazione, il periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

La cessione e la costituzione di diritti reali

La plusvalenza si realizza anche nel caso in cui la fattispecie imponibile sopra descritta si verifica con riferimento alla cessione o costituzione di un diritto reale.

Infatti, l'articolo 9, comma 5 del TUIR dispone che *«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 e per i conferimenti in società»*.

Sull'argomento si vedano la risoluzione 12 gennaio 1993, n. 77/020, in base alla quale può ritenersi che *la cessione definitiva del diritto di usufrutto e la costituzione di servitù prediali* rappresentino atti suscettibili di generare plusvalenze imponibili ex art. 67, comma 1, lett. a) e b) del TUIR e la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E, in relazione al realizzo di plusvalenze ex art. 67, comma 1, lett. b) per effetto *della costituzione di una servitù prediale a tempo determinato* su un fondo agricolo posseduto da meno di 5 anni.

Analogo trattamento è riservato all'ipotesi della rinuncia di servitù non *aedificandi*; anche nella rinuncia verso corrispettivo, a un diritto di servitù, che impedisce di costruire sul fondo confinante, trova applicazione l'articolo 9, comma 5 del TUIR. In questi casi, come precisato dalla risoluzione 22 maggio 2008, n. 210/E, il corrispettivo della rinuncia *«va ricondotto all'art. 67, lett. b) del T.U.I.R., concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione»*. La

fattispecie sarà quindi oggetto di tassazione indipendentemente dalla provenienza del bene e dalla durata del suo possesso.

Il costo fiscalmente riconosciuto

Il costo deducibile fiscalmente riconosciuto è diversamente stabilito, a seconda della tipologia di immobile alienato e della modalità di acquisto da parte dell'ente; in particolare:

a) nell'ipotesi di lottizzazione di terreni:

- se il terreno è stato *acquisito a titolo oneroso* viene assunto come costo il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente il bene;
- se il terreno è stato *acquisito a titolo oneroso oltre 5 anni* prima dell'inizio della lottizzazione, viene assunto come costo il valore normale del terreno al 5° anno anteriore;
- se il terreno è *stato acquisito a titolo gratuito* (per successione o donazione), viene assunto come costo il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione;

b) nell'ipotesi di terreni agricoli e aree edificabili:

- se il bene è stato *acquistato a titolo oneroso*, viene assunto come costo il prezzo pagato, aumentato delle spese inerenti e rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
- se il bene è stato acquisito per *donazione* si assume come prezzo quello sostenuto dal donante rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
- se il terreno è stato *acquisito per eredità o legato*, il costo di acquisto va determinato facendo riferimento al valore dichiarato nella denuncia di successione, aumentato delle spese inerenti e dell'imposta di successione, rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Come abbiamo già visto, con l'affrancamento dei terreni è possibile assumere, in luogo del costo determinato come sopra, il valore di mercato dei

terreni, cioè un importo molto più vicino al prezzo di vendita, con la conseguenza di una plusvalenza tassabile decisamente minore in molti casi.

Il nuovo affrancamento

La possibilità nuovamente offerta di affrancare la plusvalenza dei terreni agricoli e delle aree edificabili attraverso la loro rivalutazione riguarda i terreni *posseduti alla data del 1° luglio 2011* e può essere utilizzata *entro il 30 giugno 2012*. Il valore attribuito ai terreni sarà quello di mercato, alla data del *1° luglio 2011*, risultante da perizia giurata redatta entro il 30 giugno 2012.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 22 aprile 2005, n. 16/E, ha precisato che gli immobili devono ancora risultare in possesso del contribuente alla data in cui viene asseverata la perizia di stima; infatti, ai sensi dell'articolo 5 della legge 448/2001, il valore indicato dal perito costituisce valore minimo di riferimento ai fini delle imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale) e, in quanto tale, deve essere indicato nell'atto di trasferimento.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito che il valore determinato dalla perizia potrà essere assunto come valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze, ma soltanto per quelle realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima, fermo restando il termine fissato per la scadenza del pagamento dell'imposta sostitutiva; pertanto la vendita dovrà avvenire dopo l'asseverazione della perizia, anche se non necessariamente prima del pagamento dell'imposta sostitutiva purché versata entro il termine prescritto (Cf Circ. 1.2.2002, n. 15).

I terreni che possono essere affrancati

L'affrancamento riguarda anche gli enti non commerciali, ma limitatamente ai terreni posseduti al di fuori dell'ambito imprenditoriale; si tratta degli immobili posseduti nella "sfera istituzionale" con esclusione, quindi, di quelli inerenti l'attività commerciale eventualmente esercitata. L'interesse a rivalutare il loro valore è circoscritta alle ipotesi che costituiscono presupposto per la realizzazio-

ne di plusvalenze immobiliari.

Sono quindi interessati all'agevolazione, in caso di futura alienazione a titolo oneroso, i terreni di seguito indicati.

Terreni agricoli

I terreni a destinazione agricola o comunque non edificatoria, ma solo se alienati entro cinque anni dal loro acquisto a titolo oneroso o, se ricevuti in donazione, entro cinque anni dall'acquisto da parte del donante.

Aree edificabili

I terreni per i quali gli strumenti urbanistici generali adottati dal comune indicano una destinazione edificatoria. Si tenga presente che in forza di una norma di interpretazione autentica il terreno si considera edificabile a seguito dell'adozione da parte del comune dello strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'approvazione da parte della regione e dall'adozione degli strumenti attuativi (cf art. 36, c. 2, D.L. 4 luglio 2006, conv. L. 4.8.2006, n. 248).

Contrapposte alle ipotesi di ampliamento del concetto di area edificabile sono quelle di aree contraddistinte da vincoli di *inedificabilità*. Il tema è stato affrontato dalla giurisprudenza secondo il cui consolidato un orientamento *«ove la zona sia stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche e altro), la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte le forme di trasformazione del suolo che siano riconducibili alla nozione tecnica di edificazione»* (Cass. Sent. 13917/2007). Con particolare riferimento agli azionamenti verde pubblico attrezzato, sia pure ai fini di determinare l'indennità di esproprio, la Cassazione afferma che tale destinazione *«è preclusiva ai privati di forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione (Cassazione, sentenze 24585/2006, 7258/2001 e 2272/1999) e le trasformazioni, se previste, sono concepite solo al fine di assicurare la fruizione pubblica degli spazi»* (Cass. Sent. 11741/2006).

Anche l'Amministrazione finanziaria, in riferimento

all'ICI, precisa che «non possono essere considerate fabbricabili quelle aree che risultano essere assoggettate dagli strumenti urbanistici a vincolo di inedificabilità» (Ris. 17.10.1997, n. 209/E).

Le stesse conclusioni valgono anche con riferimento alle imposte sui redditi, come dimostra la Risoluzione 2 dicembre 2008, n. 460/E, riguardante la cessione di un suolo ritenuto edificabile dal piano urbanistico comunale, ma con sopravvenuto vincolo assoluto di inedificabilità dettato dallo strumento paesaggistico regionale. Il documento di prassi afferma che «la natura edificatoria dei terreni deve essere riscontrata sulla base della normativa regionale posto che la stessa, secondo quanto previsto dal richiamato art. 4 delle norme tecniche di attuazione, è immediatamente cogente per i Comuni anche se non è stata formalmente recepita nell'ambito degli strumenti urbanistici.

Pertanto, qualora in base a tale normativa venga riconosciuto che le aree non sono edificabili e che, in particolare, non ricorre la fattispecie prevista dall'art. 15 circa la possibilità di proseguire gli interventi di lottizzazione e/o di realizzazione delle opere edili già approvati dal Comune alla data di emanazione del nuovo Piano Particolareggiato Regionale, la relativa cessione non genera plusvalenza».

Terreni espropriati e assimilati

I terreni di cui all'articolo 11, comma 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 espropriati, ceduti volontariamente nel corso di procedimenti espropriativi oppure oggetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d'urgenza divenute illegittime (si tratta dei terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al D.M. 2.4.1968, n. 1444, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18.4.1962, n. 167).

La Circolare 81/E/2001 ha esplicitamente indicato questa tipologia di terreni tra quelli per i quali si può rivalutare il valore ai fini fiscali. L'Agenzia delle entrate ricorda che su tali indennità i soggetti eroganti sono tenuti ad operare una ritenuta a titolo

di imposta nella misura del 20%, con facoltà per il contribuente di optare per la tassazione secondo le regole ordinarie dell'articolo 67 TUIR in sede di dichiarazione annuale dei redditi; in questo caso la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto. Il chiarimento circa l'applicabilità delle disposizioni sull'affrancazione si è reso necessario data la particolare modalità di tassazione delle indennità in questione; l'inclusione di questi terreni tra quelli rientranti nell'ambito delle disposizioni sulla rivalutazione si fonda sul presupposto che l'articolo 11 della legge 413 del 1991 contiene un espresso rinvio all'articolo 67 del TUIR. Considerato che il soggetto erogante resta comunque obbligato ad effettuare la ritenuta del 20% anche in caso di rivalutazione, il contribuente ne recupererà l'ammontare indicandola nella dichiarazione annuale dei redditi per scomputarla dall'imposta dovuta o chiederla a rimborso. Perché l'affrancamento possa essere utilizzato è ovviamente necessario che le indennità ricevute siano assoggettate alla tassazione ordinaria.

Terreni oggetto di lottizzazione

I terreni lottizzati o oggetto di opere intese a renderli edificabili da parte del contribuente, suscettibili di generare plusvalenze rilevanti ex articolo 67, comma 1, lettera a) al momento della loro vendita, anche parziale.

L'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 24 luglio 2008, n. 319/E afferma che per configurare lottizzato un terreno è sufficiente il completamento della procedura amministrativa culminante nell'approvazione del piano di lottizzazione e nella stipula della relativa convenzione tra il comune e i possessori dei terreni ricadenti nel piano, a prescindere dalla realizzazione delle opere di urbanizzazione.

Tale interpretazione è condivisa anche dalla giurisprudenza; si veda, in particolare la Sentenza della Corte di Cassazione del 14 dicembre 2007, n. 26275 nella quale i Supremi Giudici affermano che *«la lottizzazione di un'area a scopo edilizio si completa e diviene perfetta con la stipulazione di apposita convenzione, in quanto l'autorizzazione alla lottizzazione deve considerarsi subordinata a tale*

stipulazione. È quanto afferma, con orientamento consolidato, la giurisprudenza del Consiglio di Stato. La convenzione è condizione sospensiva di efficacia del provvedimento di autorizzazione: condizione operante ex lege, indipendentemente dalla apposizione di una riserva in questo senso nel testo del provvedimento, con la conseguenza che il provvedimento di approvazione del piano di lottizzazione da parte del Comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione non sia intervenuta (Sez. 4[^], 11 aprile 1978, n. 284; Sez. 4[^], 3 febbraio 1981, n. 129; Sez. 5[^], 27 dicembre 1988, n. 863 Sez. 5[^], 1 febbraio 1989, n. 82; Sez. 5[^], 21 ottobre 1991, n. 1230)».

Fabbricati rientranti nei Piani di recupero

Potrebbero essere assimilati alle aree edificabili anche i *fabbricati che ricadono in un Piano di recupero* (da cui discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti) *qualora gli strumenti urbanistici ne prevedano la demolizione*; infatti, secondo l'Amministrazione finanziaria in tal caso l'oggetto della compravendita non sono i fabbricati, «*ma l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione*» (Ris. 395/E/2008).

Fabbricati non ultimati

Anche l'alienazione di fabbricati non ancora ultimati o in corso di costruzione potrebbe essere considerata cessione di area edificabile; è quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione 23/E del 28 gennaio 2009 secondo la quale per individuare l'oggetto della cessione occorre riferirsi al criterio indicato dall'articolo 2645, comma 6 del codice civile. Tale disposizione individua il momento genetico del fabbricato nel completamento del rustico, cioè nel fabbricato allo stato grezzo, comprensivo dei tamponamenti esterni (muri perimetrali), di quelli divisorii tra le varie unità immobiliari e della copertura (tetto o lastrico solare).

Terreni già rivalutati

Possono essere rivalutati anche i terreni che sono stati oggetto delle "precedenti versioni" della riva-

lutazione di cui sono stati riaperti i termini; la nuova rivalutazione potrà essere effettuata sia nel caso in cui il valore del terreno precedentemente affrancato sia *aumentato*, ma anche nel caso in cui sia *diminuito*. Tale ipotesi, come si vedrà più oltre, comporta particolari conseguenze.

Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto

La Circolare 81/E/2001 affronta il caso dei terreni posseduti in comunione *pro indiviso* nell'ipotesi che solo uno o alcuni dei comproprietari intendessero effettuare la rivalutazione; l'Agenzia delle entrate ritiene possibile la rivalutazione parziale e offre le indicazioni pratiche di comportamento: per determinare la quota di terreno da affrancare, il condomino intenzionato ad effettuare la rivalutazione dovrà valutare mediante perizia giurata di stima il valore dell'intera area alla data del 1° luglio 2011 e quindi assoggettare all'imposta sostitutiva la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà; il versamento dell'imposta deve essere versato distintamente da ciascun comproprietario interessato all'agevolazione, per la relativa quota di spettanza. Al momento della cessione, i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione calcoleranno la plusvalenza ad essi attribuibile contrapponendo alla parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà il valore di tale quota come definita in sede di affrancamento (aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico). Gli altri condomini, invece, determineranno la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento agli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 TUIR.

Analogamente la rivalutazione viene ammessa dall'Agenzia delle entrate in caso di coesistenza di più diritti reali sul medesimo terreno riferibili a soggetti diversi (ad es. usufruttuario e nudo proprietario); ciascuno di essi ha diritto ad avvalersi della facoltà di rivalutare con riferimento al proprio diritto, a prescindere dalla scelta operata dal titolare di altro diritto reale sul medesimo immobile. Ai fini dell'individuazione del valore del diritto di usufrutto e, per differenza, della nuda proprietà, oc-

corre adottare i criteri indicati dall'articolo 48 del D.P.R. 131/1986 applicando, nei casi di usufrutto a vita, i coefficienti riportati nel prospetto allegato al decreto (Cf Circ 9.5.2003, n. 27/E, par. 2.2.).

Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili

Altra situazione abbastanza comune in relazione alla quale erano state evidenziate incertezze interpretative risolte dall'Agenzia delle entrate con la Circolare 81/E/2001 è il caso di un'unica particella catastale per la quale gli strumenti urbanistici prevedono destinazioni differenti, dichiarando edificabile solo una porzione della stessa. Dato che in tali ipotesi il contribuente è normalmente interessato ad operare la rivalutazione limitatamente alla parte dichiarata edificabile, il dubbio riguardava l'obbligo di provvedere al frazionamento dell'area in corrispondenza delle diverse destinazioni urbanistiche attribuite prima di operare la rivalutazione oppure se fosse possibile frazionare il terreno in un momento successivo, presumibilmente quello della vendita della sola porzione edificabile. L'Agenzia, considerato che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa esige una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, ritiene che lo strumento urbanistico sia sufficiente ad identificare la porzione di area edificabile e che non sia quindi necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.

Gli adempimenti

Per riallineare il costo o valore fiscale storico dei terreni posseduti al valore di mercato gli enti interessati devono provvedere a due adempimenti: stimare il valore del bene e versare un'imposta sostitutiva.

La perizia

Per valutare il terreno occorre incaricare un professionista di redigere una *perizia asseverata* di stima riferita al valore del terreno alla data del 1° luglio 2011. Il soggetto incaricato della perizia deve essere scelto tra gli iscritti all'Albo degli inge-

gneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari, periti industriali con specializzazione edile ovvero tra gli iscritti al ruolo dei periti e degli esperti tenuti presso le Camere di commercio industria, artigianato e agricoltura.

La perizia, dalla quale devono risultare, oltre al valore del bene, i dati identificativi del suo estensore e il codice fiscale dell'ente proprietario dell'immobile, deve essere redatta e asseverata *entro il 30 giugno 2012*.

Il costo sostenuto per l'onorario professionale relativo alla redazione della perizia aumenta il nuovo costo fiscale del terreno e concorre pertanto a ridurre la plusvalenza conseguita tramite la cessione a titolo oneroso del terreno rivalutato.

È fatto obbligo al contribuente che abbia aderito alla facoltà di rideterminare il valore dei terreni di conservare la perizia.

Il versamento dell'imposta sostitutiva

Il secondo adempimento da rispettare per ottenere la rivalutazione del terreno è il versamento dell'*imposta sostitutiva pari al 4%* del valore del terreno risultante dalla perizia giurata. L'imposta può essere versata, a scelta del contribuente:

- in un'unica rata, entro la data del 30 giugno 2012
- in un massimo di tre rate annuali di pari importo, scadenti, rispettivamente, la prima il 30 giugno 2012; la seconda 30 giugno 2013; la terza il 30 giugno 2014.

Nel caso di versamento rateale sulle rate successive alla prima maturano gli interessi di mora, computati al tasso del 3% annuo, da corrispondere contestualmente al versamento di ciascuna rata.

Per il versamento dell'imposta deve essere utilizzato il modello F24; è possibile compensare, in tutto o in parte, l'importo dovuto a titolo di imposta sostitutiva con crediti fiscali o contributivi.

L'omesso versamento

Il riconoscimento del valore di perizia quale valore fiscale del terreno rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza è subordinato al versamento dell'imposta sostitutiva; pertanto l'omesso versamento

dell'imposta entro il termine del 30 giugno 2012, per l'intero ammontare o limitatamente alla prima rata, comporta che la plusvalenza continua ad essere computata assumendo come valore quello "storico", ancorché sia stata redatta la perizia asseverata.

Inoltre, qualora si sia optato per il pagamento rateale dell'imposta, l'omesso versamento delle rate successive alla prima comporta l'iscrizione a ruolo dei relativi importi ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. 602/1973; in questo caso, però, non è pregiudicato il perfezionamento della rivalutazione.

Pertanto per l'omissione del primo versamento entro il termine prescritto non è possibile ricorrere al ravvedimento operoso, mentre è possibile ricorrere a questo strumento per regolarizzare l'omesso versamento delle rate successive alla prima.

Gli effetti della rivalutazione

La rivalutazione opera tanto agli effetti delle imposte dirette quanto di quelle indirette.

Effetti nelle imposte dirette

Nell'ambito delle *imposte dirette* la rivalutazione consente di calcolare la plusvalenza da assoggettare a tassazione assumendo come *costo fiscale deducibile dal prezzo di vendita il valore del bene risultante dalla perizia* asseverata di stima aumentato del costo sostenuto per la redazione della perizia.

Il caso della riduzione di valore

Questa regola conosce però un'eccezione, costituita dalla possibilità che il terreno sia ceduto per un corrispettivo inferiore al valore di perizia: in questo caso gli effetti della rivalutazione sono sconosciuti e la plusvalenza torna a computarsi assumendo il costo fiscale originario, determinato in base ai criteri ordinari stabiliti dall'articolo 68 del TUIR (cf Circ. 81/E/2002). Tuttavia, nelle ipotesi di deprezzamento del terreno, il costo fiscale ridefinito, costituito dal valore di perizia aumen-

tato del costo sostenuto per la redazione della stessa, continua a rilevare in due casi: qualora si tratti di trasferimenti determinati da procedimenti di espropriazione o di cessioni di terreni edificabili già rivalutati effettuati da imprenditori agricoli; si vedano, rispettivamente, la Circolare 4.8.2004, n. 35 e la Circolare 22.4.2005, n. 16.

I successivi incrementi di valore

Sempre in tema di effetti dell'affrancamento sulle imposte dirette, va evidenziato che per il periodo successivo alla data di riferimento della perizia, il costo fiscale, costituito dal valore di perizia e dal costo della stessa, può essere incrementato dei costi inerenti eventualmente sostenuti nel periodo intercorrente tra il 1° luglio 2011 (data di riferimento della perizia) e la data di vendita.

La rivalutazione dei terreni genera conseguenze anche nell'ambito delle *imposte indirette* (di registro, ipotecaria e catastale) dovute in occasione dell'alienazione del bene: il valore indicato nella perizia di stima costituisce infatti il *valore minimo di riferimento* ai fini della tassazione del trasferimento.

Pertanto, ove il valore indicato nell'atto di alienazione fosse inferiore a quello della perizia, gli Uffici finanziari potranno riliquidare le imposte assumendo quale base imponibile il valore di perizia, con le relative conseguenze in termini di applicazione di sanzioni ed interessi. La norma ha un intento antielusivo essendo finalizzata ad assicurare coerenza nella valutazione economica dei beni, ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e ai fini delle imposte sui trasferimenti (Cf Circ 81/E/2002).

Il caso della riduzione di valore

È comunque prevista la possibilità di indicare nell'atto di trasferimento un corrispettivo inferiore al valore di perizia qualora, tra la data di riferimento di quest'ultima e quella della cessione, siano sopravvenuti eventi che hanno determinato il de-

**Effetti
nelle imposte
indirette**

prezzamento del terreno (siano essi dovuti a cause naturali, come ad esempio alluvioni o frane, oppure alla pianificazione urbanistica, come ad esempio le varianti al Piano regolatore) con la conseguente perdita o riduzione della sua attitudine edificatoria. In questi casi, per evitare di incorrere nell'accertamento, è essenziale segnalare gli eventi occorsi in sede di rogito notarile.

La rivalutazione di un terreno già rivalutato

Qualora un ente, che abbia già provveduto a rivalutare un terreno aderendo ad una delle precedenti versioni della norma ora riproposta, ritenga opportuno rideterminare nuovamente il valore del bene alla data del 1° luglio 2011, potrà usufruire della ulteriore norma agevolativa.

I motivi per procedere ad un nuovo affrancamento possono essere due: *l'aumento o la diminuzione del valore precedentemente affrancato.*

Mentre nel primo caso il motivo del nuovo affrancamento è del tutto evidente (usufruire di un valore più elevato da utilizzare come costo deducibile), per comprendere la necessità di "rivalutare al ribasso" occorre tenere conto che, come già visto sopra, nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornano applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze.

Le nuove norme sulla rivalutazione di terreni già rivalutati

Come anticipavamo all'inizio le modalità di rivalutazione di un terreno già rivalutato sono state modificate rispetto al passato.

La possibilità di detrarre l'imposta già versata

In questi casi sarà necessario determinare mediante una *nuova perizia* giurata di stima il valore del terreno e procedere al *versamento dell'imposta sostitutiva sul nuovo valore* del terreno, ma non sarà più necessario versare nuovamente per intero l'imposta sostitutiva; è ora invece previsto che *«i soggetti che si avvalgono della rideterminazione 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» (art. 7, comma 1, lett. ee).

Resta naturalmente valido il principio per il quale coloro che abbiano provveduto ad una nuova rivalutazione essendosi avvalsi, in quella precedente, della possibilità di versamento rateale dell'imposta non sono tenuti a versare le rate residue relative alla precedente rivalutazione (cf Circ. 9.5.2003, n. 27).

La modifica della decorrenza dei termini per la richiesta di rimborso

Oltre ad evitare l'odioso obbligo di versare per intero l'imposta sostitutiva relativa alla nuova rivalutazione chiedendo contemporaneamente il rimborso di quella pagata per la rivalutazione precedente, il decreto legge interviene anche sui termini di decorrenza per il diritto al rimborso; stabilisce infatti che *«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» (art. 7, comma 1, lett. ff).*

L'efficacia retroattiva dei nuovi termini per la richiesta di rimborso

Va infine segnalato con soddisfazione che il principio è stato esteso anche alle situazioni più lontane nel tempo che sarebbero rimaste escluse dalle nuove disposizioni circa la decorrenza del diritto al rimborso; esse, infatti, *«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 rim-*

borso risulta essere scaduto, la stessa può essere effettuata entro il termine di dodici mesi a decorre dalla medesima data».

Calcolo della convenienza della rivalutazione

La possibilità di affrancare la plusvalenza realizzata può rivelarsi particolarmente conveniente, anche se non si può affermare che lo sia in ogni caso. Per valutare, nella prospettiva di una futura cessione a titolo oneroso, la convenienza di rivalutare i terreni posseduti al 1° luglio 2011, occorre confrontare le imposte dovute sulla plusvalenza calcolata applicando gli ordinari criteri definiti dall'articolo 68 del TUIR con il costo dell'operazione di affrancamento, pari alla somma dell'imposta sostitutiva e del costo della perizia.

Un esempio può chiarire i termini del confronto.

Si ipotizzi di essere in procinto di cedere un terreno edificabile per un prezzo concordato di € 350.000, prezzo che corrisponde al valore di mercato, quindi sostanzialmente uguale a quello che risulterebbe dalla perizia giurata, aumentato del costo della stessa. Si ponga inoltre che il bene, acquisito quando la sua destinazione urbanistica era agricola, abbia un costo fiscalmente riconosciuto pari a € 10.000.

Calcolo del carico fiscale ai fini delle imposte sui redditi:

senza affrancamento della plusvalenza:

prezzo di cessione – costo fiscalmente riconosciuto = plusvalenza tassabile x aliquota IRES = IMPOSTA

$$350.000 - 10.000,00 = 340.000 \times 27,5\% = 93.500$$

con affrancamento della plusvalenza:

valore di perizia x 4% = IMPOSTA SOSTITUTIVA

$$350.000 \times 4\% = 14.000$$

L'imposta sostitutiva, che nell'esempio consente un risparmio fiscale notevole, resta conveniente fino a quando la tassazione IRES della plusvalenza uguaglia l'imposta sostitutiva.

Naturalmente, gli enti che hanno diritto alla riduzione dell'aliquota IRES disposta dall'art. 6 del D.P.R. 600/1973 devono effettuare il calcolo di-

mezzando l'aliquota del 27,5%. Va infatti ricordato che, purché dotati di personalità giuridica, un buon numero di enti non commerciali, gode di questa agevolazione; si tratta di:

- parrocchie, diocesi, seminari, istituti religiosi, fondazioni di culto, associazioni di fedeli e, in generale, tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli «enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione?», si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza della equiparazione prevista dall'art. 7, comma 3 dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense, (L. 25 marzo 1985, n. 121) in cui è stabilito che «agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»;
- enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

Hanno inoltre diritto all'aliquota agevolata anche le ex IPAB; l'art. 4, comma 2 del D.Lgs. 207 del 2001 dispone infatti che *«alle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'art. 6 del D.P.R. 601/1973, alle condizioni ivi previste»*.

TUTTI I PROVVEDIMENTI DI RIVALUTAZIONE

Norma	Data possesso terreni	Termine adempimenti
Art. 7, L. 448/2001	1.1.2002	30.9.2002 prorogato prima al 30.11.2002 (art. 4, c. 3, D.L. 209/2002) e poi al 16.12.2002 (D.L. 209, conv. L. 265/2002)
Art. 2, c. 2, D.L. 282/2002 (conv. L. 27/2003)	1.1.2003	16.5.2003 prorogato al 16.3.2004 (art. 39, c. 14- <i>undecies</i> , D.L. 269/2003)
Art. 6- <i>bis</i> , D.L. 355/2003 (conv. L. 47/2004)	1.7.2003	30.9.2004 prorogato al 30.6.2005 (art. 1, c. 376, L. 311/2004)
Art. 11- <i>quaterdecies</i> , c. 4, D.L. 203/2005 (conv. L. 248/2005)	1.1.2005	30.6.2006
Art. 1, c. 91, L. 244/2007	1.1.2008	30.6.2008
Art. 4, c. 9- <i>ter</i> , D.L. 97/2008 (conv. L. 129/2008)	1.1.2008	31.10.2008
Art. 2, c. 229, L. 191/2009	1.1.2010	31.10.2010
Art. 7, c. 1, lett. t), e c. 2 lett. dd), dd- <i>bis</i>), ee), ff), gg), D.L. 70/2011	1.7.2011	30.6.2012