

PLUSVALENZE
RIAPERTI I TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE
DI VALORE DI ACQUISTO DEI TERRENI
NOVITA' FAVOREVOLI PER CHI HA GIA' RIVALUTATO*

Il decreto legge 13 maggio 2011, n.70 (in G.U. del 13 maggio 2011), entrato in vigore ai sensi dell'art.12, il 14 maggio, recante "Prime disposizioni urgenti per l'economia" ha introdotto con l'art.7, comma 1, lettera t) una nuova opportunità di rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Conseguentemente al successivo comma 2, lettere ee), ff) e gg) consente la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione non negoziate nei mercati regolamentati e dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola agli effetti della determinazione della plusvalenza di cui all'art.67, comma 1, lettere a) e b) del Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n.917.

La disposizione in commento, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art.67, comma 1, lett. a) e b) succitato, consente di assumere, in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli agricoli, posseduti alla data del 1° luglio 2011, il valore ad essi attribuito a tale data mediante una perizia giurata di stima redatta entro il 30 giugno 2012, con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 per cento sull'intero valore¹.

La facoltà di rivalutare è stata ammessa con vari provvedimenti precedenti ad iniziare dalla legge 28 dicembre 2001 n.448 (art.7), e successivamente dal D.L. 24 dicembre 2002, n.282 (art.2, comma 2), convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n.27, dal D.L. 24 dicembre 2003, n.355, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n.47 (art.6bis), dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre

* Sull'argomento delle plusvalenze da cessioni immobiliari, L. Bellini "Plusvalenze da cessione di terreni edificabili e da indennità di esproprio", in Corr. Trib., 6, 1992, pagg.388 e segg.; L. Bellini "Indennità di esproprio di terreni edificabili" in Corr. Trib., 22, 1992, pagg. 1569 e segg.; L. Bellini "Cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – Commento alla Comm. Trib. di Milano – Sez. XVII – Dec. 13 gennaio 1993 in Corr. Trib., 9, 1993, pagg.589 e segg.; L. Bellini "Finanziaria 2006. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari", Studio n.60/2006/T del 21 aprile 2006 della Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, in il fisco, 31, 2006, pagg. 11300 e segg.; L. Bellini "Finanziaria 2008 – Plusvalenze– Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni", Studio n.28/2008/T del 18 gennaio 2008 della Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, in Studi e materiali del Consiglio Nazionale del Notariato, 1, 2008, pagg.189 e segg. e in fiscalitax, 3, 2008, pagg. 311 e segg.; L. Bellini "Plusvalenze da cessione di terreni provenienti da donazioni", in Corr. Trib. 36, 2009, pagg. 2984 e segg.; relativamente ai problemi nascenti dalle norme sulla rivalutazione, L. Bellini, D. Stevanato "L'imposta sostitutiva sui valori di terreni e titoli in caso di successivi affrancamenti", in Dialoghi tributari, n.1, 2009, pagg. 25 e segg.; L. Bellini "Luci ed ombre nella legge e nelle circolari sugli affrancamenti di terreni", in fiscalitax, n.9, 2009, pagg. 1174 e segg.; L. Bellini "Plusvalenza per cessione di fabbricato a seguito di consolidazione del diritto di usufrutto alla nuda proprietà", in fiscalitax, 5, 2010, pagg.705 e segg.

¹ Per un commento sulle disposizioni, anche alla luce delle varie circolari ministeriali emanate sull'argomento, L. Bellini "Finanziaria 2008 – Plusvalenze – Rideterminazione del valore di acquisto di terreni", Studio n.28/2008/T del 18 gennaio 2008 della Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato in Studi e materiali del Consiglio Nazionale del Notariato, 1, 2008, pagg. 189 e segg.

2005, n.248 (comma 4, art.11-quaterdecies), dalla legge 24 dicembre 2007, n.244 (art.1, comma 91), e dalla legge 23 dicembre 2009, n.191 (art.2, comma 229).

Utilizzo della “rivalutazione” da parte di chi ha già in precedenza “rideterminato il valore”.

Finalmente il legislatore con una norma specifica nella disposizione in esame ammette la compensazione od il rimborso per chi non abbia operato la compensazione.

Infatti, la lettera ee) del comma 2 dell'art.7 sancisce che i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione 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 di valore degli stessi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata².

La disposizione continua con la successiva lettera ff) prevedendo che nel caso in cui i soggetti interessati non effettuano la detrazione, gli stessi possono chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'art.38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n.602, precisando che 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**.

Tuttavia, è normativamente determinato un limite al rimborso: non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione di valore.

Si ritiene che la disposizione sia nel senso che non si possa ottenere il rimborso dell'imposta assolta sul maggior valore stabilito dalla precedente perizia; pertanto, non si può ottenere un rimborso di imposta maggiore di quella dovuta per l'ultima determinazione.

Il limite si spiega: è ammessa la compensazione; con la compensazione l'importo già pagato viene imputato fino al nuovo importo dovuto; se l'importo dovuto sulla seconda rivalutazione è maggiore, si verserà solo la differenza, ma se è minore non si versa nulla.

Il rimborso è solo eventuale, qualora non si sia operata la compensazione e ciò accade per le situazioni già verificatesi prima dell'entrata in vigore del decreto in esame.

Si vuole evitare che il contribuente che non intenda più trasferire l'immobile e, quindi, non abbia più interesse ad utilizzare l'opportunità della rivalutazione, con una nuova perizia che contenga una determinazione dei valori al ribasso, ottenga il rimborso dell'imposta già pagata sulla prima rivalutazione.

Ciò non è nello spirito della disposizione e nella *ratio* delle scelte fiscali del contribuente, il quale non può a suo piacimento revocare una scelta già effettuata.

² Nella norma in esame è previsto che al fine del controllo della legittimità della detrazione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, verranno individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.

La successiva lettera gg) stabilisce non solo che le disposizioni si applicano anche a versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del decreto in esame, ma, rimettendo in termini situazioni precedenti, statuisce che nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulti scaduto, la stessa può essere presentata entro il termine di dodici mesi a decorrere dalla medesima data.

Dalle norme evidenziate viene, finalmente, data un'interpretazione legislativa alle precedenti disposizioni sulla rivalutazione, dal momento che l'Amministrazione finanziaria con le sue circolari sull'argomento aveva escluso l'applicazione della compensazione ed aveva illegittimamente limitato il diritto al rimborso, facendo decorrere il termine di decadenza dal pagamento dell'imposta relativa alla prima rivalutazione.

Infatti, poiché alle successive date di riferimento il terreno già rivalutato poteva aver raggiunto nel frattempo un valore maggiore per modifiche di strumenti urbanistici o per condizioni di mercato più favorevoli, la stessa Amministrazione con la circolare n. 27/E del 9 maggio 2003, al paragrafo 1, aveva riconosciuto che il contribuente che avesse proceduto a rideterminare il valore dei terreni alla data del 1° gennaio 2002, attraverso le modalità indicate nell'art. 7 della citata legge n. 448 del 2001, avrebbe potuto usufruire delle nuove disposizioni agevolative, mediante una nuova perizia giurata di stima del valore dei terreni al 1° gennaio 2003, e procedere comunque al versamento dell'imposta sostitutiva su detto valore, nei termini e secondo le modalità indicate nell'art. 2 del decreto legge n. 282 del 2002.

La predetta circolare ammetteva il rimborso, ex articolo 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, dell'imposta sostitutiva versata per la rideterminazione del valore al 1° gennaio 2002, in base alla precedente disposizione di cui all'art. 7 della citata legge n. 448; il soggetto che si fosse avvalso della facoltà di rateizzare l'imposta dovuta, poteva non versare le rate successive e chiedere il rimborso per la prima rata.

Ciò veniva confermato dalle circolari n. 35/E del 4 agosto 2004 e n.10 del 13 marzo 2006.

Con le predette ministeriali si escludeva, quindi, la compensazione tra l'imposta dovuta determinata utilizzando l'ultima norma di rideterminazione e quella versata in occasione delle precedenti "rideterminazione di valore".

Se fosse stata ammessa la compensazione il contribuente avrebbe versato un'imposta corrispondente alla differenza tra l'imposta determinata con l'ultima rivalutazione e quella versata in occasione delle precedenti rivalutazioni.

La procedura suggerita dall'Amministrazione finanziaria non era conforme alle disposizioni di legge.

Infatti, l'articolo 163 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n.917 rubricato "Divieto della doppia imposizione" recita: "La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

L'art. 8, comma 1, delle disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente recita: "L'obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione"

l'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede espressamente la "compensazione dei crediti".

Inoltre, l'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n.602, rubricato "Rimborso di versamenti diretti" prevede l'istanza di rimborso "nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".

Ma nell'ipotesi esaminata di una successiva "rivalutazione" non si verificava nessuna delle predette condizioni relative al primo versamento che è legittimamente fatto in forza della precedente disposizione di rideterminazione di valore.

Pertanto, per il primo versamento non si può parlare di duplicazione che si verifica invece per il secondo versamento; ma le disposizioni succitate sulla compensazione, se applicate, lo avrebbero evitato.

Non si comprende come l'Amministrazione finanziaria indicasse tale procedura e non quella naturale della compensazione.

Non apparivano neanche sussistere motivi di operatività dal momento che la delega di pagamento F24 contiene distintamente il codice di tributo, l'anno di riferimento (che per l'imposta già versata è quello di riferimento della precedente rivalutazione) e l'importo a credito compensato.

Invece, poichè l'Amministrazione finanziaria insisteva nella sua presa di posizione con la richiesta di versamento dell'intero importo determinato in relazione all'ultima rivalutazione, si verificava una evidente illegittima "duplicazione di imposta" e non si veniva incontro ai contribuenti i quali, avendo utilizzato le precedenti rivalutazioni, intendevano procedere ad ulteriore rivalutazione.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.236/E del 10 giugno 2008 insisteva nelle sue posizioni affermando che le norme successive alla legge finanziaria 2002, legge che ha introdotto l'agevolazione in oggetto, non hanno mai contemplato la possibilità di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilità di rideterminare il valore del terreno in epoche più recenti e che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, può usufruire delle successive disposizioni agevolative, procedendo al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia e richiedere il rimborso, ai sensi dell'art.38, del d.p.r. n.602 del 1973, dell'imposta precedentemente versata, ovviamente entro i termini dallo stesso previsti. *"Pertanto – continuava letteralmente la ministeriale - qualora il contribuente istante abbia rideterminato il valore dei terreni in oggetto alla data del 1° gennaio 2002 ed intenda usufruire della nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 1° gennaio 2008, non può chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, né tanto meno può compensare le somme già pagate"*.

Evidentemente l'Amministrazione finanziaria errava nel ritenere che i 48 mesi decorressero dal versamento relativo alla prima rivalutazione, e non dal versamento relativo all'ultima rivalutazione.

Per quanto sopra detto in relazione al momento del sorgere del credito è evidente che esso sia quello del versamento effettuato a seguito della seconda

rivalutazione e non si comprendeva come potesse verificarsi la decadenza del diritto al rimborso.

La negazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, in caso di successive rivalutazioni, della compensazione e del diritto al rimborso se richiesto dopo oltre 48 mesi dal versamento relativo alla prima rideterminazione, ha dato luogo ad un notevole contenzioso che per la compensazione, per quanto si conosca, non è stato mai affrontato, ma, per il diritto al rimborso, è stato risolto favorevolmente per il contribuente da parte delle Commissioni Tributarie.

Non risulta, invece, che la dottrina abbia evidenziato il problema; a parte la voce isolata di G. Gavelli³ ed ultimamente di C. Caldognetto⁴ solo il sottoscritto ha ripetutamente criticato l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria⁵.

Ora è evidente che dall'emanazione della nuova disposizione, considerata anche la rimessione in termini, dovrebbe essere venuta meno sotto questo aspetto la materia del contendere.

Si ritiene, tuttavia, che il contribuente che avesse già in precedenza presentato domanda di rimborso non accolta, ed iniziato, pertanto, un contenzioso, debba presentare entro un anno una nuova domanda di rimborso.

Rimangono altri motivi di critica delle interpretazioni finora sostenute dall'Amministrazione finanziaria nelle circolari relative alla materia, quelli sul valore del richiamo al "valore normale minimo" di cui al comma 6 dell'art. 7 della legge n.448/2001, alla esclusione per gli eredi dell'utilizzo della rivalutazione operata dal *de cuius*, e per il nudo proprietario della rivalutazione operata dall'usufruttuario poi deceduto⁶.

E' da auspicarsi che l'Agenzia delle entrate rimediti le interpretazioni per giungere ad una legittima favorevole soluzione per il contribuente.

Per completezza si richiama la risoluzione n.111 del 22 ottobre 2010 dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa, emanata in relazione ad un interpello, secondo la quale si riconosce al contribuente la facoltà di procedere ad una nuova rideterminazione di valore del terreno anche nel caso in cui la seconda perizia di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente⁷.

³ G. Gavelli "Nuove perplessità per quote e terreni oggetto di affrancamento" in Corr. Trib., 9, 2006, pagg. 676 e segg., il quale osserva: "A ben vedere, tuttavia, in questo caso ciò che abilita la richiesta di rimborso non è il versamento originario, ma quello effettuato sulla base della seconda perizia di stima, dato che, prima di questo, nessuna istanza sarebbe immaginabile, così come nessuna duplicazione di imposta può dirsi realizzata. E' quindi evidente che l'Agenzia delle entrate è chiamata a confermare che i 48 mesi di cui all'art. 38, primo comma, del d.p.r. n.602/1973, decorrono, in questa particolare fattispecie, dalla data del versamento basato su una nuova perizia di stima ossia, per chi si accinge ad avvalersi della "riapertura" in commento, dal pagamento effettuato entro il prossimo 30 giugno".

⁴ C. Caldognetto "Rivalutazione terreni: ammessa una nuova perizia per la riduzione dei valori" in Il fisco, 40, 2, 2010, 6554 e segg.

⁵ L. Bellini "Finanziaria 2008 – Plusvalenze – Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni", Studio n.28/2008/T, del 18 gennaio 2008 della Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato; L. Bellini-Dario Stevanato "L'imposta sostitutiva sui valori di terreni e titoli in caso di successivi affrancamenti" in Dialoghi Tributarie, n.1, 2009, pagg. 25 e segg.

⁶ L. Bellini "Luci ed ombre nella legge e nelle circolari sugli affrancamenti di terreni", in fiscalitax, 9, 2009, pagg. 1174 e segg.; L. Bellini "Plusvalenza per cessione di fabbricato a seguito di consolidazione del diritto di usufrutto alla nuda proprietà", in fiscalitax, 5, 2010, pagg. 705 e segg..

⁷ Per un commento della risoluzione C. Caldognetto "Rivalutazione terreni: ammessa una nuova perizia per la riduzione dei valori" in Il fisco, 40, 2, 2010, 6554 e segg.

E' evidente, a questo punto, che a seguito della nuova rivalutazione per un importo inferiore, non dovrà essere effettuato nessun versamento, ma non ci sarà diritto a rimborso.

Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni⁸

L'art. 67 citato sotto la rubrica "Redditi diversi" prevede la tassazione di plusvalenze diverse derivanti da redditi di capitali, redditi da esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, da società in nome collettivo ed in accomandita semplice o conseguiti in qualità di lavoratore dipendente.

Trattasi, quindi, di plusvalenze conseguite da persone fisiche titolari del bene a titolo privato e non in regime di impresa, da società semplici, associazioni ed enti non commerciali per operazioni effettuate al di fuori dell'eventuale attività commerciale e "da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio dello stesso...", ex art. 23, comma 1, lettera f), del d.p.r. n.917/1986.

Ai sensi del comma 1, lettera a) dell'art. 67, la vendita, anche parziale dei terreni e degli edifici, a seguito di lottizzazione di terreni o di esecuzione di opere intese a renderli edificabili, genera plusvalenza ed ai sensi della successiva lettera b) la cessione di terreni edificabili genera sempre plusvalenza, mentre la cessione di terreni agricoli genera plusvalenza se avviene entro cinque anni dall'acquisto.

Pertanto, la rivalutazione può riguardare:

- a) terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- b) terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Con il comma 2 dell'art. 36 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n.248, è stata introdotta una definizione unitaria di "area fabbricabile" valevole per tutte le imposte, nel senso che perché un'area sia considerata utilizzabile a scopo edificatorio è sufficiente che la stessa sia tale in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, anche se non è ancora intervenuta l'approvazione da parte della Regione o non sono stati adottati strumenti attuativi⁹;

- c) terreni agricoli, se venduti entro i cinque anni, esclusi quelli acquistati per successione, o se ceduti oltre tale termine, qualora al momento della cessione siano edificabili.

Per quanto concerne l'atto che genera plusvalenza, nella lettera a) il legislatore parla di "vendita", mentre nella lettera b) parla di "cessione a titolo oneroso".

Tuttavia, secondo una interpretazione desumibile complessivamente dagli art. 67 e 68, si può ritenere che il termine "vendita" sia adoperato impropriamente, ma che anche nell'ipotesi di cui alla lettera a) si tratti di "cessione a titolo oneroso".

⁸ Le presenti note ricalcano, aggiornandole, quelle elaborate per il Consiglio Nazionale del Notariato in occasione della "Finanziaria 2008".

⁹ Il comma 2 dell'art. 36 del d.l. n. 223-legge n. 248 recita: "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Per cessione, evidentemente, si intende la compravendita, la permuta, il conferimento in società, la *datio in solutum*, etc.

Relativamente al diritto sul bene, può trattarsi di qualsiasi diritto reale immobiliare di proprietà e di godimento: proprietà piena, nuda proprietà, usufrutto, superficie, costituzione di servitù, con esclusione dei diritti non alienabili, quindi, dell'uso e dell'abitazione.

Tuttavia, non è escluso che il titolare di tali diritti possa conseguire una plusvalenza; infatti, il divieto di cessione dell'uso e dell'abitazione stabilito dall'art. 1024 del codice civile è considerato di carattere disponibile nel senso che il nudo proprietario e l'usufruttuario possano convenire di derogarvi ed il relativo negozio è perfettamente valido ed operante¹⁰.

La disposizione in commento, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67, lettere a) e b), del d.p.r. n. 917/1986, consente di assumere, in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli agricoli posseduti alla data del 1° luglio 2011, il valore ad essi attribuito a tale data mediante una perizia giurata di stima, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 per cento.

Se vi sono più proprietari o titolari di diritti reali ognuno può per la sua quota o per il suo diritto operare la rivalutazione, indipendentemente dagli altri¹¹.

Ogni proprietario verserà separatamente la propria imposta sostitutiva.

Se il contribuente ha interesse a rivalutare una parte di terreno facente parte di un'unica particella catastale, non è necessario che frazioni il terreno, ma basta fare riferimento agli elaborati del piano regolatore¹² e, si aggiunge, è opportuno che nella perizia sia individuata con una planimetria la parte di terreno rivalutato.

¹⁰ Così Cassazione 13 settembre 1963, n.2502, in Foro it., rep. 1963, voce Usufrutto, n. 12-13.

¹¹ Infatti la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.1 recita: "Per determinare la quota di terreno da affrancare è tuttavia necessario che il singolo comproprietario determini mediante perizia giurata di stima, da redigere nei modi indicati dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001, il valore dell'intera area alla data del 1° gennaio 2002 (ora 2008), in modo da poter assoggettare ad imposta sostitutiva del 4% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà. In occasione della cessione del terreno comune i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione possono così calcolare la plusvalenza da essi realizzata assumendo quali termini di calcolo, da un lato, la parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà, 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 facoltà di rivalutare le proprie quote devono, invece, determinare la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento al prezzo storico di acquisto del terreno così come definito dall'art. 82 (ora 68) del Tuir. Occorre tener presente che, ai sensi dell'art. 7, comma 6, della citata legge n.448 del 2001, affinché il valore "rideterminato" possa assumere rilievo agli effetti del calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Tale principio, che prevede la omogeneità del valore fiscale del terreno ai fini delle imposte dirette e delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, fa sì 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 art. 82 (ora 68) del Tuir, senza tener conto del valore rideterminato".

¹² La circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.3 recita: "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 più 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 già stata opportunamente identificata la porzione di area edificabile. Pertanto, per limitare la rivalutazione solo a tale zona, è 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".

Il valore alla data del 1° luglio 2011 deve risultare da una perizia di stima giurata, cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile concernente le norme sulla responsabilità del consulente tecnico nominato dal giudice, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

Il comma 428 dell'art. 1, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005) ha ammesso anche i periti iscritti alle Camere di commercio, ai sensi del testo unico di cui al r.d. 20 settembre 1934, n. 2011.

Anche se la previsione di tale categoria è in una disposizione precedente che ha prorogato i termini per la redazione ed il giuramento della perizia, i predetti periti sono abilitati alla perizia anche per la "rideterminazione" in esame¹³.

La perizia di stima deve essere redatta e giurata entro il 30 giugno 2012, e, comunque, prima di un'eventuale cessione; quindi, anche prima del 30 giugno 2012 se si deve procedere ad una cessione.

Il giuramento della perizia può farsi presso la Cancelleria del Tribunale, presso gli uffici dei giudici di pace o presso un notaio.

Nell'atto di cessione deve farsi riferimento alla perizia ed al valore determinato con essa.

Imposta sostitutiva.

Il valore così rideterminato viene assoggettato ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 4 per cento e versata entro il 30 giugno 2012.

Il valore di stima del bene può essere aumentato del solo costo della perizia nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico "e non può essere incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione"¹⁴.

L'importo può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2012.

Sull'importo delle due rate dilazionate sono dovuti gli interessi del 3 per cento annuo che si versano contestualmente a ciascuna rata.

Il versamento avviene secondo le modalità previste nel capo III del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, mediante delega di pagamento F24.

Nelle precedenti "rivalutazioni" l'Amministrazione finanziaria aveva determinato i codici tributo modificandoli successivamente, per cui si ritiene che saranno determinati nuovi codici di tributo.

La rideterminazione del valore e la conseguente obbligazione tributaria è perfezionata con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva o, in caso di rateizzazione, con il versamento della prima rata, dopo il quale il contribuente può utilizzare nella cessione il nuovo valore.

¹³ Ciò è confermato al paragrafo 8.2 della circolare n. 6 del 13 febbraio 2006, avente per oggetto: "Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata", che recita: "Come chiarito nella circolare n. 16/E del 22 aprile 2005, la platea dei soggetti abilitati alla redazione delle perizie giurate di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni è stata ampliata dall'art. 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004. Pertanto, anche i periti iscritti alle Camere di Commercio sono abilitati alla redazione delle perizie".

¹⁴ Così la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004, paragrafo 1.

La perizia, con i dati identificativi dell'estensore della stessa e con il codice fiscale del contribuente e le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva sono conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

L'ultimo comma dell'art. 7, della legge n. 448/2001, dispone che la rideterminazione del valore costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

Ciò significa che non solo ai fini delle imposte dirette per la plusvalenza, ma anche ai fini delle imposte indirette il valore rideterminato costituisce il valore normale minimo per l'Agenzia delle entrate, che può ovviamente, ricorrendone le condizioni, accertare un valore maggiore.

Se il contribuente, per intervenuta diminuzione di valore dell'immobile, nella cessione dichiara un prezzo inferiore sarà assoggettato all'eventuale plusvalenza secondo le regole ordinarie; quindi, si assumerà come valore normale di riferimento il costo o il valore di acquisto del terreno secondo gli ordinari criteri dell'art. 68.

Ai fini delle imposte di trasferimento si applicheranno le regole ordinarie sulla base imponibile¹⁵.

Pertanto, coloro che abbiano effettuato il versamento dell'imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa, qualora in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni o dei terreni non tengano conto del valore rideterminato, non hanno diritto al rimborso dell'imposta pagata e sono tenuti, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti successivi¹⁶.

Effettuata la rivalutazione, nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2012 (dichiarazione 2013) in un apposito quadro (nelle rivalutazioni precedenti era il quadro RM sez. X) deve essere dichiarata la rivalutazione.

Invece, al momento della cessione dell'immobile si dichiarano nell'atto gli estremi della rivalutazione e se il prezzo corrisponde al valore rideterminato non vi è alcun obbligo di segnalazione nella relativa dichiarazione dei redditi.

Diversamente, nel caso in cui il prezzo sia superiore al valore rideterminato la plusvalenza verrà evidenziata nella dichiarazione dei redditi e precisamente nel quadro R, rigo RL4, se trattasi di cessione di cui all'art. 67, lettera a), rigo RL5, se trattasi di cessione di terreno agricolo e nel quadro RM, sez. II, se trattasi di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

¹⁵ Così la circolare n. 15 dell'1 febbraio 2002, paragrafo 3.

¹⁶ Così la circolare n. 35/E del 4 agosto 2004 in cui al paragrafo 2 è detto anche: "Si fa altresì presente che il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. In tale ipotesi, il contribuente può richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento versata. Qualora, invece, il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia omesso di effettuare i successivi versamenti, questi ultimi sono iscritti a ruolo ai sensi degli artt. 10 e segg. del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602. Tuttavia, in questa ultima ipotesi, il contribuente può avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, (cosiddetto "ravvedimento operoso"). Pertanto la sanzione è ridotta, sempre che la violazione non sia già constatata e comunque non siano iniziate attività di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza".

Aumento del valore determinato con la rivalutazione in caso di cessione a distanza di tempo dalla rivalutazione.

L'Agenzia delle entrate¹⁷ ha riconosciuto che la rivalutazione dei terreni non è di impedimento all'applicazione della rivalutazione secondo l'indice Istat per il periodo intercorso tra la data considerata ai fini della rivalutazione e quello della relativa cessione.

Si ritiene che se successivamente alla rivalutazione vengono sostenute spese incrementative, regolarmente documentate, il valore di acquisto possa essere aumentato delle stesse, con relativa rivalutazione Istat¹⁸.

Anche se la circolare n.10/2006, al paragrafo 17, afferma che il valore "rideterminato" non può essere ulteriormente incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

Ma tale divieto riguarda evidentemente tutti i costi sostenuti fino alla data della rivalutazione, non quelli successivi.

Rivalutazione del diritto di nuda proprietà e di usufrutto.

Per la rivalutazione del diritto di nuda proprietà o di usufrutto su un terreno, lo stesso deve essere determinato dalla perizia di stima secondo le disposizioni recate dall'art. 48 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti indicati nel prospetto allegato al predetto d.p.r.¹⁹.

Terreni oggetto di provvedimenti di esproprio.

In forza del rinvio operato dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1991 n.413, all'art. 81, comma 1, lettera b) del Tuir (ora art.67), il valore dei terreni determinato mediante la rivalutazione, costituisce valore iniziale di acquisto anche nella determinazione delle plusvalenze da esproprio qualora il contribuente intenda assoggettare tali redditi a tassazione secondo i criteri dell'art. 67, comma 1, lettera b).

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 di imposta sull'indennità di esproprio, ai sensi dell'art. 11 della citata legge n. 413/1991.

Quindi, la ritenuta subita sull'indennità può essere indicata in sede di dichiarazione annuale dei redditi nel quadro RM, al fine di scomputarla dall'imposta dovuta o di chiederne il rimborso, costituendo, in tal caso, imposta versata a titolo di acconto²⁰.

Luigi Bellini

¹⁷ Così la circolare dell'Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso n. 35/E del 4 agosto 2004 e circolare n. 6/2006 citata, paragrafo 11.4.

¹⁸ Così Giorgio Gavelli: "Nuove perplessità per quote e terreni oggetto di affrancamento", in Corr. Trib. 9, 2006, 676.

¹⁹ Così la circolare n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 2.2.

²⁰ Così la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, paragrafo 2.2.