

**TELEFISCO 2013: LA CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.
RISPOSTE AI QUESITI SULLA “RIDETERMINAZIONE” DEL VALORE DEI TERRENI**

Si segnalano alcune delle risposte, in merito alle tematiche d'interesse per la categoria, fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione del *forum* fiscale *Telefisco 2013* e confluite nella circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013 (pubblicata in *CNN Notizie* del 18 febbraio 2013).

1. Corrispettivo e valore di perizia

Il comma 473 dell'articolo unico della legge di stabilità 2013 (legge 24 dicembre 2012, n. 228) ha riaperto i termini per effettuare la rideterminazione dei valori dei terreni e delle partecipazioni utili agli effetti della plusvalenza di cui all'art. 67 D.P.R. n. 917/1986 (irpef); più precisamente sono stati modificati i termini di riferimento di cui all'art. 2, comma 2, d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. in l. 21 febbraio 2003, n. 27.

A seguito delle modifiche il termine ultimo entro il quale procedere alla stima del valore, mediante perizia giurata, ed al conseguente versamento dell'imposta sostitutiva (prima o unica rata), è stato stabilito al 30 giugno 2013 per i beni posseduti al 1° gennaio 2013 (cfr. Lomonaco – Mastroiacovo, *Le novità fiscali di interesse notarile della legge di stabilità 2013*, in *CNN Notizie* del 02/01/2013)

Il termine era stato già in precedenza riaperto con l'art. 7 d.l. n. 70/2011, e il legislatore aveva inoltre disciplinato la possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata per una precedente rideterminazione del valore, nonché esplicitamente ammesso il diritto al rimborso ai sensi dell'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 (cfr. per approfondimenti in ordine a questa normativa Forte, *La nuova rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni dopo l'approvazione del Decreto Sviluppo*, studio n. 213-2011/T, approvato dalla Commissione Studi tributari il 14 dicembre 2011, in *CNN Notizie* del 28 febbraio 2012; Agenzia delle entrate, circ. n. 47 del 24 ottobre 2011).

Pare opportuno ricordare, che, secondo l'amministrazione, le norme sulla rivalutazione *“prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un'agevolazione”*. *“L'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale,*

con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del Tuir” (Circ. 35/E 2004).

Occorre però tener presente che l’Agenzia delle Entrate ha, d’altra parte rilevato come *“ai sensi dell'art. 7, comma 6, della citata L. 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* (circ. 81/E 2002; circ. 16/E 2005)

Il criterio interpretativo fornito dall’amministrazione, per sua stessa ammissione, è basato sulla considerazione *“del carattere antielusivo della norma, la quale richiede una coerenza nella valutazione economica dei beni, ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e ai fini delle imposte sui trasferimenti”* (Circ. n. 35/E del 4 agosto 2004).

Era stato già precisato, ancora, che dovesse essere evidenziata in atto dal venditore la circostanza che *“il valore dichiarato coincidesse o meno con quello periziato”* affinché l'Ufficio ne potesse *“tener conto ai fini della rettifica della base imponibile delle imposte di registro ipotecarie e catastali”* (cfr. Circ. 15/E 2002).

In ragione di ciò l’amministrazione finanziaria aveva in precedenza evidenziato come nell’ipotesi in cui il venditore si discostasse dal valore attribuito al terreno dalla perizia - ad esempio nell’ipotesi che il terreno avesse subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici - valessero, anche ai fini delle imposte di trasferimento, le regole ordinarie sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta (cfr. Circ. 15/E 2002).

Ciò posto, e data l’attuale situazione di crisi, è stato chiesto all’Agenzia delle Entrate come debba comportarsi il contribuente qualora la cessione dei terreni avvenga per un corrispettivo inferiore al valore di perizia.

L’Amministrazione finanziaria sembra confermare nella circolare qui in commento (1/E del 15 febbraio 2013) che laddove il contribuente intenda avvalersi del valore *“rideterminato”* deve necessariamente indicarlo in atto anche se il corrispettivo è inferiore, poiché esso costituisce,

comunque, valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali ai sensi dell'art. 7, comma 6 della legge 448/2001.

Nel caso in cui il corrispettivo sia inferiore al valore "rideterminato", infatti - secondo l'amministrazione - le imposte di registro ipotecarie e catastali dovranno *"essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento"*.

Nella stessa ipotesi, il contribuente, secondo l'Amministrazione finanziaria, ha però facoltà di non avvalersi della rivalutazione indicando un valore inferiore a quello "rideterminato" con la conseguenza che di tale ultimo valore non potrà tenersi conto e dovranno applicarsi le regole ordinarie per la determinazione delle plusvalenze, contenute nell'art. 68 del TUIR.

Dunque, dalla prassi dell'amministrazione, sembrerebbe emergere che l'operatività del meccanismo della rivalutazione sia subordinato all'esistenza di due condizioni. In primo luogo occorre che si perfezioni la procedura di rideterminazione con la redazione della perizia e con il versamento dell'imposta sostitutiva. In secondo luogo, l'amministrazione pare ritenere necessario che il venditore, affinché possa avvalersi del predetto meccanismo, dichiari in atto, come valore minimo del bene, il valore di perizia, ai sensi dell'art. 7 comma 6 L. 448/2001.

In quest'ottica l'amministrazione, per *"valore minimo di riferimento"*, sembra intendere il valore minimo "dichiatabile" in atto dal contribuente. In sostanza, a parere dell'amministrazione finanziaria, il valore rideterminato dovrebbe essere assunto come **valore minimo della base imponibile** per il corretto funzionamento del meccanismo in questione.

Seguendo tale logica, laddove il contribuente voglia avvalersi della rideterminazione sarà dunque necessario che il valore del bene dichiarato in atto coincida o sia superiore con quello di perizia e costituisca pertanto *"valore minimo di riferimento"* ai sensi dell'art. 7 comma 6 L. 448/2001.

In base al ragionamento seguito nella prassi, il contribuente potrebbe anche **non** avvalersi della rivalutazione indicando in atto il valore del bene in misura inferiore al valore rideterminato, ancorché la procedura di rideterminazione si sia perfezionata con la redazione della perizia e il versamento dell'imposta

In proposito occorre ricordare che ai sensi dell'art. 51 del TUR la base imponibile dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale è costituita dal valore (venale in comune commercio per gli immobili) dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza, o se superiore, dal corrispettivo.

Diversamente la plusvalenza, ai sensi dell'art. 68 del TUIR, si determina sulla base del corrispettivo, ovvero sia per differenza tra il corrispettivo di cessione e il prezzo d'acquisto o costo iniziale. Quest'ultimo, poi, è il dato che può essere oggetto di rideterminazione, attraverso la redazione della perizia e il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Atteso che corrispettivo e valore sono due differenti grandezze, non si può escludere che accanto al valore del bene, possa essere indicato in atto anche il corrispettivo. In questo caso, ricordate le regole ordinarie per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte indirette e seguendo le indicazioni dell'amministrazione, dovrebbero valere le seguenti esemplificazioni:

1) Valore del bene dichiarato in atto coincidente o superiore a quello periziato - corrispettivo inferiore al valore rideterminato

- imposte indirette commisurate al valore dichiarato in atto
- imposte dirette determinate per differenza tra corrispettivo e valore di perizia.

2) Valore del bene dichiarato in atto inferiore a quello periziato o mancante - corrispettivo inferiore al valore rideterminato

- imposte indirette commisurate al valore dichiarato in atto
- imposte dirette determinate secondo le regole ordinarie

3) Valore del bene dichiarato in atto pari o superiore a quello periziato o mancante – corrispettivo superiore al valore rideterminato

- imposte indirette commisurate al corrispettivo indicato in atto
- imposte dirette determinate per differenza tra corrispettivo e valore di perizia

4) Valore del bene dichiarato in atto inferiore a quello periziato o mancante – corrispettivo superiore al valore rideterminato

- imposte indirette commisurate al corrispettivo indicato in atto
- imposte dirette determinate per differenza tra corrispettivo e valore di perizia

Con particolare riferimento alle ultime due ipotesi considerate, occorre chiarire che si è seguito il medesimo ragionamento sopra svolto: laddove il valore del bene o il corrispettivo siano

superiori al valore di perizia, la base imponibile delle imposte indirette sarà commisurata al valore o al corrispettivo dichiarati nell'atto e comunque il valore rideterminato potrà essere assunto come costo iniziale per il calcolo della plusvalenza. Infatti, se quello risultante dalla rivalutazione deve intendersi come valore **minimo della base imponibile** ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, è ben possibile assumere a base imponibile un valore superiore a quello minimo se coincidente con il valore o il corrispettivo effettivo del bene, senza alterare il meccanismo sotto il profilo dell'imposizione diretta.

In conclusione, dunque, il corretto funzionamento del meccanismo di determinazione appare subordinato all'indicazione della base imponibile in misura pari o superiore al valore di perizia, ma non condizionato dall'espresso riferimento in atto alla perizia stessa e al valore ivi indicato. Ne consegue che la mancata indicazione in atto di tale ultimo riferimento, laddove il valore del bene o il corrispettivo risultino comunque coincidenti o superiori al valore periziato non dovrebbe inficiare il meccanismo della rideterminazione. L'amministrazione finanziaria, infatti, indipendentemente dalle risultanze dell'atto, può risalire al valore asseverato semplicemente richiedendo la perizia al contribuente ed espletare efficacemente, in tal modo, la sua attività di controllo.

Il riferimento in atto alla perizia e al valore asseverato in essa contenuto appare dunque non già necessario al fine di avvalersi della "rideterminazione", ma solo opportuno per agevolare l'attività di controllo da parte dell'amministrazione.

In proposito la Commissione studi tributari di questo Consiglio Nazionale aveva già posto in luce come *"l'apparente logicità dell'interpretazione ministeriale, se ha il pregio di risolvere con facilità (comodità) i problemi di coordinamento che la norma in rassegna [art. 7 comma 6 l. 448/2001 n.d.r.] pone in relazione alla determinazione della base imponibile della cessione agli effetti delle imposte indirette, introduce un ulteriore obbligo a carico del contribuente (quello della dichiarazione in atto) assolutamente non previsto dalla legge, e, soprattutto, stabilisce un principio (quello dell'antioriorità della perizia rispetto all'atto di cessione), non solo anch'esso non previsto dalla legge ma addirittura non funzionale rispetto ai criteri generali in materia di tassazione dei redditi di cui all'art. 81 del t.u.i.r (Studio 9-2002/T, est. Colucci)"* ⁽¹⁾.

2. Nuova rideterminazione

Nella circolare in esame l'amministrazione finanziaria ribadisce, inoltre, che il contribuente ha la possibilità di rideterminare nuovamente il valore del terreno detenuto alla data del primo

gennaio 2013. Era stato già in precedenza chiarito che è possibile avvalersi nuovamente del meccanismo in questione anche nel caso in cui la perizia di stima riporti un valore del terreno inferiore a quello risultante da una precedente rideterminazione (cfr. Agenzia delle entrate, ris. n. 111 del 22 ottobre 2010, circ. n. 47 del 2011).

Al fine di utilizzare un nuovo valore è necessario redigere una nuova perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2013 (ovvero entro la data di stipula dell'atto se previsto in data precedente) e versare l'imposta dovuta entro il 1° luglio 2013 (atteso che il 30 giugno cadrà di domenica).

Per la collocazione e la formulazione delle disposizioni contenute nell'art. 7 del DL 70/2011 riguardanti la possibilità di detrarre o chiedere a rimborso l'imposta versata in relazione ad una precedente rivalutazione, si era ritenuto che non sussistessero ragioni per escludere che le stesse potessero ancora trovare applicazione con riguardo alla nuova rideterminazione (cfr. Lomonaco - Mastroiacovo, cit.).

Richiamando implicitamente tali disposizioni e quindi riconoscendone l'attuale vigenza l'amministrazione precisa in proposito che, qualora l'imposta pagata in occasione della precedente "rideterminazione" sia maggiore di quella dovuta non deve essere effettuato alcun versamento entro il 30 giugno, in quanto i contribuenti possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. In tale ipotesi, non è però possibile chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza d'imposta.

Infatti, in forza dell'art. 7 lettera ff) del DL 70/2011 solo i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla precedente 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, comunque, per espressa previsione normativa, l'importo del rimborso non può essere superiore a quello dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

3. Omessa indicazione in Unico

È stato chiesto se l'omessa indicazione nel modello Unico delle rivalutazioni dei terreni e delle partecipazioni abbia carattere formale e non pregiudichi pertanto gli effetti della rivalutazione.

L'amministrazione, ribadendo che l'opzione per la rideterminazione dei valori si perfeziona con il versamento dell'intero importo o in caso di rateazione, con il versamento della prima rata (come già chiarito nella circolare n. 35/E del 4 agosto 2004) ha affermato che l'omessa indicazione nella dichiarazione dei dati relativi alla rivalutazione non pregiudica gli effetti della

rideterminazione, ma espone il contribuente all'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 8 del d.lgs. 471/1997 in caso di dichiarazione incompleta (da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.065 euro).

4. Diritti edificatori

Quanto al tema della rivalutazione è stato altresì chiesto all'Agenzia delle Entrate se i diritti edificatori di cui all'art. 5 del DL 70/2011 possano ritenersi assimilabili agli immobili e possano pertanto rientrare nella fattispecie di cui all'art. 67 del TUIR. È stato chiesto, inoltre, se i predetti diritti edificatori possano essere oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art. 1 comma 473 della legge 21/2012.

L'amministrazione finanziaria - limitandosi ad affermare che i diritti in questione godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali sui beni immobili - giunge a ritenere che lo *ius edificandi* possa essere considerato distintamente e autonomamente rispetto al diritto di proprietà del terreno e che sia possibile provvedere alla rideterminazione del valore dei diritti edificatori di cui il contribuente risulti titolare alla data del 1 gennaio 2013, con le stesse modalità relative alla rivalutazione dei terreni (si veda in proposito lo Studio n. 21-2012/T, *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili*, est. Raponi, in cui si affermava che solo nel caso in cui i diritti in questione venissero equiparati a un diritto reale e per di più non autonomo ma afferente il terreno cui si riferiscono si poteva giungere a ritenere che fossero rivalutabili).

Susanna Cannizzaro

1) In tema si veda Cassazione, Sez. trib., con sent. n. 30729 depositata il 30 dicembre 2011 secondo la quale la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni è valida ed efficace anche se il giuramento della perizia è fatto dopo la cessione dei beni. A parere del giudice di legittimità non trova quindi conforto normativo la tesi dell'Amministrazione finanziaria in relazione al momento dell'asseverazione della perizia giurata utilizzata per accedere ai benefici fiscali in seguito all'operazione di rivalutazione dei terreni, giusta l'art. 7, L. n. 448 del 2001.