

3. PROMEMORIA



3.1. IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE - VENDITA DI TERRENO A PREZZO INFERIORE AL VALORE DI PERIZIA

di Raffaele Trabace

“In tema di plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b) del d.P.R. n. 917 del 1986, per i terreni edificabili e con destinazione agricola l'indicazione nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base di perizia giurata a norma dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001 non determina la decadenza del contribuente dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene”.

(Cfr. Cassazione, Sezioni Unite, sentenze n. 2321 e n. 2322 del 2020, pubblicate entrambe il 31 gennaio 2020)

Principi recepiti dall'Agenzia delle Entrate con *Circolare n. 1/E del 21 gennaio 2021*.

1. DISCIPLINA NORMATIVA

Ai sensi dell'art. 68, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi) le plusvalenze di cui al precedente art. 67, sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Per i terreni acquistati per successione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente e dell'imposta di successione.

L'art. 7, legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria 2002), introduce un meccanismo che consente di rideterminare il valore di terreni edificabili e a destinazione agricola a una data stabilita dalla legge, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva da applicare sul valore risultante da apposita perizia giurata di

stima. Il valore così rideterminato può essere assunto, in luogo del costo storico, ai fini del calcolo della plusvalenza nascente dalla cessione ai sensi degli artt. 67 e 68 citati.

Il comma 6° del medesimo art. 7, dispone che la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale. Fatta precisazione che la disciplina dei trasferimenti immobiliari in vigore dal 1° gennaio 2014 prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 9% e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna.

Per quanto attiene ai termini per la rideterminazione e il versamento dell'imposta sostitutiva, la disciplina subisce nel tempo una serie di modifiche e proroghe, le ultime portate *dall'art. 1, commi 1122 e 1123, legge 30 dicembre 2020, n. 178* (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023) che prevedono quali nuovi termini:

1° gennaio 2021: data di possesso dei terreni da rivalutare;

30 giugno 2021: termine per il versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione, ovvero della prima rata, in caso di rateizzazione in tre annualità di pari importo;

30 giugno 2021: termine per la redazione della perizia di stima;
e quale aliquota dell'imposta sostitutiva l'**11%**.

Con la *Circolare 22 aprile 2005, n. 16/E, 2*, l'AE ritiene che *“nel caso di cessione dei terreni, al fine della determinazione della plusvalenza, il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto di cessione deve essere indicato il valore periziato del bene”*.

Successivamente l'AE, considerato che a parere della Corte di Cassazione la circostanza che la perizia giurata sia stata asseverata in data successiva al rogito non comporta decadenza dell'agevolazione, in adesione a tale orientamento, ritiene superate, sul punto, le indicazioni di prassi fornite in precedenza, fermo il principio che la perizia, ancorché non asseverata e giurata, deve comunque essere “redatta” prima del rogito, stante l'obbligo di indicare nell'atto stesso il valore periziato. (*Cfr. Risoluzione 27 maggio 2015, n. 53/E*).

2. PRASSI DELL'AE PRIMA DELLE SENTENZE

Secondo l'Agenzia delle Entrate, se nell'atto di vendita viene indicato un valore inferiore a quello di perizia si rendono applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nell'art. 68 del T.U.I.R., senza tener conto del valore rideterminato.

Pertanto ai fini del calcolo della plusvalenza va assunto quale “valore iniziale” quello di acquisto, a meno che il contribuente non abbia provveduto a far rideterminare il minor valore con una nuova perizia.

La base imponibile per le imposte indirette dovute sul trasferimento rimane in ogni caso il valore della perizia.

(Cfr. Circolare 15 febbraio 2013, n. 1/E; Risoluzione 27 maggio 2015, n. 53/E)

Sempre secondo l'AE, se nell'atto di vendita non si fa menzione della intervenuta rideterminazione, ma il valore indicato si discosta in maniera non significativa da quello periziato oppure viene dichiarato un corrispettivo anche sensibilmente inferiore al valore periziato, ma viene comunque fatta menzione della intervenuta rideterminazione del valore:

- ai fini del calcolo della plusvalenza si può assumere quale “valore iniziale” quello rideterminato con la perizia;
- il valore di perizia è quello minimo di riferimento per l'applicazione delle imposte indirette dovute sul trasferimento.

(Cfr. Risoluzione 27 maggio 2015, n. 53/E)

2.1. PRASSI DELL'AE DOPO LE SENTENZE DELLE SS UU

L'AE, preso atto dell'indirizzo assunto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e in conformità al parere reso dall'Avvocatura Generale dello Stato, ritiene superate le indicazioni fornite sul punto con i documenti di prassi precedentemente emanati.

Ferma restando, come evidenziato dalle stesse Sezioni Unite, la permanenza in capo all'Amministrazione del potere di compiere le opportune verifiche per evitare l'occultamento della base imponibile con riguardo alle imposte sui trasferimenti.

(Cfr. Circolare 22 gennaio 2021, n. 1/E)

3. PROFILI PRATICI – CESSIONE DI TERRENO EDIFICABILE - IPOTESI

1) Prezzo di vendita corrispondente al valore di perizia indicato in atto

Imposta sulle plusvalenze

Negativa (già assolta in sede di rideterminazione)
--

Imposte di trasferimento

Registro: 9% sul prezzo

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

2) Prezzo di vendita superiore al valore di perizia indicato in atto

Imposta sulle plusvalenze

Dovuta sulla differenza tra corrispettivo percepito e valore rideterminato maggiorato dei costi sostenuti per la perizia
--

Imposte di trasferimento

Registro: 9% sul prezzo

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

3) Prezzo di vendita inferiore al valore di perizia indicato in atto

Imposta sulle plusvalenze

Negativa (già assolta in sede di rideterminazione)
--

Imposte di trasferimento

Registro: 9% sul valore di perizia

Ipotecaria: Euro 50;

Catastale: Euro 50

4) Prezzo di vendita inferiore al valore di perizia non indicato in atto

Imposta sulle plusvalenze

Negativa (già assolta in sede di rideterminazione)
--

Imposte di trasferimento

Registro: 9% sul valore di perizia

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

[N.B. Se le parti si limitassero a dichiarare il prezzo, senza fare alcun riferimento al valore di perizia, l'atto verrebbe sottoposto a tassazione sulla base del prezzo.

E' pur vero, come affermato dalle Sezioni Unite, che "*deve ammettersi senz'altro che l'Amministrazione possa richiedere alle parti contraenti il pagamento delle imposte di trasferimento il prezzo di vendita inferiore indicato nell'atto di trasferimento e contestando il pagamento delle imposte d'atto sulla base del valore a suo tempo periziato - alla stregua dell'art. 7, comma 6, della L. n. 448/2001*", ma è vero altresì che, una volta registrato l'atto, l'AE sarebbe costretta ad attivare, con spreco di risorse, i procedimenti accertativi che potrebbero ben essere evitati qualora la parte

venditrice, anche nell'ottica di collaborazione tra contribuente e fisco, si conformasse alla fattispecie di cui al punto 3)]

Va ricordato che ai sensi dell'**art. 5, co. 3, d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147**, per le cessioni di immobili, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo, rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza, non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§