

Analisi e commenti

Per i terreni e le partecipazioni rivalutazione anche nel 2018_3

Confermata la rideterminazione del valore di acquisto dei fondi edificabili e con destinazione agricola; pure in questa ipotesi l'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari all'8%



Nella terza parte del contributo vengono descritte le disposizioni specificamente dettate per la rivalutazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2018. La normativa è sostanzialmente simile a quella prevista per le partecipazioni non quotate, con alcune piccole differenze.

In questo caso i riferimenti normativi essenziali sono l'articolo [7](#) delle legge 448/2001 e l'articolo [2](#), comma 2, del decreto legge 282/2002.

Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

La “riapertura dei termini” stabilita dalla legge di bilancio 2018 interessa anche la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni.

Ne consegue che, agli effetti della determinazione dei redditi diversi disciplinati dall'[articolo 67](#), comma 1, lettere a (*plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici*) e b (*plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria*), del Tuir, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2018, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a imposta sostitutiva.

In questo caso, la perizia può essere 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, nonché dai periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio.

L'asseverazione della perizia può essere effettuata presso la cancelleria del tribunale, gli uffici dei giudici di pace e i notai.

La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il 30 giugno 2018.

Sulla questione relativa alla tempistica per la redazione e il giuramento della perizia, l'Agenzia delle entrate, in un primo momento, aveva chiarito che nel caso di cessione dei terreni, ai fini 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”* ([circolare n. 16/E](#) del 22 aprile 2005 – l'orientamento era stato poi ribadito in successivi interventi: [circolare n. 47/E](#) del 24 ottobre 2011 e [circolare n. 1/E](#) del 15 febbraio 2013).

Sul punto, invece, la Corte di cassazione ha in più di un'occasione affermato che può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello determinato *“sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito”* (cfr ordinanza 28 novembre 2013, n. 26714; ordinanza 14 maggio 2014, n. 10561; ordinanza 17 ottobre 2013, n. 23660; ordinanza 9 maggio 2013, n. 11062; ordinanza 13 dicembre 2012, n. 22990; sentenza 30 dicembre 2011, n. 30729).

In altri termini, secondo la suprema Corte, la circostanza che la perizia giurata sia stata asseverata in data successiva al rogito non comporta decadenza dell'agevolazione.

Alla luce dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria, quindi, nella [risoluzione n. 53/E](#) del 27 maggio 2015, ha affermato che devono considerarsi superate le indicazioni di prassi fornite in precedenza. Tuttavia, *“resta inteso che la perizia, ancorché non asseverata e giurata, deve essere redatta prima del rogito, stante l'obbligo di indicare nel medesimo rogito il relativo valore periziato”*.

La perizia, insieme ai dati identificativi di chi l'ha redatta e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, deve essere conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.

La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

Sul punto, nella ricordata risoluzione n. 53/E/2015, l'Agenzia ha precisato che *“il valore rideterminato costituisce, quindi, valore minimo di riferimento non solo per il calcolo della plusvalenza rilevante ai fini delle imposte dirette, ma anche per il calcolo delle imposte indirette dovute in sede di trasferimento del terreno”*.

Nel documento di prassi, l'Amministrazione, affrontando specificamente la questione relativa all'ipotesi di indicazione nell'atto di cessione del terreno di un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata di stima, richiamando propri precedenti chiarimenti interpretativi, ha ribadito:

- che, qualora il venditore intenda discostarsi del valore attribuito al terreno dalla perizia (ad esempio, perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici), ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e, per il calcolo della plusvalenza, deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno (cfr [circolare n. 15/E](#) del 1° febbraio 2002)
- la possibilità di rideterminare al ribasso il valore di un terreno, a condizione tuttavia che si

predisponga una nuova perizia di stima, con la possibilità, quindi, di utilizzare un nuovo, e più ridotto, valore normale minimo di riferimento (*cf*r [risoluzione n. 111/E](#) del 22 ottobre 2010)

- 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, ipotecaria e catastale. Pertanto, qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato, deve necessariamente indicarlo nell’atto di cessione, anche se il corrispettivo è inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecaria e catastale devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell’atto di trasferimento. Nel caso in cui, invece, nell’atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, si rendono applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nell’[articolo 68](#), Tuir, senza tener conto del valore rideterminato (*cf*r [circolare n. 1/E](#) del 15 febbraio 2013).

In altre parole, *“il contribuente che indichi nell’atto di cessione del terreno un valore inferiore a quello determinato con la perizia giurata di stima, si espone a una rettifica da parte del fisco anche con riferimento alla determinazione della plusvalenza tassabile, non potendo far valere gli effetti della rivalutazione del bene. Infatti, solo attraverso una nuova, minore rideterminazione del valore con apposita perizia è possibile discostarsi dal valore originariamente periziato”*.

Tale orientamento, evidenzia l’Agenzia, risponde all’esigenza di assicurare la speditezza e la semplificazione dell’attività di controllo del valore normale ai fini dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale. Infatti, *“sarebbe di ostacolo all’attività di controllo consentire al contribuente di dichiarare in atto un valore inferiore a quello originariamente periziato (e non rideterminato con una “nuova” perizia) che, per presunzione legale affermata all’articolo 7 della legge n. 448 del 2001, individua anche la base imponibile minima di riferimento delle predette imposte”*.

Tuttavia, puntualizza l’Agenzia, la *ratio* sottostante alla norma in esame (contrasto all’occultamento della base imponibile ai fini delle imposte indirette) viene meno:

- nei casi in cui, pur non facendosi menzione in atto della intervenuta rideterminazione, lo scostamento del valore indicato nel medesimo atto rispetto a quello periziato, ossia quello minimo di riferimento previsto dalla norma, sia poco significativo e tale da doversi imputare a un mero errore più che alla volontà di conseguire un indebito vantaggio fiscale mediante una apprezzabile sottrazione a tassazione di base imponibile, ai fini dell’imposizione indiretta
- nell’ipotesi in cui il contribuente, pur avendo dichiarato in atto un corrispettivo anche sensibilmente inferiore a quello periziato, abbia comunque fatto menzione nello stesso atto della intervenuta rideterminazione del valore del terreno.

In tali casi, conclude l’Agenzia, per il calcolo della plusvalenza ai fini delle imposte dirette, potrà farsi comunque riferimento al valore rivalutato, che rileverà quale valore minimo di riferimento anche ai fini della determinazione dell’imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

3 - continua

La [prima parte](#) è stata pubblicata giovedì 3 maggio

La [seconda parte](#) è stata pubblicata mercoledì 9 maggio

Gennaro Napolitano

pubblicato Lunedì 14 Maggio 2018
