Rivalutazione delle aree edificabili – Riepilogo delle modalità applicative

21 Settembre 2004

In vista dell`ormai prossima scadenza del 30 settembre 2004 per effettuare la rivalutazione delle aree edificabili possedute alla data del 1° luglio 2003, si ritiene utile riepilogare le modalità applicative dell`agevolazione alla luce dei diversi pronunciamenti ministeriali che si sono susseguiti nel tempo sin dalla prima applicazione del beneficio, in origine introdotto dall`art.7 della legge 448/2001 e poi oggetto di proroghe e riaperture dei termini, tra cui, da ultimo, quella disposta dall`art.6-bis della legge 27 febbraio 2004, n.47.

Come noto, la misura agevolativa consiste nella facoltà attribuita ai contribuenti, non esercenti attività commerciali, di rideterminare il valore d`acquisto di terreni edificabili e agricoli posseduti alla data del 1° luglio 2003, mediante la redazione di una perizia giurata di stima ed il versamento di un`imposta sostitutiva delle imposte sul reddito pari al 4% dell`intero valore rivalutato delle aree, da effettuarsi entro il prossimo 30 settembre 2004.

La rideterminazione del valore delle aree produce i relativi effetti fiscali in termini di minore tassazione delle plusvalenze realizzate, ai sensi dell`art.67, comma 1, lett. a) e b) del TUIR (DPR 917/1986 e successive modificazioni), con la vendita degli stessi immobili.

A seguito della rivalutazione, infatti, il nuovo valore del terreno, risultante dalla perizia di stima, assume la natura di prezzo di acquisto dello stesso, da portare in diminuzione del corrispettivo ottenuto al momento della vendita, ai fini della determinazione delle plusvalenze.

Prima di analizzare le modalità applicative dell`agevolazione, si ritiene utile fornire un breve riepilogo delle diverse disposizioni normative che hanno provveduto a prorogare o a riaprire i termini del beneficio:

- art.7 della legge 448/2001: ha introdotto per la prima volta la possibilità di rivalutare le aree edificabili ed i terreni a destinazione agricola, posseduti al 1° gennaio 2002, mediante presentazione di una perizia giurata di stima ed il pagamento di un`imposta sostitutiva del 4% entro il 30 settembre 2002;
- art.4, comma 3, D.L. 209/2002, convertito dalla legge 265/2002: ha prorogato sino al 30 novembre 2002, il termine per la redazione della perizia di stima e del versamento dell`imposta sostitutiva del 4%, sempre con riferimento alle aree possedute al 1° gennaio 2002;
- art.2, comma 2, del D.L.282/2002, convertito con modificazioni nella legge 27/2003: ha disposto la riapertura dei termini, fissando le scadenze di pagamento e di presentazione della perizia giurata al 16 maggio 2003 e allargando l`agevolazione anche relativamente ai terreni edificabili o con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2003;
- art.39, comma 14-undecies, del D.L. 269/2003, convertito nella legge 326/2003: ha previsto la proroga dei termini del beneficio fino al 16 marzo 2004, sempre per le aree possedute al 1° gennaio 2003;
- art.6-bis, D.L. 355/2004, convertito dalla legge 47/2004: ha previsto da ultimo la riapertura dei termini della rivalutazione con riferimento alle aree possedute alla data del 1° luglio 2003, con il versamento dell`imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2004.

Al riguardo, si evidenzia che l`ANCE sta intraprendendo le più opportune iniziative affinchè possa pervenirsi, oltrechè alla proroga dell`agevolazione con riferimento ai terreni posseduti dai privati non esercenti attività commerciali, anche all`estensione del medesimo beneficio alle aree di proprietà delle imprese, ivi comprese quelle costituenti beni merce (ossia facenti parte del magazzino delle imprese edili) ed agli immobili patrimonio delle società immobiliari.

INDICE

1. SOGGETTI AMMESSI
2. AREE RIVALUTABILI
3. ADEMPIMENTI
4. EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE
5. POSSIBILIT DI RIVALUTARE AREE CHE AVEVANO GI FRUITO DEL BENEFICIO

1. SOGGETTI AMMESSI

Possono scegliere di effettuare la rivalutazione:

- Ø le ***persone fisiche***,
- Ø le ***società semplici,***
- Ø gli ***enti non commerciali*** (semprechè le aree interessate non rientrino nell`esercizio dell`attività commerciale eventualmente svolta),

che, alla data del 1° luglio 2003, risultino proprietari di aree edificabili o agricole (in ogni caso, il terreno deve risultare ancora di proprietà del contribuente al momento in cui si procede alla rivalutazione tramite la redazione della perizia giurata di stima).

2. AREE RIVALUTABILI

Dal punto di vista oggettivo, come precisato dalla Circolare dell`Agenzia delle Entrate 1° febbraio 2002, n. 15/E (*cfr. Rivalutazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola – Chiarimenti ministeriali del 25 febbraio 2002*), la possibilità di rivalutazione, che la norma prevede con riferimento ai ***"terreni edificabili e con destinazione agricola""***, si intende ammissibile in relazione alle seguenti aree (sempre se possedute alla data del 1° luglio 2003):

– terreni lottizzati o sui quali siano state eseguite opere intese a renderli edificabili;

– terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (in base al piano regolatore generale o ad altri provvedimenti urbanistici), anche se di fatto destinati ad agricoltura;

– terreni agricoli;

– terreni agricoli, anche in vista di un futuro inserimento in uno strumento urbanistico, come già chiarito dall`Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002.

Inoltre, l`Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.55/E del 20 giugno 2002 e la Circolare n.81/E del 31 ottobre 2002 ha fornito importanti chiarimenti su specifiche fattispecie di applicabilità del beneficio.

Tra queste, in particolare:

¨ la rivalutazione è possibile anche nel caso in cui oggetto di rivalutazione sia un`**area posseduta da più comproprietari** ("communio pro indiviso"") ed uno solo di questi intenda rideterminare il valore del terreno, in ragione della relativa quota di proprietà. In tal caso, il soggetto interessato alla rivalutazione deve promuovere la perizia di stima dell`area per intero e determinare, successivamente, il valore sul quale calcolare l`imposta sostitutiva dovuta, in ragione della propria percentuale di proprietà.

Diversamente, qualora tutti i comproprietari fossero interessati alla rivalutazione, è sufficiente la redazione di un`unica perizia, sulla base della quale calcolare la base imponibile dell`imposta, ma sono necessari singoli versamenti per ciascun comproprietario, in ragione della propria quota parte;

¨ hanno **piena facoltà di rivalutare il valore di un terreno**, nel caso in cui questo sia gravato da un diritto di usufrutto alla data del 1° luglio 2003, **sia al nudo proprietario sia all`usufruttuario**.

Al primo, in particolare, è data facoltà di rivalutazione del valore della nuda proprietà del terreno, costituito, ai sensi dell`art.48 del Testo Unico dell`Imposta di Registro DPR 131/1986, dalla differenza tra il valore pieno dell`area ed il valore del diritto reale di godimento della stessa, analogamente a quanto già precisato dalla stessa Amministrazione relativamente al proprietario di un terreno su cui grava un diritto di superficie.

Allo stesso modo, è riconosciuta all`usufruttuario la possibilità di rivalutare il diritto di godimento di cui è titolare, atteso che, ai fini della tassazione dei redditi, alle operazioni di costituzione e trasferimento a titolo oneroso dei diritti reali di godimento si applicano le stesse regole valide per il trasferimento del diritto di proprietà a titolo oneroso, ai sensi del comma 5 dell`art.9 del nuovo TUIR 917/1986;

¨ è possibile rideterminare il valore di aree, anche nell`ipotesi in cui queste siano oggetto di **procedimenti espropriativi**;

¨ nell`ipotesi in cui gli strumenti urbanistici prevedano **destinazioni differenziate** all`interno di una stessa particella catastale e dichiarino edificabile solo una porzione della stessa, è riconosciuta al contribuente che ne abbia interesse la facoltà di operare la rivalutazione della sola parte dell`unità catastale dichiarata edificabile, purchè nell`atto di perizia sia fatto preciso riferimento allo strumento urbanistico che la delimita;

¨ nel caso in cui la **rivalutazione di un`area sia stata operata dal *de cuius* o dal donante**, l`erede o il donatario della stessa, ai fini del calcolo della plusvalenza, qualora intendano procedere alla cessione del terreno rivalutato, debbono assumere come valore iniziale del medesimo il valore indicato negli atti registrati in sede di successione o donazione.

3. Adempimenti

Per poter effettuare la rivalutazione, vengono richiesti al contribuente i seguenti adempimenti:

(a) far redigere la perizia giurata di stima da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili. La redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il 30 settembre 2004 e comunque prima della vendita dell`area;

(b) versare, tramite modello F24, entro il 30 settembre 2004 un`imposta sostitutiva delle imposte sul reddito pari al 4% del valore dell`area risultante dalla perizia. Il pagamento dell`imposta può essere anche successivo alla vendita del terreno, purchè effettuato entro il citato termine del 30 settembre.

In particolare, è ammesso anche il versamento rateale dell`imposta sostitutiva che potrà, pertanto, essere effettuato, tenuto conto della citata proroga, con gli interessi del 3%, secondo le seguenti scadenze:

– 30 settembre 2004;

– 30 settembre 2005 con gli interessi annuali al 3%;

– 30 settembre 2006 con gli interessi annuali al 3%.

In caso di una pluralità di aree da rivalutare, l`Amministrazione finanziaria ha precisato che il singolo proprietario può corrispondere l`imposta complessivamente dovuta in un unico versamento, purchè questo sia riconducibile al valore attribuito ai singoli terreni, attraverso l`indicazione del nuovo valore "stimato"" di ciascun terreno in sede di dichiarazione dei redditi;

(c) conservare ed esibire, o trasmettere, su richiesta dell`Amministrazione finanziaria la perizia giurata, unitamente ai dati identificativi dell`estensore ed al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonchè alle ricevute di versamento dell`imposta sostitutiva.

4. Effetti fiscali della rivalutazione

Come già evidenziato, la rideterminazione del valore delle aree produce i relativi effetti fiscali in termini di minore tassazione delle plusvalenze realizzate, ai sensi dell`art.67, comma 1, lett.a) e b) del TUIR (DPR 917/1986 e successive modificazioni), con la vendita degli stessi immobili.

A seguito della rivalutazione, infatti, il nuovo valore del terreno, risultante dalla perizia di stima, assume la natura di prezzo di acquisto dello stesso, da portare in diminuzione del corrispettivo ottenuto al momento della vendita, ai fini della determinazione delle plusvalenze realizzate nelle fattispecie contemplate dal citato art.67, ossia nei casi in cui oggetto della cessione sia un`area che alternativamente:

– sia stata, precedentemente alla vendita, oggetto di lottizzazione o sulla quale, comunque, siano state eseguite delle opere intese a renderla edificabile (*art.67, comma 1, lett.a*).

In questo ambito, l`Agenzia delle Entrate, con la Circolare ministeriale 9/E/2002, ha a suo tempo precisato che nel caso in cui l`acquisto del terreno risalga ad oltre cinque anni dall`inizio della lottizzazione, il nuovo valore periziato dell`area equivale al valore della stessa nel quinto anno anteriore all`inizio della lottizzazione, che, ai sensi dell`art.68, comma 2, del nuovo TUIR, deve assumersi quale prezzo iniziale di acquisto per calcolare la plusvalenza derivante dalla successiva vendita del terreno;

– sia stata acquistata a titolo oneroso da non più di cinque anni (*art.67, comma 1, lett.b*);

– sia suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (*art.67, comma 1, lett.b*).

L`utilizzazione del nuovo valore delle aree, derivante dalla rivalutazione, può essere considerato in sede di determinazione delle plusvalenze solo se la perizia venga redatta ed asseverata da uno dei professionisti elencati nella stessa disposizione normativa, precedentemente alla vendita dell`area interessata dalla rivalutazione, anche se l`imposta sostitutiva del 4% venga versata in un momento successivo alla cessione, comunque entro il termine del 30 settembre 2004. In tal ambito, con la citata Circolare 15/E/2002, l`Agenzia delle Entrate ha precisato la non conformità alla *ratio* della norma della redazione di valutazioni giurate su beni di cui si sia già ceduta la titolarità.

Il costo di acquisto dell`area così rideterminato (al quale si possono aggiungere le spese di redazione della perizia, se effettivamente rimaste a carico) costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini:

¨ delle imposte sui redditi;

¨ dell`imposta di registro;

¨ dell`imposta ipotecaria e catastale.

Il cedente ha, pertanto, l`obbligo di evidenziare nell`atto di vendita se il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato, al fine di mettere in condizione l`Ufficio di poterne tenere conto ai fini della rettifica della base imponibile dell`imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali.

In ogni caso, in caso di trasferimento di un`area rivalutata, qualora il venditore non intenda tener conto del valore attribuito dalla perizia in sede di determinazione delle imposte sui trasferimenti (registro, ipotecarie e catastali), ai fini del calcolo della plusvalenza (reddito diverso), il valore del terreno iniziale da contrapporre a quello di trasferimento resta il costo storico d`acquisto, ai sensi dell`art.68 TUIR 917/1986.

Tale regola non opera per i trasferimenti conseguenti a procedimenti di espropriazione, ove l`indennità di esproprio sia determinata in misura inferiore al valore rivalutato (C.M. 35/E/2004).

In tale ipotesi, infatti, il minor valore rispetto a quello rivalutato, dichiarato nell`atto di trasferimento, consegue all`applicazione della norma speciale sugli espropri (DPR 302/2002).

Tuttavia, resta ferma comunque la possibilità di assumere il valore di perizia per la determinazione dell`eventuale plusvalenza.

Ciò vuol dire che le imposte sul “reddito diverso””, ai sensi degli artt. 67 e 68 del TUIR, si applicano su un imponibile pari all`eventuale differenza tra il valore di esproprio e quello di rivalutazione (l`imposta è dovuta solo se l`indennità di esproprio è superiore al valore rivalutato dell`area).

5. Possibilità di rivalutare aree che avevano già fruito del beneficio

Nell`ambito della Circolare n.35/E del 4 agosto 2004 (*Rivalutazione delle aree edificabili – Nuovi chiarimenti ministeriali del 5 agosto 2004*), l`Agenzia delle Entrate ha confermato la possibilità di procedere alla rivalutazione di aree che già in passato avevano fruito della medesima agevolazione.

In tal caso, l`imposta sostitutiva versata in occasione delle precedenti rivalutazioni può essere richiesta a rimborso, ai sensi dell`art. 38 del DPR 602/1973 (*cfr. al riguardo anche Doppia opportunità per chi rivaluta aree edificabili e terreni agricoli del 12 marzo 2004*).

La rideterminazione del valore si considera perfezionata a tutti gli effetti (per le imposte sui trasferimenti e sui redditi) con il versamento dell`intero importo dell`imposta sostitutiva, ovvero con il pagamento della prima rata.

In tal caso, qualora in sede di successivo trasferimento si opti per il non tener conto del valore rivalutato, non si ha diritto al rimborso dell`importo già pagato e, nell`ipotesi di rateizzazione, si è comunque obbligati ad effettuare i versamenti successivi.

Invece, nel caso in cui il contribuente abbia omesso di effettuare i versamenti delle rate successive alla prima, la rivalutazione s`intende comunque perfezionata ed i successivi importi da pagare sono iscritti a ruolo ai sensi degli artt. 10 e seguenti dal DPR 602/73.

In tale ipotesi è possibile sanare il ritardo del versamento, avvalendosi del ravvedimento operoso (art.16 Dlgs 472/97, sanzione ridotta ad un ottavo del minimo, se il versamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza, ovvero ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione avviene entro un anno. La violazione, ovviamente, non deve essere stata già constatata e comunque non devono essere iniziate attività di accertamento).