

# ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

*Fiscalità Edilizia*

## ***Rivalutazione delle aree edificabili dei privati***

*- Riapertura dei termini al 31 ottobre 2010  
e riepilogo delle modalità applicative -*

*Marzo 2010*

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. SOGGETTI AMMESSI.....</b>	<b>5</b>
<b>2. AREE RIVALUTABILI.....</b>	<b>5</b>
<b>3. ADEMPIMENTI.....</b>	<b>7</b>
3.1. <i>Redazione e giuramento della perizia di stima .....</i>	7
3.2 <i>Versamento dell'imposta sostitutiva .....</i>	8
3.3 <i>Altri adempimenti.....</i>	9
<b>4. EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE .....</b>	<b>9</b>
4.1 <i>Determinazione delle plusvalenze imponibili .....</i>	10
4.2 <i>Imposte indirette sul trasferimento .....</i>	12
<b>5. POSSIBILITÀ DI RIVALUTARE AREE CHE AVEVANO GIÀ FRUITO DEL BENEFICIO.....</b>	<b>12</b>
5.1 <i>La giurisprudenza in tema di rimborso dell'imposta sostitutiva .....</i>	13

**Appendice:** *Normativa, Prassi, Giurisprudenza e Istanza per la correzione del modello F24, allegata alla C.M. n.5/E/2002*

## **PREMESSA**

La rivalutazione delle aree agricole ed edificabili possedute da privati non esercenti attività commerciale è stata introdotta dall'art.7 della legge 448/2001, ed è stata oggetto, nel tempo, di diverse proroghe e riaperture di termini.

Da ultimo, l'art.2, comma 229, della legge 191/2009 (legge Finanziaria 2010) ammette nuovamente la possibilità rideterminare il valore d'acquisto dei terreni edificabili ed agricoli posseduti da privati non esercenti attività commerciale alla data del 1° gennaio 2010, 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 31 ottobre 2010 (il termine slitta al **2 novembre 2010** a causa di festività).

In sostanza le novità sono:

- la riapertura dei termini sino al **2 novembre 2010** per il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito pari al 4% dell'intero valore rivalutato dell'area.  
Il pagamento può avvenire anche in tre rate annuali di pari importo, con gli interessi del 3%, da effettuarsi entro il 2 novembre 2010 (I rata), 31 ottobre 2011 (II rata), 31 ottobre 2012 (III rata);
- la riapertura dei termini sino al **2 novembre 2010** per la redazione e il giuramento della perizia di stima;
- l'estensione della facoltà di rivalutare con riferimento alle aree edificabili ed agricole possedute alla data del **1° gennaio 2010**.

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

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 da sottoporre a tassazione.

Occorre, poi, evidenziare che i chiarimenti ministeriali forniti in materia fin dall'introduzione dell'agevolazione, e richiamati nella Guida, si intendono pienamente confermati anche a seguito dell'attuale riapertura dei termini, non essendo mutato il profilo sostanziale di applicazione del beneficio.

Si riporta uno schema riepilogativo delle precedenti proroghe e riaperture dei termini succedutesi nel tempo.

<b>L'EVOLUZIONE NORMATIVA</b>	
<i>Introduzione del "4%"</i>	L' <b>art. 7 della legge 448/2001</b> (finanziaria 2002) ha introdotto per la prima volta la possibilità di rivalutare le aree edificabili ed i terreni a destinazione agricola, <b>posseduti al 1° gennaio 2002</b> , mediante presentazione di una perizia giurata di stima ed il pagamento di un'imposta sostitutiva del 4% <b>entro il 30 settembre 2002</b>
<i>Proroga fino al <u>30.11.02</u></i>	L' <b>art. 4, comma 3, del D.L.209/2002, convertito dalla legge 265/2002</b> ha <b>prorogato sino al 30 novembre 2002</b> , il termine per la redazione della perizia di stima e del versamento dell'imposta sostitutiva del 4%, sempre con riferimento alle <b>aree possedute al 1° gennaio 2002</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Riapertura dei termini</i></li> <li>✓ <i>Estensione beneficio ai terreni posseduti <u>01.01.03</u></i></li> </ul>	L' <b>art. 2, comma 2, del D.L.282/2002, convertito con modificazioni nella legge 27/2003</b> ha disposto la <b>riapertura dei termini</b> , fissando le scadenze di pagamento e di presentazione della perizia giurata al <b>16 maggio 2003</b> e allargando l'agevolazione anche relativamente ai <b>terreni</b> edificabili o con destinazione agricola <b>posseduti alla data del 1° gennaio 2003</b>
<i>Proroga fino al <u>16.03.04</u></i>	L' <b>art. 39, comma 14-undecies, del D.L.269/2003, convertito nella legge 326/2003</b> ha previsto la <b>proroga dei termini</b> del beneficio fino al <b>16 marzo 2004</b> , sempre per le <b>aree possedute al 1° gennaio 2003</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Riapertura dei termini</i></li> <li>✓ <i>Estensione beneficio ai terreni posseduti <u>01.07.03</u></i></li> </ul>	L' <b>art. 6-bis, D.L.355/2003, convertito dalla legge 47/2004</b> ha previsto la <b>riapertura dei termini</b> della rivalutazione con riferimento alle aree possedute alla data del <b>1° luglio 2003</b> , con il versamento dell'imposta sostitutiva entro il <b>30 settembre 2004</b>
<i>Proroga fino al <u>30.06.05</u></i>	L' <b>art. 1, comma 376, della legge 311/2004</b> (finanziaria 2005) ha stabilito la <b>proroga sino al 30 giugno 2005</b> della possibilità di rideterminare il valore delle <b>aree</b> sempre con riferimento alla data del <b>1° luglio 2003</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Riapertura dei termini</i></li> <li>✓ <i>Estensione beneficio ai terreni posseduti <u>01.01.05</u></i></li> </ul>	L' <b>art. 11-quaterdecies, comma 4 del D.L. 203/2005, convertito nella legge 248/2000</b> ha previsto la <b>riapertura dei termini</b> della rivalutazione con riferimento alle aree possedute alla data del <b>1° gennaio 2005</b> , con il versamento dell'imposta sostitutiva entro il <b>30 giugno 2006</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Riapertura dei termini</i></li> <li>✓ <i>Estensione beneficio ai terreni posseduti <u>01.01.08</u></i></li> </ul>	L' <b>art. 1, comma 91, della legge 244/2007</b> (finanziaria 2008) ha previsto la <b>riapertura dei termini</b> della rivalutazione per le aree possedute al <b>1° gennaio 2008</b> , con il versamento dell'imposta sostitutiva entro il <b>30 giugno 2008</b>
<i>Proroga fino al <u>20.07.08</u></i>	L'articolo unico del <b>D.P.C.M. 30 giugno 2008</b> ha stabilito la <b>proroga fino al 20 luglio 2008</b> della possibilità di effettuare la <b>rivalutazione</b> (redazione e giuramento della perizia e versamento della prima o unica rata), sempre per le <b>aree possedute al 1° gennaio 2008</b> . Restano ferme le scadenze del 30 giugno 2009 e 30 giugno 2010 per il versamento della II e III rata dell'imposta
<i>Proroga fino al <u>31.10.2008</u></i>	L' <b>art.4, comma 9-ter, del D.L. 97/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 129/2008</b> , ha <b>prorogato</b> ulteriormente la possibilità di <b>rivalutare</b> le <b>aree possedute al 1° gennaio 2008</b> , fino al <b>31 ottobre 2008</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Riapertura termini</i></li> <li>✓ <i>Estensione beneficio ai terreni posseduti <u>01.01.10</u></i></li> </ul>	Da ultimo, l' <b>art.2, comma 229, della legge 191/2009</b> (finanziaria 2010) ha previsto la <b>riapertura dei termini</b> della rivalutazione per le aree possedute al <b>1° gennaio 2010</b> , con il versamento dell'imposta sostitutiva entro il <b>31 ottobre 2010</b>

## ***1. SOGGETTI AMMESSI***

Possono scegliere di effettuare la rivalutazione:

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

che, alla data del **1° gennaio 2010**, risultino proprietari di aree edificabili od 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, 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° gennaio 2010**):

- 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 le Circolari n.55/E del 20 giugno 2002 e 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;

- ◆ è possibile rivalutare anche il valore delle **aree gravate da diritto di superficie**. In tal caso, l'esistenza di tale diritto influenzerà il valore del terreno in sede di redazione della perizia giurata;

- ◆ 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° gennaio 2010**, sia il **nudo proprietario** sia l'**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 D.P.R. 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 D.P.R. 917/1986 - TUIR.

In merito, l'Agenzia delle Entrate si è, da ultimo, pronunciata con la Circolare n.12/E/2010, rispondendo a quesiti formulati in occasione di un incontro con la stampa specializzata ("Telefisco 2010").

In particolare, nell'ipotesi in cui la rivalutazione sia stata effettuata dal solo nudo proprietario e l'usufrutto si estingua prima della cessione dell'area, l'Agenzia chiarisce che, in fase di trasferimento del terreno, il proprietario (che ha riottenuto la proprietà piena del bene) non può assumere come costo il valore del diritto di usufrutto.

Nella diversa ipotesi in cui la rivalutazione sia stata effettuata sia dal nudo proprietario, che dall'usufruttuario, a seguito dell'estinzione dell'usufrutto il pieno proprietario (erede, o meno, dell'usufruttuario) non può portare in aumento del proprio costo (ossia il valore rivalutato della nuda proprietà) il valore dell'area rideterminato in base al precedente diritto di usufrutto<sup>1</sup>.

In sostanza, l'estinzione del diritto di usufrutto rende irrilevante la rivalutazione compiuta dall'usufruttuario;

- ◆ 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, purché 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.

---

<sup>1</sup> Relativamente all'ipotesi di estinzione dell'usufrutto per decesso dell'usufruttuario si era espressa, in passato, anche la C.M. n.6/E/2006, chiarendo che il soggetto che eredita il terreno non può assumere, come costo dello stesso, il valore rideterminato del diritto di usufrutto.

### 3. ADEMPIMENTI

Alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.16/E/2005, si riportano gli adempimenti necessari per fruire dell'agevolazione:

- (a) redazione e giuramento della perizia di stima del valore delle aree alla data del **1° gennaio 2010**, entro il **31 ottobre 2010** (il termine slitta al **2 novembre 2010** a causa di festività);
- (b) versamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata) del 4% calcolata sull'intero valore rideterminato dei terreni, sempre entro il **2 novembre 2010**;
- (c) conservazione ed esibizione, o trasmissione, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria della perizia giurata, unitamente ai dati identificativi dell'estensore ed al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva.

#### 3.1. Redazione e giuramento della perizia di stima

Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario far redigere e giurare una perizia di stima del valore delle aree, determinato alla data del **1° gennaio 2010**<sup>2</sup>, entro il **2 novembre 2010**.

A tal proposito, si ricorda che la legge Finanziaria 2005 (legge 311/2004) ha esteso la platea dei tecnici e dei professionisti abilitati alla redazione della perizia, individuati, quindi, nei seguenti soggetti: gli iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili e (per effetto della legge 311/2004) i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

Le perizie stragiudiziali possono essere presentate per l'asseverazione presso la cancelleria del Tribunale, presso gli uffici del Giudice di pace o i notai (C.M. n.81/E/2002).

Da sottolineare che, come espressamente precisato dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 15/E/2002, è necessario che la redazione ed il giuramento della perizia avvengano prima della cessione dell'area interessata dalla rivalutazione<sup>3</sup> (e comunque, attualmente entro il **2 novembre 2010**). A parere dell'Agenzia, infatti, non sarebbe conforme alla *ratio* della norma la redazione di valutazioni giurate su beni di cui si sia già ceduta la titolarità.

---

<sup>2</sup> In sostanza, la data del **1° gennaio 2010** deve essere assunta, sia ai fini della verifica del possesso del terreno da rivalutare, sia come data rispetto alla quale va determinato il nuovo valore dello stesso. L'art.7 della legge 448/2001 che, come detto, ha introdotto il beneficio per la prima volta, ha previsto, infatti, "...per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002 (ora 1° gennaio 2010) 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....." (cfr. in tal senso, tra le altre, C.M. n.15/E/2002; n.81/E/2002; n.27/E/2003, n.16/E/2005, n.6/E/2006).

<sup>3</sup> Per completezza, si ricorda che la finanziaria 2005 (art.1, comma 428, legge 311/2004) prevedeva una sorta di "sanatoria" per coloro che avessero rivalutato l'area, ai sensi dell' **art. 6-bis, D.L.355/2004, convertito dalla legge 47/2004**, versando l'imposta sostitutiva del 4%, entro il termine del 30 settembre 2004, senza avere preventivamente effettuato la redazione ed il giuramento della perizia di stima.

In tali casi era stata prevista, infatti, la possibilità di redigere e giurare la medesima entro il 31 marzo 2005. Al riguardo, con al Circolare 16/E/2005, l'Agenzia precisava che tale "regolarizzazione":

- era applicabile anche ai contribuenti che avevano optato per la rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta e che, entro il 30 settembre 2004, avevano versato solo la prima rata;
- riguardava esclusivamente i terreni rivalutati che, prima del 31 marzo 2005, non fossero stati ancora ceduti.

Circa particolari casi di applicazione del beneficio, è stato poi precisato che, nell'ipotesi in cui l'area da rivalutare sia posseduta da più soggetti in comproprietà, è possibile far redigere e giurare un'**unica perizia**, ferma restando la necessità di effettuare comunque **distinti versamenti dell'imposta sostitutiva** (C.M. n.81/E/2002).

### **3.2 Versamento dell'imposta sostitutiva**

Ulteriore necessario adempimento è relativo al versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, pari al 4% dell'intero valore rivalutato delle aree, così come risultante dalla perizia giurata di stima.

Il pagamento va effettuato tramite modello F24 entro il 2 novembre 2010, o per intero, oppure rateizzando l'importo da versare in tre rate annuali di uguale ammontare, secondo le seguenti scadenze:

- I rata: **2 novembre 2010**;
- II rata: **31 ottobre 2011**, con gli interessi annuali del 3%;
- III rata: **31 ottobre 2012**, con gli interessi annuali del 3%.

A differenza della redazione e del giuramento della perizia, che deve necessariamente precedere la vendita dell'area, il pagamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata) può anche essere successivo alla cessione, purché rispetti comunque la data del **2 novembre 2010** (C.M. n.15/E/2002).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.35/E/2004, la rivalutazione si intende 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 entro il termine stabilito (**2 novembre 2010**). Ciò implica che:

- se il versamento avviene successivamente a tale data, la rivalutazione non produce effetti;
- nel caso in cui sia stata pagata la prima rata entro il termine fissato, ma sia stato omesso il versamento delle rate successive, queste ultime sono iscritte a ruolo (ai sensi degli artt.10 e ss. del D.P.R. 602/1973). In tal caso è possibile avvalersi del "ravvedimento operoso" (art.13, D.Lgs. 472/1997), con la riduzione della sanzione 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).

Nello stesso ambito, è stato ulteriormente precisato che rimane comunque dovuto il versamento delle rate successive alla prima, anche nel caso in cui il contribuente decida, in fase di trasferimento dell'area rivalutata, di non tener conto del valore periziato della stessa (in tale ipotesi, non può neanche essere richiesto il rimborso dell'imposta già versata). Le norme agevolative, infatti, prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un beneficio e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata, in mancanza di un'espressa disposizione che lo consenta.

Infine, nell'ipotesi di possesso di una pluralità di aree da rivalutare, può essere corrisposta l'imposta complessivamente dovuta in un unico versamento, purché 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.M. n.81/E/2002).

Con riferimento all'attuale rivalutazione, l'Agenzia delle Entrate non ha ancora reso disponibile il codice tributo da indicare nel modello F24.

In merito, fermo restando che, una volta effettuata la perizia di stima, il pagamento dell'imposta può avvenire anche successivamente alla cessione dell'area, si ritiene che, nel frattempo, nel modello F24 possa essere indicato il codice tributo relativo all'ultima rivalutazione, scaduta il 31 ottobre 2008 (codice **8056** denominato "*Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola – art.1-quaterdecies, comma 4, DL 203/2005 e art.1, comma 91, legge 244/2007*").

A seguito dell'individuazione del nuovo codice, il contribuente potrà compilare un modello correttivo dell'F24 utilizzato per il versamento, indicando il nuovo riferimento.

Tale comportamento si ritiene in linea con quanto chiarito, in linea generale, dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.5/E/2002, secondo la quale il contribuente può presentare istanza di rettifica del modello F24 (cfr. appendice) erroneamente compilato, ad uno qualsiasi degli uffici locali, senza la necessità di ulteriori adempimenti e senza l'irrogazione di sanzioni (cfr. art.10 legge 121/2000 - Statuto del contribuente).

### **3.3 Altri adempimenti**

Tra gli altri adempimenti richiesti ai fini dell'agevolazione, oltre a quello già segnalato, relativo alla conservazione ed alla esibizione, su richiesta dell'Amministrazione, della perizia e delle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.35/E/2004, ha evidenziato anche quello relativo all'indicazione, in sede di dichiarazione dei redditi con il modello Unico (quadro RM), del valore rivalutato dei terreni e dell'imposta sostitutiva dovuta. Al riguardo, è stato precisato che i contribuenti che presentano il modello 730 devono compilare anche il quadro RM del modello Unico Persone Fisiche ed il relativo frontespizio.

## **4. EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE**

Il costo di acquisto dell'area così rideterminato (al quale si possono aggiungere le spese di redazione della perizia, se effettivamente rimaste a carico, e l'ulteriore rivalutazione del terreno in base all'indice ISTAT, relativo ai prezzi al consumo delle famiglie<sup>4</sup>) costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini:

- ◆ delle imposte sui redditi (tassazione delle plusvalenze);
- ◆ delle imposte indirette sul trasferimento (imposta di registro, ipotecaria e catastale).

---

<sup>4</sup> Con la C.M. n.6/E/2006, l'Agenzia delle Entrate, riprendendo quanto stabilito dall'art.68 del D.P.R. 917/1986 – TUIR, ha chiarito che la fruizione del beneficio non esclude l'ulteriore rideterminazione del costo di acquisto dell'area in base all'indice ISTAT. Infatti, ai sensi dell'art.68 del TUIR, in caso di cessione di aree edificabili, la plusvalenza va determinata in base alla differenza tra corrispettivo percepito e costo d'acquisto del terreno, aumentato degli oneri inerenti e rivalutato in base al suddetto indice ISTAT. La possibilità di rivalutare il valore iniziale delle aree in base al citato indice, osserva l'Agenzia, sussiste anche nell'ipotesi di terreni acquisiti per successione o donazione (Cfr. anche C.M. n.81/E/2002).

Ciò vuol dire che, in caso di cessione dell'area rivalutata, il nuovo valore periziato deve essere considerato come valore minimo di riferimento, sia ai fini della determinazione delle plusvalenze da assoggettare alle imposte sul reddito (come "redditi diversi"), sia nell'ambito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali da applicare al trasferimento del medesimo terreno.

Viene, quindi, stabilito un **principio di "coerenza"** rispetto al valore dell'area che deve essere assunto **ai fini, sia delle imposte dirette, che di quelle indirette.**

A tal fine, con la Circolare n.15/E/2002, è stato precisato che, in sede di trasferimento, è **necessario che il venditore indichi nell'atto se vuole tener conto o meno del valore periziato dell'area**, per consentire agli uffici verificatori di valutare la corretta applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

In ogni caso, **nell'ipotesi in cui il contribuente decida**, all'atto del trasferimento del terreno e, quindi, in sede di determinazione delle imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali), **di non voler tenere conto del valore rideterminato** dello stesso (ad esempio se il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici), anche le plusvalenze, da assoggettare alle imposte sul reddito, devono essere determinate non tenendo conto del valore periziato dell'area, ma assumendo il costo d'acquisto della stessa, secondo gli ordinari criteri dettati dall'art.68 del TUIR, D.P.R. 917/1986 (C.M. n.15/E/2002).

Nello stesso ambito, si ribadisce, per completezza, che anche se non si vuole tener conto della rivalutazione, non si ha comunque diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 4% già versata e, se si è scelta la rateizzazione della stessa, restano dovute le eventuali rate non ancora versate (C.M. n.35/E/2004).

Da evidenziare che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n.35/E/2004, l'unico caso in cui il **valore dell'area, da assumere ai fini delle imposte sul trasferimento, può differire da quello da considerare per la determinazione delle plusvalenze imponibili** è costituito dai terreni assoggettati a procedure espropriative, quando la relativa indennità sia inferiore al valore rivalutato dell'area.

In tale ipotesi, infatti, il minor valore rispetto a quello rivalutato, dichiarato nell'atto di trasferimento (ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale), consegue all'applicazione della norma speciale sugli espropri (DPR 302/2002), mentre resta ferma 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).

#### ***4.1 Determinazione delle plusvalenze imponibili***

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 n.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 a destinazione agricola e sia stata acquistata a titolo oneroso da non più di cinque anni (*art.67, comma 1, lett.b*). Da evidenziare che la cessione di un terreno agricolo genera plusvalenze tassabili se effettuata entro i cinque anni successivi all'acquisto (con esclusione di quelli acquistati mediante successione o donazione, la cui vendita non genera plusvalenza imponibile).

In caso di cessione decorsi i cinque anni, le plusvalenze vengono assoggettate ad imposizione solo nell'ipotesi in cui, al momento della vendita, l'area, da agricola, sia divenuta edificabile in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (C.M. n.15/E/2002);

- sia suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (*art.67, comma 1, lett.b*). In merito, la C.M. n.15/E/2002 si è espressa nel senso che tale qualificazione ricorre per le aree definite come edificabili dal Piano Regolatore Generale o, in mancanza, da altri strumenti urbanistici vigenti al momento della vendita. In ogni caso, occorre ora tener conto della nozione di "area edificabile", ai fini di tutti i tributi, contenuta nell'art.36, comma 2, del DL 223/2006, convertito, con modificazioni, nella legge 248/2006.

Ai sensi di quest'ultima disposizione, un'area è da considerare fabbricabile se è «*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*».

Con riferimento alla corretta individuazione del bene oggetto di compravendita ai fini del calcolo della plusvalenza, la R.M. n.395/E/2008 si è espressa, a seguito di una specifica istanza d'interpello, nell'ipotesi in cui venga ceduta un'area edificabile, con annessi due fabbricati, inserita in un piano di recupero, in base al quale risulti che l'area debba essere sottoposta ad interventi di trasformazione urbana, che presuppongono la demolizione degli edifici preesistenti.

In tal caso, osserva l'Agenzia delle Entrate, l'oggetto della cessione è il terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria", inserito nel piano di recupero, e non i fabbricati che ivi si trovano, poiché, di fatto, ciò che viene trasferita è proprio la potenzialità edificatoria dell'area.

Di conseguenza, una volta individuato l'oggetto della compravendita, la citata R.M. n.395/E/2008 ha chiarito che il trasferimento del terreno genera una plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, lett.b, del D.P.R. 917/1986 – TUIR (come area edificabile), e che il valore dello stesso poteva essere rivalutato (in base all'art.1, comma 91, della legge

244/2007), mediante redazione e giuramento della perizia, e pagamento dell'imposta sostitutiva.

#### ***4.2 Imposte indirette sul trasferimento***

La rivalutazione produce effetti anche ai fini delle imposte sul trasferimento, ossia delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, in quanto il valore rideterminato dei terreni costituisce quello minimo di riferimento per l'applicazione dei medesimi tributi.

Come detto, è necessario che il venditore evidenzi nell'atto di trasferimento se il valore dichiarato coincide o meno con quello periziato, cosicché l'ufficio verificatore ne possa tener conto ai fini dell'eventuale rettifica della base imponibile delle imposte di registro ipotecarie e catastali.

Se, invece, il venditore intenda discostarsi dal valore attribuito al terreno dalla perizia, ai fini delle imposte di trasferimento valgono le ordinarie regole sulla determinazione della base imponibile stabilite dal D.P.R. 131/1986.

Per quanto riguarda l'IVA, l'Agenzia ha precisato (C.M. n.16/E/2005) che resta ferma, anche a seguito della rivalutazione, la determinazione della base imponibile in base al corrispettivo pattuito per la vendita, ai sensi dell'art.13 del D.P.R. 633/1972, a prescindere dal valore delle aree risultante dalla perizia di stima. A parere dell'Agenzia, comunque l'applicazione dell'IVA secondo le regole proprie di determinazione del tributo, non fa venir meno la possibilità di calcolare la plusvalenza derivante dalla vendita delle medesime aree sulla base del valore assoggettato all'imposta sostitutiva (in tal ambito, è da evidenziare in ogni caso che le cessioni di aree edificabili rilevano sia ai fini delle plusvalenze, costituenti "redditi diversi" ai sensi dell'art.67 del TUIR, che dell'IVA, quando siano poste in essere da imprenditori agricoli).

#### ***5. POSSIBILITÀ DI RIVALUTARE AREE CHE AVEVANO GIÀ FRUITO DEL BENEFICIO***

Con riferimento alle precedenti proroghe e riaperture dei termini della rivalutazione, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore di aree che già in passato avevano fruito della medesima agevolazione (*cf.*, da ultimo, C.M. n.10/E/2006 e R.M. n.236/E/2008).

In attesa di specifici chiarimenti amministrativi, relativi all'ulteriore riapertura dei termini stabilita dall'art.2, comma 229, della legge 191/2009, ciò fa comunque ritenere che la facoltà di rivalutare possa essere estesa anche ora ad aree in passato già oggetto di precedenti rivalutazioni.

In tal caso, è necessario far redigere e giurare una nuova perizia di stima del valore dei terreni determinato alla data del **1° gennaio 2010** e versare l'imposta sostitutiva del 4%, calcolata sul nuovo valore, entro il prossimo **2 novembre 2010** (il termine del 31 ottobre 2010 cade in giorno festivo).

Si ricorda che l'imposta sostitutiva versata in occasione delle precedenti rivalutazioni può essere unicamente richiesta a rimborso, ai sensi dell'art.38 del DPR 602/1973 (che consente, in presenza di determinate condizioni, il rimborso di tributi entro 48 mesi dal termine di versamento), mentre non è ammessa nessuna compensazione e, nel caso in cui si sia optato per il pagamento rateale, le eventuali quote residue non vanno versate (*cf.* anche le C.M. n.16/E/2005, 35/E/2004 e 27/E/2003).

Con riferimento alla possibilità di ottenere il rimborso di quanto versato ai fini di una precedente rivalutazione, in presenza di una nuova rideterminazione del valore della stessa area, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la R.M. n.236/E/2008, con un orientamento che, a parere dell'ANCE, suscita perplessità.

In particolare, nella fattispecie esaminata dall'Agenzia, l'interessato aveva già fruito dell'agevolazione in base all'art.7 della legge 448/2001 (possessione dell'area al 1° gennaio 2002), ed aveva chiesto all'Agenzia delle Entrate se, rivalutando nuovamente l'area (ai sensi dell'art.1, comma 91, della legge 244/2007, con possessione al 1° gennaio 2008), avrebbe potuto ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva a suo tempo versata.

In tal caso, l'Agenzia ha negato la possibilità di rimborso, ritenendo inapplicabili al caso di specie sia l'art.38 del D.Lgs. 602/1973, sia l'art.21 del D.Lgs. 546/1992, che ammette la possibilità di rimborso delle imposte versate entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Con riferimento all'art.38 del D.P.R. 602/1973, il rimborso non è stato concesso in base al fatto che, nella fattispecie esaminata, era già trascorso il citato termine di 48 mesi per chiedere la restituzione di quanto versato in base alla precedente rideterminazione del valore del terreno (l'imposta era stata versata nel dicembre 2002).

In pratica, stante la genericità del citato art.38 del D.P.R. 602/1973 relativamente al momento in cui inizia a decorrere il termine per il rimborso, l'Amministrazione finanziaria fa decorrere tale periodo dal versamento dell'imposta relativa alla precedente rivalutazione, e non dal pagamento del tributo sul nuovo valore periziato del bene (momento che, invece, si ritiene determini il verificarsi del "presupposto per la restituzione", ai sensi del medesimo art.38).

L'impostazione contenuta nella R.M. n.236/E/2008 risulta, però, contraddetta dalla giurisprudenza (*cfr.* sentenze CTP Treviso n.62/2009 e CTP Forlì n.31/2009 – vedi paragrafo successivo).

Analogamente, a parere dell'Amministrazione finanziaria, l'art.21 del D.Lgs. 546/1992 non è stato ritenuto applicabile poichè il beneficio concesso dall'art.1, comma 91, della legge 244/2007 non costituisce una "proroga" della precedente agevolazione, bensì una "riapertura dei termini", con la conseguenza che la diversa data di possessione richiesta ai fini della fruibilità del nuovo beneficio non potrebbe essere considerata come un "presupposto" che giustifichi la restituzione di quanto versato in precedenza.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, l'applicabilità del citato art.21 è stata riconosciuta dalla CTP di Modena, nella sentenza n.71/2009 (vedi sempre paragrafo seguente).

Si auspicano, pertanto, ulteriori chiarimenti ministeriali con i quali, in linea con quanto sancito dalla giurisprudenza, l'Agenzia delle Entrate riveda la propria posizione, al fine di consentire il rimborso delle imposte sostitutive versate in occasione di precedenti rivalutazioni.

### ***5.1 La giurisprudenza in tema di rimborso dell'imposta sostitutiva***

In tal ambito, si riportano due pronunce giurisprudenziali che, pur giungendo a conclusioni diverse sul piano normativo, ammettono, in presenza di rivalutazioni successive sulla stessa area, il rimborso dell'imposta versata e riferita alla rivalutazione anteriore.

In particolare, la sentenza della CTP di Treviso 3 giugno 2009, n.62 stabilisce che, nell'ipotesi in cui il contribuente, che ha già versato l'imposta in base ad una precedente rivalutazione, fruisca nuovamente di tale possibilità per la stessa area (nella specie, quella consentita dall'art.1, comma 91, della legge 244/2007 fino al 30 giugno 2008), versando la prima rata dell'imposta, ha diritto alla restituzione dell'intero importo versato in precedenza, anche se non ha ancora completato il pagamento relativo alla successiva rivalutazione.

Pertanto, osservano i giudici, il termine di 48 mesi per la richiesta di rimborso, ai sensi del citato art.38 del D.P.R. 602/1973, decorre dal momento del versamento, ancorché parziale, della nuova imposta.

Sulla medesima problematica si è espressa anche la CTP di Modena, con la sentenza 14 aprile 2009, n.71.

In particolare, non condividendo quanto affermato dalla citata R.M. n.236/E/2008, la sentenza afferma che, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia effettuato un'ulteriore rivalutazione di un'area che già in passato aveva fruito del beneficio, il rimborso dell'imposta a suo tempo versata ai fini della precedente rivalutazione deve essere consentito in base all'art.21 del D.Lgs. 546/1992, che, come già anticipato, ammette la possibilità di rimborso delle imposte versate entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione<sup>5</sup>.

Infatti, osservano i giudici, l'ulteriore versamento d'imposta riferito alla successiva rivalutazione fa diventare non dovuto quanto pagato in precedenza, e tale circostanza è qualificabile come "presupposto per la restituzione" di cui al citato art.21, rendendo legittima l'istanza di rimborso presentata entro due anni dal versamento della nuova imposta sostitutiva.

\*\*\*\*\*

Tenuto conto delle diverse riaperture e proroghe dei termini relative all'agevolazione, si ritiene utile riportare lo schema delle scadenze, contenuto in origine nella Circolare ministeriale n.16/E/2005, debitamente aggiornato alla luce dell'ultima riapertura dei termini del beneficio, relativo ai pagamenti dell'imposta sostitutiva, da rispettare a seconda della norma agevolativa in base alla quale è stata effettuata la rivalutazione.

---

<sup>5</sup> La CTP di Modena, nella citata sentenza, ritiene inapplicabile il citato art.38 del D.P.R. 602/1973, in base al fatto che, in fase di versamento dell'imposta sostitutiva riferita alla prima rivalutazione, non sussistevano i requisiti (quali, ad esempio, la "duplicazione d'imposta" o l' "errore materiale"), richiesti per l'applicazione di tale disposizione.

**SCHEMA RIEPILOGATIVO**

<i>Disposizione</i>	<i>Data rivalutazione</i>	<i>Scadenza pagamento imposta sostitutiva (o I rata)</i>	<i>Scadenza II rata</i>	<i>Scadenza III rata</i>
<i>Art. 7, L.448/2001</i>	<b>01/01/2002</b>	30/09/2002 prorogata inizialmente al 30/11/2002 e poi al <b>16/12/2002</b>	<b>16/12/2003</b>	<b>16/12/2004</b>
<i>Art.2, D.L. 282/2002</i>	<b>01/01/2003</b>	16/05/2003 prorogata successivamente al <b>16/03/2004</b>	<b>16/03/2005</b>	<b>16/03/2006</b>
<i>Art.6-bis, L.47/2004</i>	<b>01/07/2003</b>	30/09/2004 prorogata al <b>30/06/2005</b>	<b>30/06/2006</b>	<b>30/06/2007</b>
<i>Art.11 quaterdecies D.L. 203/2005</i>	<b>01/01/2005</b>	<b>30/06/2006</b>	<b>30/06/2007</b>	<b>30/06/2008</b>
<i>Art.1, comma 91, L.244/2007</i>	<b>01/01/2008</b>	30/06/2008, prorogata inizialmente al 20/07/2008 e poi al <b>31/10/2008</b>	<b>31/10/2009</b>	<b>02/11/2010</b>
<i>Art.2, comma 229, L.191/2009</i>	<b>01/01/2010</b>	<b>02/11/2010</b>	<b>31/10/2011</b>	<b>31/10/2012</b>