

AGEVOLAZIONI

La rivalutazione dei terreni e casi particolari

di **Leonardo Pietrobon**

Circolari e Riviste

**CONSULENZA
IMMOBILIARE**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Premessa

L'articolo 7, L. 448/2001 ha introdotto, per la prima volta, la possibilità, di procedere con la rideterminazione del costo o valore d'acquisto dei terreni (agricoli o edificabili). Successivamente, nel corso degli anni, a più riprese la possibilità di poter procedere con la rivalutazione è stata riproposta. Da ultimo l'agevolazione in argomento è stata prorogata, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 1, commi 52 e 53, L. 213/2023, per i terreni posseduti al 1° gennaio 2024 e si perfeziona attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva del 16% entro il 30 giugno 2024 (ex Legge di Bilancio 2024). In particolare, la citata disposizione normativa stabilisce che *"Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. n. 917/1986 (oggi articolo 67), e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002 (oggi 1 gennaio 2024), 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, cui si applica l'articolo 64 codice di procedura civile, 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, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6"*.

Sulla base di quanto sopra riportato e secondo il contenuto di cui al successivo comma 6, articolo 7, L. 448/2001, il valore del terreno rideterminato costituisce valore normale di riferimento ai fini di:

- imposte sui redditi;
- imposta di registro;
- imposta ipotecaria e catastale.

I presupposti – Soggettivo e oggettivo

Entro la data del 30 giugno 2024, sulla base di quanto sopra coordinato normativamente, è consentito alle persone fisiche, alle società semplici, agli enti non commerciali e ai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto dei terreni posseduti al 1° gennaio 2024 al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le eventuali plusvalenze conseguite che, al sussistere delle condizioni di cui agli articoli 67, comma 1, lettere a) e b) e 68, Tuir, determinano l'insorgenza di un reddito imponibile per il soggetto cedente.

Considerato il richiamo all'odierno contenuto dell'articolo 67, Tuir, possono accedere alla rivalutazione dei terreni i soggetti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi imponibili, ossia i c.d. "redditi diversi". Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E/2002, ha chiarito, infatti, che possono accedere alla norma in commento:

- le persone fisiche, a condizione che il reddito generato non costituisca reddito d'impresa;
- le società semplici e i soggetti a esse equiparate, di cui all'articolo 5, Tuir;
- gli enti non commerciali, a condizione che il reddito generato non costituisca un'operazione di natura commerciale d'impresa;
- i soggetti non residenti, fatte salve le previsioni di cui alle convenzioni contro le doppie imposizioni.

In relazione all'elemento giuridico di collegamento, tra il soggetto ammesso alla rivalutazione e il terreno, è da ricercarsi sull'esistenza di uno dei seguenti titoli:

- la proprietà, di cui all'articolo 832, cod. civ.;
- l'usufrutto, di cui all'articolo 978, cod. civ.^[1];
- la superficie, di cui all'articolo 952, cod. civ.;
- l'enfiteusi, di cui all'articolo 957, cod. civ..

Una particolare attenzione merita il caso in cui il terreno sul quale si valuta l'eventuale adesione alla norma agevolativa, sia "gravato" dal diritto reale dell'usufrutto, oggetto di rivalutazione da parte dell'usufruttuario.

Come precisato nella circolare n. 12/E/2010, il contribuente, già nudo proprietario, che diventi pieno proprietario di un terreno a seguito dell'estinzione dell'usufrutto, non può aumentare il valore periziato della nuda proprietà con il valore periziato in capo all'ex usufruttuario.

Sotto il profilo oggettivo è utile ricordare le differenti "tipologie" di terreni.

Terreni agricoli

Con riferimento al concetto di terreni agricoli è utile ricordare che sono riconducibili in tale

nozione i terreni che non possono essere definiti edificabili perché gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbero edificabili non sono stati ancora approvati.

Terreni edificabili

Secondo quanto previsto dall'articolo 36, D.L. 223/2006, un'area è da considerare fabbricabile *“se 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”*.

A tal fine, non rileva il fatto che:

- la Regione abbia definitivamente approvato il PRG adottato dal Comune;
- siano stati adottati gli strumenti attuativi del PRG (i principali strumenti attuativi sono i Piani Particolareggiati (P.P.); i Piani di lottizzazione; i Piani per l'Edilizia Economica e Popolare (P.E.E.P.); i Piani degli Insediamenti Produttivi (P.I.P.); i Piani di Recupero (PdR) e i piani Integrati di Intervento (P.I.N)^[2].

Terreni sia agricoli che edificabili

Il terreno identificato da una particella, in parte edificatorio e in parte agricolo, può essere rivalutato anche limitatamente alla sola parte edificabile, senza la necessità di provvedere al frazionamento della stessa. Nella perizia di stima andrà, però, richiamato lo strumento urbanistico che individua tali destinazioni (circolare n. 81/E/2002).

Nella risposta a interpello n. 704/E/2021, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, ai fini della rivalutazione parziale (della sola parte edificabile) di aree ricomprese nella medesima particella per le quali gli strumenti urbanistici prevedono destinazioni differenziate, è necessario che nella perizia di stima sia individuato con esattezza e che venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che lo delimita; non è necessario il preventivo frazionamento della particella.

Una particolare ipotesi è rappresentata dalla possibilità urbanistica di trasferire il diritto edificatorio – c.d. *“cubatura”* – e la sua relazione in ordine alla normativa di rivalutazione.

Secondo quanto precisato con la circolare n. 1/E/2013, ai fini della rivalutazione del valore dei terreni di cui alla L. 228/2002, il diritto edificatorio può essere considerato distintamente e autonomamente rispetto a quello di proprietà del terreno e può essere rivalutato se posseduto dal contribuente alla data di riferimento prevista dalla normativa. Infatti, i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori sono trascrivibili e, quindi, godono

dello stesso regime pubblicitario dei diritti reali immobiliari. La circolare n. 1/E/2013 ha chiarito che i diritti edificatori godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili.

Nella risposta a interpello n. 69/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha recepito l'orientamento della Cassazione a Sezioni Unite – sentenza n. 16080/2021 riguardo alla natura del diritto di cubatura – dalla quale dipende il trattamento degli atti aventi a oggetto la relativa cessione – secondo cui la cessione di cubatura è considerata un atto traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, per il quale non è richiesta la forma scritta a pena di nullità e la cui trascrivibilità è stata introdotta e prevista da una norma *ad hoc*. Pertanto, agli atti di cessione di cubatura non sono applicabili le disposizioni relative al trasferimento di diritti reali immobiliari.

Per l'Agenzia delle entrate, che si è espressa nella risposta a interpello n. 69/E/2023, in particolare, con riferimento al trattamento ai fini Iva e dell'imposta di registro, la cessione di cubatura (capacità edificatoria) non è da considerarsi una cessione di beni, ma una prestazione di servizi, con conseguente, seppur in via interpretativa, impossibilità di poter procedere con la rivalutazione della medesima cubatura.

Aspetti procedurali

Sotto il profilo procedurale, per perfezionare la rivalutazione in commento, è necessario:

1. la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
2. procedere con il versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva sul valore periziato, da parte del contribuente.

Il versamento dell'imposta sostitutiva

Rinviando al successivo paragrafo la trattazione del giuramento della perizia, e trattando, invece, l'adempimento riferito al versamento dell'imposta sostitutiva, stabilita nella misura del 16% del valore di perizia, si rappresenta che a oggi la scadenza è fissata alla data del 30 giugno 2024, da effettuarsi mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo 8056 per i terreni.

Qualora il versamento dell'intera imposta sostitutiva (o la prima rata della stessa) venga effettuato^[3] oltre i termini previsti dalle norme, il valore rideterminato non può essere utilizzato per il calcolo della plusvalenza realizzata in sede di cessione.

Qualora, invece, il ritardo riguardi le rate successive alla prima:

- le relative somme sono iscritte a ruolo in base all'articolo 10 e ss., D.P.R. 602/1973; ovvero
- il contribuente può avvalersi del ravvedimento operoso.

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 81/E/2002, in caso di comproprietà del terreno, il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato da ciascun soggetto comproprietario del terreno, seppur con riferimento alla propria quota di proprietà. Tuttavia, in giurisprudenza, sussistono delle indicazioni di senso contrario, in base alle quali la rideterminazione del costo fiscale dei terreni in comunione dipende dall'ammontare dell'imposta sostitutiva versata e non dai soggetti che materialmente provvedono al versamento della relativa imposta sostitutiva; in applicazione del principio di prevalenza della sostanza rispetto alla forma (CTR Aosta 11/II/2018; CTP Aosta 35/II/2017; CTR Milano 1141/XXIV/2014; CTP Milano 246/XIII/2013).

In relazione al perfezionamento della rivalutazione, si ricorda che la stessa si realizza con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata (si veda la circolare n. 47/E/2011); e una volta perfezionato il procedimento di rivalutazione, la scelta diviene irrevocabile.

Per effetto del perfezionamento della rivalutazione, secondo quanto sopra stabilito, la Cassazione ritiene che *“si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento in unica soluzione sia che abbia scelto di avvalersi di quello rateale”*.

La perizia di stima

In relazione all'adempimento inerente alla redazione e al giuramento di una perizia, secondo le differenti indicazioni di prassi, la stessa deve 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 da periti regolarmente iscritti alle CCIAA.

Le perizie possono essere presentate per la asseverazione, oltre che presso la cancelleria del Tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai. La stessa deve essere

conservata – unitamente ai dati identificativi del suo estensore, al codice fiscale del titolare del bene periziato e alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva – dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Il relativo costo per la relazione giurata di stima può essere portato in aumento del valore peritale del terreno, da assumere ai fini del calcolo delle plusvalenze, nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.

-

La comproprietà del terreno

Nel caso di comproprietà del terreno oggetto di rivalutazione, si segnala che il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota di proprietà. In questo caso, la perizia di stima deve riguardare l'intera proprietà, mentre l'imposta sostitutiva deve essere versata autonomamente da ciascun comproprietario (oppure da quello che ha deciso di avvalersi della rivalutazione) proporzionalmente alla propria quota parte di valore^[4].

La tempistica della perizia

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 47/E/2011, ha stabilito che *“nel caso di cessione dei terreni, è necessario che la redazione e il giuramento della perizia siano antecedenti alla cessione del bene, in quanto al fine della determinazione della plusvalenza il valore periziato deve essere indicato nell'atto di cessione dello stesso”*.

In relazione all'aspetto temporale della perizia è utile operare una distinzione tra:

- il momento di redazione;
- il momento di giuramento.

Il *“momento di redazione”* rappresenta il giorno in cui l'esperto incaricato conclude la stesura della sua relazione peritale, determinando il valore di riferimento del bene oggetto della sua analisi.

Il *“momento di giuramento”*, invece, rappresenta il giorno in cui il medesimo esperto dichiara (giura) al cancelliere del Tribunale, al giudice di pace o a un notaio di avere bene e *“fedelmente adempiuto all'incarico affidagli”*.

Tale distinzione rappresenta uno degli elementi sul quale poggiano alcune sentenze dalla Cassazione, le quali ritengono efficaci, ai fini della rivalutazione, quelle perizie di stima redatte in una data antecedente la cessione, ma giurate successivamente alla stessa.

Secondo la Cassazione – sentenze n. 22249/2017, n. 10561/2014, n. 26714/2013, n. 23660/2013, n. 11062/2013, n. 22990/2012 e n. 30729/2011 “*può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002 (oggi 1.1.2024), 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 e l'irrelevanza di quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative*”.

La Cassazione, in relazione al principio espresso dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 47/E/2011 (secondo cui la perizia di stima deve essere antecedente alla cessione) afferma che:

“La tesi (dell’Agenzia) non ha supporto nel testo normativo né può giovare di alcun fondamento logico. Essa è stata espressa in una circolare, che è peraltro priva di efficacia normativa”.

Alla luce delle sentenze della Cassazione, l’Agenzia delle entrate, con 2 distinti e isolati documenti di prassi, ha recepito l’orientamento giurisprudenziale. In particolare, con la risoluzione n. 53/E/2015, l’Agenzia delle entrate ritiene, in merito alla questione della tempistica della perizia di stima giurata, che, alla luce delle sentenze della Cassazione (n. 10561/2014, n. 26714/2013, n. 23660/2013, n. 11062/2013, n. 22990/2012 e n. 30729/2011) è ammissibile anche una perizia giurata successivamente alla data di cessione dell’area.

Con la successiva risposta a interpello n. 153/E/2018, la medesima Agenzia delle entrate ritiene importante effettuare il giuramento della perizia entro la scadenza prevista dalla norma; infatti, ad avviso dell’Agenzia delle entrate, tale puntuale obbligo di legge non può essere disatteso dal contribuente, ed è stato ribadito che la sussistenza della perizia giurata di stima costituisce requisito essenziale, la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura.

[\[1\]](#) Ai fini della determinazione dell’usufrutto e della nuda proprietà, come indicato dalle circolari n. 27/E/2003, § 2.2 e n. 81/E/2002, occorre adottare i criteri indicati dall’articolo 48, D.P.R. 131/1986, applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti riportati nel prospetto allegato allo stesso decreto presidenziale.

[\[2\]](#) L’Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 460/E/2008, ha tuttavia precisato che la cessione di terreni inseriti nel piano regolatore comunale (PRG), ma dichiarati successivamente inedificabili dalla Regione in seguito all’approvazione di un piano regionale, non genera plusvalenza ai sensi dell’articolo 67, Tuir.

[\[3\]](#) Per le precedenti norme di rivalutazione, vale la medesima impostazione.

[\[4\]](#) Si veda circolare n. 81/E/2002 (§ 2.5).



Si segnala che l'articolo è tratto da ["Consulenza immobiliare"](#).