

Le guide operative di *exLege*

La rivalutazione dei terreni e delle aree edificabili

a cura di
Patrizia Clementi

Supplemento a *exLege* 3/2014

Le guide operative di *exLege*

*La rivalutazione dei terreni
e delle aree edificabili*

*a cura di
Patrizia Clementi*

SUPPLEMENTO AL N° 3/2014 DI EX LEGE - POSTE ITALIANE SPA SPED. IN ABB.TO
POSTALE DL 353/2003 (conv. in legge 27/02/2004 n. 46) art. 1 comma 1 LO/MI

Fonti normative

Rivalutazione 2015

L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, c. 626

Rivalutazioni precedenti richiamate

L. 28 dicembre 2001, n. 48, art. 7

L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 2, c. 2

Norme che disciplinano le plusvalenze immobiliari

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 9, 67, 68

L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, c. 5

Prassi ministeriale

Circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 (parr. 7.1 e 7.2)

Circolare n. 15/E del 1° febbraio 2002

Circolare n. 55/E del 20 giugno 2002 (par. 12)

Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002

Circolare n. 27/E del 9 maggio 2003

Circolare n. 35/E del 4 agosto 2004

Circolare n. 16/E del 22 aprile 2005

Circolare n. 10/E del 13 marzo 2006

Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013

Circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013

Risoluzione n. 77/020 del 12 gennaio 1993

Risoluzione n. 144/E del 10 aprile 2008

Risoluzione n. 210/E del 22 maggio 2008

Risoluzione n. 379/E del 10 ottobre 2008

Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008

Risoluzione n. 23/E del 28 gennaio 2009

Giurisprudenza

Sentenza Cassazione 4 luglio 2014, n. 15333

La vendita di un terreno da parte della parrocchia o di un altro ente non commerciale costituisce spesso, come si precisa meglio di seguito, il presupposto per l'assoggettamento a tassazione della cosiddetta plusvalenza immobiliare costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore iniziale del bene fiscalmente riconosciuto. La plusvalenza costituisce un reddito diverso da dichia-

**L'istituto
della rivalutazione
dei terreni
(o affrancamento
delle plusvalenze)**

rare ai fini IRES nel modello Unico ENC, utilizzando il Quadro RL.

L'ammontare della plusvalenza può essere ridotto o annullato *rivalutando il bene*, cioè sostituendo il valore iniziale del terreno con il *valore di mercato attuale*. Questa operazione viene anche definita *affrancamento della plusvalenza*.

La norma che consente la rivalutazione

La rivalutazione può essere effettuata solo se previsto da una specifica legge; dal 2002 la possibilità di rivalutare terreni e aree edificabili è stata riproposta numerose volte (si veda la tabella a pag. 29) con le medesime modalità e, fino a quella riproposta per il 2015 che ha disposto il raddoppio dell'aliquota, con gli stessi costi; in estrema sintesi, il contribuente che intende utilizzare questo strumento deve definire il valore di mercato del terreno e versare un'imposta sostitutiva pari all'8% del valore stesso (invece del precedente 4%).

L'attuale versione della norma che consente la rivalutazione viene proposta dalla legge di Stabilità 2015, legge 190/2014, che richiama l'articolo 2 del decreto legge 282 del 2002, il quale, a sua volta, richiama l'articolo 5 della legge 448/2001, quella che ha introdotto la rivalutazione e di cui il decreto 282 era solo la riapertura dei termini.

Quando si tratta di terreni che già sono stati rivalutati negli anni scorsi, come si vedrà meglio di seguito, è applicabile la disciplina più favorevole ai contribuenti, introdotta dal decreto legge 70/2011 (conv. L. 106/2011) con riferimento agli affrancamenti dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2011. In questi casi, quindi, è possibile detrarre dalla nuova imposta quella già pagata senza essere costretti ad effettuare un ulteriore versamento per l'intero importo e richiedere il rimborso dell'imposta già corrisposta.

Restano valide, ad eccezione delle parti che illustrano le modalità di versamento nei casi di affrancamento di terreni già rivalutati, le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate emanate in riferimento alle precedenti versioni del provvedimento (v. sopra tra le "fonti normative").

Il regime ordinario delle plusvalenze

Prima di analizzare le norme che disciplinano l'affrancamento occorre esaminare la disciplina ordinaria delle plusvalenze immobiliari prevista dal TUIR agli articoli 67 (identificazione delle fattispecie) e 68 (determinazione dell'imponibile).

Le fattispecie imponibili (art. 67)

Sono assoggettate a tassazione le plusvalenze realizzate dalla vendita, o più in generale, dalla cessione a titolo oneroso di immobili posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale, e precisamente:

- di terreni che sono stati oggetto di lottizzazione da parte dell'ente (c. 1, lett. a);
- di terreni sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili (c. 1, lett. a);
- di aree edificabili, tenendo conto che – come stabilito dall'articolo 36, comma 2, del decreto legge 223/2006 – il terreno si considera edificabile a seguito dell'adozione dello strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi (c. 1, lett. b);
- di terreni agricoli acquisiti da meno di cinque anni, tenendo conto che in caso di immobili ricevuti in donazione il periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante (c. 1, lett. b).

Sono disciplinate dalla lettera b) dell'articolo 67 del TUIR anche le plusvalenze derivanti dalla *«percezione, da parte di soggetti che non esercitano imprese commerciali, di indennità di esproprio o di somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi nonché di somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 16 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici ov-*

vero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18 aprile 1962, n. 167» (art. 11, c. 5, L. 413/1991).

Anche le permutate sono da considerare cessioni a titolo oneroso e, quindi, costituiscono presupposto per l'emergere della plusvalenza.

Il costo fiscalmente riconosciuto (art. 68)

Il costo deducibile fiscalmente riconosciuto è diversamente stabilito, a seconda della tipologia di immobile alienato e della modalità di acquisto da parte dell'ente; in particolare:

- a) nell'ipotesi di lottizzazione di terreni e di vendita di terreni sui quali sono state eseguite opere volte a renderli edificabili:
 - se il terreno è stato *acquisito a titolo oneroso* viene assunto come costo il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente il bene;
 - se il terreno è stato *acquisito a titolo oneroso oltre 5 anni* prima dall'inizio della lottizzazione, viene assunto come costo il valore normale del terreno al 5° anno anteriore;
 - se il terreno è *stato acquisito a titolo gratuito* (per successione o donazione), viene assunto come costo il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione;
- b) nell'ipotesi di terreni agricoli e aree edificabili:
 - se il bene è stato *acquistato a titolo oneroso*, viene assunto come costo il prezzo pagato, aumentato delle spese inerenti e rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
 - se il bene è stato *acquisito per donazione* si assume come prezzo quello sostenuto dal donante rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati;
 - se il terreno è stato *acquisito per eredità o legato*, il costo di acquisto va determinato facendo riferimento al valore dichiarato nella denuncia di successione, aumentato delle spese inerenti e dell'imposta di successione,

rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Nel caso di cessione di diritti reali parziali (superficie, uso, usufrutto), il calcolo della plusvalenza va effettuato estrapolando il prezzo riferito al diritto che viene ceduto, secondo l'Agenzia delle entrate (cf Ris. 233/E/2009; 379/E/2008 e 210/E/2008) la quota di costo fiscalmente riconosciuta è proporzionale al rapporto tra il corrispettivo percepito a fronte della costituzione del diritto e il valore complessivo del terreno.

Come abbiamo già visto, con l'affrancamento dei terreni è possibile assumere, in luogo del costo determinato come sopra, il valore di mercato dei terreni, cioè un importo molto più vicino al prezzo di vendita, con la conseguenza di una plusvalenza tassabile decisamente minore in molti casi.

Circa il valore iniziale va segnalata una peculiarità che riguarda i terreni pervenuti agli enti parrocchia prima del 1986, cioè prima della loro erezione in esecuzione alle disposizioni concordatarie in forza delle quali, con decreto dell'autorità ecclesiastica, dovevano essere estinti tutti gli enti Chiesa parrocchiale ed eretti gli enti parrocchia che subentravano alle Chiese estinte in tutti i rapporti attivi e passivi; questi trasferimenti sono stati poi trascritti e i terreni volturati. In alcuni casi gli immobili attribuiti ai nuovi enti parrocchia non provengono dagli enti Chiesa estinti, ma dagli istituti diocesani per il sostentamento del clero (IDSC); si tratta di quelli che erano di proprietà dei benefici parrocchiali e che, dopo la loro estinzione e il trasferimento del loro patrimonio agli IDSC, sono stati ritrasferiti alle parrocchie con specifici provvedimenti dell'autorità ecclesiastica in quanto utilizzati per attività pastorali; anche questi provvedimenti sono stati trascritti e volturati (cf artt. 29-31, L. 222/1985).

In questi casi occorre applicare le regole previste per i terreni acquisiti a titolo gratuito; di conseguenza per attribuire loro un valore occorre verificare la destinazione urbanistica alla data di asse-

**Il valore iniziale
dei terreni pervenuti
alle parrocchie
prima della Revisione
del Concordato
(ante 1986)**

gnazione alla parrocchia; se il terreno era agricolo si deve calcolare il “valore automatico”, se era edificabile si deve identificare il valore di mercato a quella data. Nell’uno e nell’altro caso occorre rivalutare (indici ISTAT) i valori. La correttezza di questo comportamento è confermata dalla Ris. Min. Fin. Dir. Gen. Finanza locale 20 settembre 1986, n. 1/306/T, riferita al valore iniziale dei beni trasferiti dagli enti beneficiari agli IDSC ai fini INVIM, ma valida anche nel caso in esame.

La cessione e la costituzione di diritti reali

La plusvalenza si realizza anche nel caso in cui le fattispecie imponibili sopra descritte si verificano con riferimento alla costituzione o cessione di un diritto reale.

Infatti, l’articolo 9, comma 5 del TUIR dispone che *«ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società»*. Fa eccezione il diritto di usufrutto, che è autonomamente disciplinato dalla lettera h) dell’articolo 67 che si riferisce ai *«redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili...»*.

Sull’argomento dei diritti reali “parziali” si vedano la risoluzione 12 gennaio 1993, n. 77/020, in base alla quale può ritenersi che *la cessione definitiva del diritto di usufrutto e la costituzione di servitù prediali* rappresentino atti suscettibili di generare plusvalenze imponibili ex articolo 67, comma 1, lettere a) e b) del TUIR e la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E, in relazione al realizzo di plusvalenze ex articolo 67, comma 1, lettera b) per effetto *della costituzione di una servitù prediale a tempo determinato* su un fondo agricolo posseduto da meno di 5 anni.

Diritto di cubatura

Anche i diritti edificatori sono diritti reali (l’art. 5 del D.L. 70/2011 ne ha previsto la trascrizione alla pari degli altri diritti reali di cui all’art. 2643 cod. civ.); la loro cessione a titolo oneroso costituisce

quindi presupposto per l'emersione di plusvalenze tassabili e il loro valore può essere rivalutato, come ha confermato l'Agenzia delle entrate nella Circolare 1/E del 15 febbraio 2013: *«I contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale sono trascrivibili, pertanto tali diritti godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili.*

Analogo trattamento è riservato all'ipotesi della rinuncia di servitù non *aedificandi*; anche nella rinuncia verso corrispettivo, a un diritto di servitù, che impedisce di costruire sul fondo confinante, trova applicazione l'articolo 9, comma 5 del TUIR. In questi casi, come precisato dalla risoluzione 22 maggio 2008, n. 210/E, il corrispettivo della rinuncia *«va ricondotto all'articolo 67, lettera b) del TUIR, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione»*. La fattispecie sarà quindi oggetto di tassazione indipendentemente dalla provenienza del bene e dalla durata del suo possesso.

Diritto di superficie

A proposito del più ampio dei diritti "parziali", il diritto di superficie, va segnalato che l'Agenzia delle entrate nella Circolare 36/E del 19 dicembre 2013 (nella quale esamina i profili fiscali e catastali degli impianti fotovoltaici), nel paragrafo 8 affronta il regime fiscale della costituzione del diritto di superficie a titolo oneroso giungendo a conclusioni estremamente penalizzanti per i contribuenti. Dopo aver correttamente richiamato l'equiparazione del diritto reale alla proprietà di cui all'articolo 9, comma 5 del TUIR e la conseguente ricaduta ai fini dell'applicazione dell'articolo 67, opera una distinzione fondamentale tra il caso (quasi inesistente) in cui il diritto reale sia stato in precedenza acquistato a titolo oneroso e il caso (la totalità delle situazioni) in cui il diritto di superficie sia concesso in mancanza di un precedente acquisto dello stesso a titolo oneroso.

Nella prima ipotesi si applicherebbe il regime delle plusvalenze immobiliari di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b) (v. sopra) e la plusvalenza è costituita dalla differenza tra costo di acquisto e corrispettivo della concessione.

Nel secondo caso, invece, si applicherebbe la lettera l) del primo comma dell'articolo 67, quella che disciplina i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di *«fare, non fare, permettere»*.

L'Agenzia giustifica questa interpretazione innanzitutto con la ritenuta impossibilità a determinare la plusvalenza attraverso il confronto di *«due valori non omogenei (corrispettivo percepito per la concessione di un diritto reale di godimento a fronte di un costo sostenuto per l'acquisto della piena proprietà)»*. Inoltre, richiamando la *ratio* dell'articolo 67, comma 1, lettera b) che esclude l'intento speculativo (e quindi la tassazione) per le cessioni effettuate oltre il quinquennio, sostiene che, invece, *«la costituzione a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie), non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario e, pertanto, non estingue ulteriori (seppure, naturalmente, eventuali) vicende speculative del bene»*.

La differenza tra le due discipline è davvero radicale. Collocare la plusvalenza nell'ambito dei redditi della lettera l) ha l'effetto di penalizzare pesantemente la costituzione del diritto di superficie a titolo oneroso: non solo l'intero corrispettivo costituirebbe materia imponibile, ma scomparirebbero del tutto le ipotesi di non imponibilità, quelle che, nell'ambito delle plusvalenze immobiliari, sono considerate operazioni non speculative, cioè le alienazioni di fabbricati ricevuti a titolo ereditario e quelli ceduti dopo che sia trascorso almeno un quinquennio dall'acquisto (o dall'acquisizione a titolo di donazione, calcolando il quinquennio sommando il periodo di possesso del donante e del donatario).

La giurisprudenza, però, ha sconfessato questa interpretazione: con la sentenza 4 luglio 2014 n. 15333, la Cassazione ha stabilito che *«essendo il diritto di superficie un diritto reale, è pienamente*

applicabile l'articolo 9, comma 5 del TUIR, implicante l'equiparazione della disciplina fiscale relativa alle cessioni a titolo oneroso della piena proprietà degli immobili o degli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Per la persona fisica [ed anche per gli enti non commerciali che costituiscono diritti reali su immobili che afferiscono alla sfera istituzionale], il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce reddito diverso ex articolo 81, comma 1, lett. b) vecchia numerazione, oggi articolo 67, del TUIR».

I supremi giudici chiariscono inoltre che il reddito derivante dalla cessione del diritto di superficie non può essere inquadrato, come sostiene l'Agenzia delle entrate, tra i redditi diversi nella categoria di quelli derivanti dall'assunzione di fare, non fare, permettere di cui alla lettera l) dell'articolo 67; questi redditi, infatti, vanno collegati specificamente a diritti personali, mentre il diritto di superficie è un diritto reale. Con molta chiarezza la sentenza afferma infatti che *«la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, correlata all'articolo 9, comma 5, del TUIR, non consente, neanche, l'applicazione dell'articolo 67, lettera l), del TUIR, in relazione all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno)»* in quanto *«i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento tale ultima disposizione, vanno ricollegati specificamente a diritti personali, piuttosto che a diritti reali»* e, ribadisce la sentenza, *«nel caso di diritto di superficie, si è indiscutibilmente in presenza di diritti reali»*.

Alla luce di questa inequivoca interpretazione giurisprudenziale, sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle entrate rivedesse ufficialmente le posizioni espresse con la Circolare 36/E/2013.

Nel caso di cessione di diritti reali "parziali" il calcolo delle plusvalenze va effettuato estrapolando il prezzo riferito al diritto che viene ceduto; secondo d'Agenzia delle entrate (cf Ris. 233/E/2009, 379/E/2008 e 210/E/2008) la quota di costo fiscalmente riconosciuta è proporzionale al rapporto tra il corrispettivo percepito a fronte della costituzio-

ne del diritto e il valore attuale del terreno (ad es. se un'area edificabile vale 100, il suo costo storico è 50 e la costituzione del diritto di superficie sulla stessa è stata pagata 70, il costo fiscale è pari ai 7/10 di 50).

Il nuovo affrancamento

La possibilità offerta ancora una volta di affrancare la plusvalenza dei terreni agricoli e delle aree edificabili attraverso la loro rivalutazione riguarda i terreni *posseduti alla data del 1° gennaio 2015* e può essere utilizzata *entro il 30 giugno 2015*. Il valore attribuito ai terreni sarà quello di mercato, risultante da perizia giurata, alla data del *1° gennaio 2015*.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare 22 aprile 2005, n. 16/E, ha precisato che gli immobili devono ancora risultare in possesso del contribuente alla data in cui viene asseverata la perizia di stima; infatti, ai sensi dell'articolo 5 della legge 448/2001, il valore indicato dal perito costituisce valore minimo di riferimento ai fini delle imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale) e, in quanto tale, deve essere indicato nell'atto di trasferimento.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito che il valore determinato dalla perizia potrà essere assunto come valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze, ma soltanto per quelle realizzate successivamente alla asseverazione dell'atto di stima, fermo restando il termine fissato per la scadenza del pagamento dell'imposta sostitutiva; pertanto la vendita dovrà avvenire dopo l'asseverazione della perizia, anche se non necessariamente prima del pagamento dell'imposta sostitutiva versata entro il termine prescritto (Cf Circ. 1.2.2002, n. 15).

Sul tema del possesso alla data di asseverazione della perizia va però segnalato il contrasto della giurisprudenza rispetto alle posizioni dell'Agenzia delle entrate. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, la tesi dell'Amministrazione finanziaria non ha alcun supporto normativo e, pertanto, la perizia giurata asseverata entro il termine stabilito per la rivalutazione (30.6.2015), ma dopo l'atto di

vendita, è valida ai fini della rideterminazione del valore di acquisto dei terreni.

I terreni che possono essere affrancati

L'affrancamento riguarda anche gli enti non commerciali, ma limitatamente ai terreni posseduti al di fuori dell'ambito imprenditoriale; si tratta degli immobili posseduti nella "sfera istituzionale" con esclusione, quindi, di quelli inerenti l'attività commerciale eventualmente esercitata. L'interesse a rivalutare il loro valore è circoscritto alle ipotesi che costituiscono presupposto per la realizzazione di plusvalenze immobiliari.

Considerando che la linea di discriminazione per la configurabilità delle plusvalenze quali redditi diversi è l'estraneità dei terreni all'esercizio di attività commerciali e non di imprese agricole, possono essere rivalutati anche i terreni che gli enti non commerciali utilizzano per attività agricole anche se gestite con carattere di professionalità.

Sono quindi interessati all'agevolazione, in caso di futura alienazione a titolo oneroso, i terreni di seguito indicati.

Terreni agricoli

I terreni a destinazione agricola o comunque non edificatoria, ma solo se alienati entro cinque anni dal loro acquisto a titolo oneroso o, se ricevuti in donazione, entro cinque anni dall'acquisto da parte del donante.

Aree edificabili

I terreni per i quali gli strumenti urbanistici generali adottati dal comune indicano una destinazione edificatoria. Si tenga presente che in forza di una norma di interpretazione autentica il terreno si considera edificabile a seguito dell'adozione da parte del comune dello strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'approvazione da parte della regione e dall'adozione degli strumenti attuativi (cf art. 36, c. 2, D.L. 4.7.2006, conv. L. 4.8.2006, n. 248).

Il legislatore ha adottato la nozione di "edificabilità attesa" che è stata elaborata dalla Corte di Cas-

sazione ai fini dell'imposta di registro (cf Sent. 11.5.1999, n. 4657 e 27.3.2992, n. 4381) estendendola a tutti gli ambiti impositivi. È però evidente che la non immediata fruibilità a scopo edificatorio dell'area si rifletterà sul suo valore commerciale che risulterà inferiore a quello di analoghe aree già effettivamente edificabili.

Va d'altra parte segnalato che tanto la prassi quanto la giurisprudenza concordano nel non considerare edificabili aree contraddistinte da vincoli di *inedificabilità* derivanti dalla destinazione ad utilizzi meramente pubblicistici, come verde pubblico e attrezzature pubbliche, destinazioni che precludono ai privati forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione o che consentono solo interventi funzionali ad assicurare la fruizione pubblica degli spazi. Il tema è stato affrontato dalla giurisprudenza secondo il cui consolidato un orientamento «*ove la zona sia stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche e altro), la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte le forme di trasformazione del suolo che siano riconducibili alla nozione tecnica di edificazione*» (Cass. Sent. 13917/2007). Con particolare riferimento agli azionamenti verde pubblico attrezzato, sia pure ai fini di determinare l'indennità di esproprio, la Cassazione afferma che tale destinazione «*è preclusiva ai privati di forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione (Cassazione, sentenze 24585/2006, 7258/2001 e 2272/1999) e le trasformazioni, se previste, sono concepite solo al fine di assicurare la fruizione pubblica degli spazi*» (Cass. Sent. 11741/2006).

Anche l'Amministrazione finanziaria, in riferimento all'ICI, precisa che «*non possono essere considerate fabbricabili quelle aree che risultano essere assoggettate dagli strumenti urbanistici a vincolo di inedificabilità*» (Ris. 17.10.1997, n. 209/E).

Le stesse conclusioni valgono anche con riferimento alle imposte sui redditi, come dimostra la Risoluzione 2 dicembre 2008, n. 460/E riguardante la cessione di un suolo ritenuto edificabile dal piano

urbanistico comunale, ma con sopravvenuto vincolo assoluto di inedificabilità dettato dallo strumento paesaggistico regionale. Il documento di prassi afferma che *«la natura edificatoria dei terreni deve essere riscontrata sulla base della normativa regionale posto che la stessa, secondo quanto previsto dal richiamato art. 4 delle norme tecniche di attuazione, è immediatamente cogente per i Comuni anche se non è stata formalmente recepita nell'ambito degli strumenti urbanistici. Pertanto, qualora in base a tale normativa venga riconosciuto che le aree non sono edificabili e che, in particolare, non ricorre la fattispecie prevista dall'art. 15 circa la possibilità di proseguire gli interventi di lottizzazione e/o di realizzazione delle opere edili già approvati dal Comune alla data di emanazione del nuovo Piano Particolareggiato Regionale, la relativa cessione non genera plusvalenza»*.

Al fine di appurare la natura e l'entità dei vincoli di inedificabilità occorre esaminare le prescrizioni urbanistiche; significativamente nella Risoluzione 170 del 3 luglio 2009 l'Agenzia delle entrate, citando le Sentenze 26 gennaio 2006 n. 1626 e 16 luglio 2008, n. 19591 della Corte di Cassazione, precisa che *«l'edificabilità di un'area ricomprende non solo l'edificabilità abitativa, ma ogni intervento che possa rientrare nel concetto di edificazione. Pertanto, anche se, di regola, le aree rientranti tra quelle destinate ad impianti ed attrezzature pubbliche di interesse generale non sono qualificate edificatorie, esse possono essere definite tali qualora il vincolo di in edificabilità, in presenza di determinate condizioni, possa essere superato. Tali condizioni, secondo il citato indirizzo della Corte di Cassazione, si estrinsecano nella possibilità di attuare interventi edificatori ad opera dei privati. In ragione di quanto sopra, qualora l'area non sia effettivamente destinata ad uso esclusivamente pubblicistico e, conseguentemente, siano possibili iniziative edificatorie private o promiscue, l'edificabilità del suolo non può essere esclusa in modo assoluto»*.

Diverso, invece, il caso delle aree destinate a standards urbanistici; in questi casi l'edificabilità "fi-

scale” non è esclusa dalla presenza di vincoli urbanistici che, eventualmente, incidono solo sul valore dell’area (cf Cass. Sent. 19131/2007, 4498/2012).

Terreni espropriati e assimilati

I terreni di cui all’articolo 11, comma 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, espropriati, ceduti volontariamente nel corso di procedimenti espropriativi oppure oggetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d’urgenza divenute illegittime (si tratta dei terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all’interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al D.M. 2.4.1968, n. 1444, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18.4.1962, n. 167).

La Circolare 81/E/2001 ha esplicitamente indicato questa tipologia di terreni tra quelli per i quali si può rivalutare il valore ai fini fiscali. L’Agenzia delle entrate ricorda che su tali indennità i soggetti eroganti sono tenuti ad operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20%, con facoltà per il contribuente di optare per la tassazione secondo le regole ordinarie degli articoli 67 e 68 del TUIR in sede di dichiarazione annuale dei redditi; in questo caso la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto. Il chiarimento circa l’applicabilità delle disposizioni sull’affrancazione si è reso necessario data la particolare modalità di tassazione delle indennità in questione; l’inclusione di questi terreni tra quelli rientranti nell’ambito delle disposizioni sulla rivalutazione si fonda sul presupposto che l’articolo 11 della legge 413 del 1991 contiene un espresso rinvio all’articolo 67 del TUIR. Considerato che il soggetto erogante resta comunque obbligato ad effettuare la ritenuta del 20% anche in caso di rivalutazione, il contribuente ne recupererà l’ammontare indicandola nella dichiarazione annuale dei redditi per scomputarla dall’imposta dovuta o chiederla a rimborso. Perché l’affrancaimento possa essere utilizzato è ovviamente necessario che le indennità ricevute siano assoggettate alla tassazione ordinaria.

Terreni oggetto di lottizzazione

I terreni lottizzati o oggetto di opere intese a renderli edificabili da parte del contribuente, sono suscettibili di generare plusvalenze rilevanti ex articolo 67, comma 1, lettera a) al momento della loro vendita, anche parziale.

L'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 24 luglio 2008, n. 319/E afferma che per configurare lottizzato un terreno è sufficiente il completamento della procedura amministrativa culminante nell'approvazione del piano di lottizzazione e nella stipula della relativa convenzione tra il comune e i possessori dei terreni ricadenti nel piano, a prescindere dalla realizzazione delle opere di urbanizzazione.

Tale interpretazione è condivisa anche dalla giurisprudenza; si veda, in particolare la Sentenza della Corte di Cassazione del 14 dicembre 2007, n. 26275 nella quale i Supremi Giudici affermano che *«la lottizzazione di un'area a scopo edilizio si completa e diviene perfetta con la stipulazione di apposita convenzione, in quanto l'autorizzazione alla lottizzazione deve considerarsi subordinata a tale stipulazione. È quanto afferma, con orientamento consolidato, la giurisprudenza del Consiglio di Stato. La convenzione è condizione sospensiva di efficacia del provvedimento di autorizzazione: condizione operante ex lege, indipendentemente dalla apposizione di una riserva in questo senso nel testo del provvedimento, con la conseguenza che il provvedimento di approvazione del piano di lottizzazione da parte del Comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione non sia intervenuta (Sez. 4[^], 11 aprile 1978, n. 284; Sez. 4[^], 3 febbraio 1981, n. 129; Sez. 5[^], 27 dicembre 1988, n. 863; Sez. 5[^], 1 febbraio 1989, n. 82; Sez. 5[^], 21 ottobre 1991, n. 1230)»*.

Fabbricati rientranti nei Piani di recupero

Potrebbero essere assimilati alle aree edificabili anche i *fabbricati che ricadono in un Piano di recupero* (da cui discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti) *qualora gli strumenti urbanistici ne prevedano la demoli-*

zione; infatti, secondo l'Amministrazione finanziaria in tal caso l'oggetto della compravendita non sono i fabbricati, «*ma l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatoria in corso di definizione*» (Ris. 395/E/ 2008).

Analogamente si è espressa la Direzione Regionale Entrate Emilia Romagna nella risposta all'interpello del 31 maggio 2010 (prot. 909-28406/2010) secondo cui, il fatto che i fabbricati siano oggetto di una Convenzione con il comune in cui è prevista la possibilità di incrementare le cubature esistenti comporta che non si possano considerare oggetto di trasferimento i fabbricati, in quanto risultano privi di effettivo valore economico; il vero oggetto della cessione è costituita dall'area su cui i fabbricati insistono. Lo stesso era stato affermato nella risposta all'interrogazione parlamentare del 7 ottobre 2009, n. 5-01881 ed in maniera conforme si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Milano secondo la quale si considera cessione di terreno edificabile il trasferimento di un terreno edificabile e di sovrastanti fabbricati rurali e civili fatiscenti inseriti in un programma integrato di intervento, mirato a valorizzare i fabbricati esistenti.

Nonostante questa unanimità di interpretazioni resta il problema costituito dall'accatastamento degli immobili come fabbricati e che l'atto di cessione deve essere riferito a fabbricati e non a terreni.

Fabbricati non ultimati

Anche l'alienazione di fabbricati non ancora ultimati o in corso di costruzione potrebbe essere considerata cessione di area edificabile; è quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione 23/E del 28 gennaio 2009 secondo la quale per individuare l'oggetto della cessione occorre riferirsi al criterio indicato dall'articolo 2645, comma 6 del codice civile. Tale disposizione individua il momento genetico del fabbricato nel completamento del rustico, cioè nel fabbricato allo stato grezzo, comprensivo dei tamponamenti esterni (muri perimetrali), di quelli divisorii tra le varie unità immobiliari e della copertura (tetto o lastrico solare).

Terreni già rivalutati

Possono essere rivalutati anche i terreni che sono stati oggetto delle “precedenti versioni” della rivalutazione di cui sono stati riaperti i termini; la nuova rivalutazione potrà essere effettuata sia nel caso in cui il valore del terreno precedentemente affrancato sia *aumentato*, ma anche nel caso in cui sia *diminuito*. Tale ipotesi, come si vedrà più oltre, comporta particolari conseguenze.

Terreni posseduti in comunione e terreni gravati da usufrutto

La Circolare 81/E/2001 affronta il caso dei terreni posseduti in comunione *pro indiviso* nell'ipotesi che solo uno o alcuni dei comproprietari intendessero effettuare la rivalutazione; l'Agenzia delle entrate ritiene possibile la rivalutazione parziale e offre le indicazioni pratiche di comportamento: per determinare la quota di terreno da affrancare, il condomino intenzionato ad effettuare la rivalutazione dovrà valutare mediante perizia giurata di stima il valore dell'intera area alla data del 1° luglio 2011 e quindi assoggettare all'imposta sostitutiva la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà; il versamento dell'imposta deve essere versato distintamente da ciascun comproprietario interessato all'agevolazione, per la relativa quota di spettanza. Al momento della cessione, i condomini che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione calcoleranno la plusvalenza ad essi attribuibile contrapponendo alla parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà il valore di tale quota come definita in sede di affrancamento (aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico). Gli altri condomini, invece, determineranno la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento agli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 TUIR.

Analogamente la rivalutazione viene ammessa dall'Agenzia delle entrate in caso di coesistenza di più diritti reali sul medesimo terreno riferibili a soggetti diversi (ad es. usufruttuario e nudo proprietario); ciascuno di essi ha diritto ad avvalersi della facoltà di rivalutare con riferimento al proprio di-

ritto, a prescindere dalla scelta operata dal titolare di altro diritto reale sul medesimo immobile. Ai fini dell'individuazione del valore del diritto di usufrutto e, per differenza, della nuda proprietà, occorre adottare i criteri indicati dall'articolo 48 del D.P.R. 131/1986 applicando, nei casi di usufrutto a vita, i coefficienti riportati nel prospetto allegato al decreto (Cf Circ. 9.5.2003, n. 27/E, par. 2.2.).

Rivalutazione di particelle catastali dichiarate parzialmente edificabili

Altra situazione abbastanza comune in relazione alla quale erano state evidenziate incertezze interpretative risolte dall'Agenzia delle entrate con la Circolare 81/E/2001 è il caso di un'unica particella catastale per la quale gli strumenti urbanistici prevedono destinazioni differenti, dichiarando edificabile solo una porzione della stessa. Dato che in tali ipotesi il contribuente è normalmente interessato ad operare la rivalutazione limitatamente alla parte dichiarata edificabile, il dubbio riguardava l'obbligo di provvedere al frazionamento dell'area in corrispondenza delle diverse destinazioni urbanistiche attribuite prima di operare la rivalutazione oppure se fosse possibile frazionare il terreno in un momento successivo, presumibilmente quello della vendita della sola porzione edificabile. L'Agenzia, considerato che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa esige una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, ritiene che lo strumento urbanistico sia sufficiente ad identificare la porzione di area edificabile e che non sia quindi necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.

Gli adempimenti

Per riallineare il costo o valore fiscale storico dei terreni posseduti al valore di mercato gli enti interessati devono provvedere a due adempimenti: stimare il valore del bene e versare un'imposta sostitutiva.

La perizia

Per valutare il terreno occorre incaricare un pro-

fessionista di redigere una *perizia asseverata* di stima riferita al valore del terreno alla data del 1° gennaio 2015. Il soggetto incaricato della perizia deve essere scelto tra gli iscritti all'Albo degli ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari, periti industriali con specializzazione edile ovvero tra gli iscritti al ruolo dei periti e degli esperti tenuti presso le Camere di commercio industria, artigianato e agricoltura.

La perizia, dalla quale devono risultare, oltre al valore del bene, i dati identificativi del suo estensore e il codice fiscale dell'ente proprietario dell'immobile, deve essere redatta e asseverata *entro il 30 giugno 2015*.

Il costo sostenuto per l'onorario professionale relativo alla redazione della perizia aumenta il nuovo costo fiscale del terreno, e concorre pertanto a ridurre la plusvalenza conseguita tramite la cessione a titolo oneroso del terreno rivalutato.

È fatto obbligo al contribuente che abbia aderito alla facoltà di rideterminare il valore dei terreni di conservare la perizia, dalla quale devono risultare i dati identificativi dell'estensore della stessa e il codice fiscale dell'ente proprietario dell'immobile.

Il versamento dell'imposta sostitutiva

Il secondo adempimento da rispettare per ottenere la rivalutazione del terreno è il versamento dell'*imposta sostitutiva pari all'8%* del valore del terreno risultante dalla perizia giurata. L'imposta può essere versata, a scelta del contribuente:

- in un'unica rata, entro la data del 30 giugno 2015,
- in un massimo di tre rate annuali di pari importo, scadenti, rispettivamente, la prima il 30 giugno 2015, la seconda 30 giugno 2016, la terza il 30 giugno 2017.

Nel caso di versamento rateale sulle rate successive alla prima maturano gli interessi di mora, computati al tasso del 3% annuo, da corrispondere contestualmente al versamento di ciascuna rata.

Per il versamento dell'imposta deve essere utilizzato il modello F24, codice tributo 8056; è possibile compensare, in tutto o in parte, l'importo do-

vuto a titolo di imposta sostitutiva con crediti fiscali o contributivi.

L'omesso versamento

Il riconoscimento del valore di perizia quale valore fiscale del terreno rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza è subordinato al versamento dell'imposta sostitutiva; pertanto l'omesso versamento entro il termine del 30 giugno 2015 dell'imposta, per l'intero ammontare o limitatamente alla prima rata, comporta che la plusvalenza continui ad essere computata assumendo come valore quello "storico", ancorché sia stata redatta la perizia asseverata.

Inoltre, qualora si sia optato per il pagamento rateale dell'imposta, l'omesso versamento delle rate successive alla prima comporta l'iscrizione a ruolo dei relativi importi ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. 602/1973; in questo caso, però, non è pregiudicato il perfezionamento della rivalutazione.

Pertanto per l'omissione del primo versamento entro il termine prescritto non è possibile ricorrere al ravvedimento operoso, mentre è possibile ricorrere a questo strumento per regolarizzare l'omesso versamento delle rate successive alla prima.

Gli effetti della rivalutazione

La rivalutazione opera tanto agli effetti delle imposte dirette quanto di quelle indirette.

Effetti nelle imposte dirette

Nell'ambito delle *imposte dirette* la rivalutazione consente di calcolare la plusvalenza da assoggettare a tassazione assumendo come *costo fiscale deducibile dal prezzo di vendita il valore del bene risultante dalla perizia asseverata di stima aumentato del costo sostenuto per la redazione della perizia.*

Il caso della riduzione di valore

Con riferimento alla possibilità che il valore di un terreno a suo tempo rivalutato abbia subito un deprezzamento (eventualità piuttosto frequente da-

ta la situazione del mercato immobiliare) e nell'ipotesi che il contribuente non aderisca ad una nuova rideterminazione "al ribasso" del valore del bene, l'Amministrazione finanziaria (cf Circ. 1/E/2013) ha precisato che il valore indicato nella perizia può assumere rilevanza nella determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione a condizione che *«esso costituisca valore minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali»*; in pratica *«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, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento»*. In questo modo le imposte d'atto (registro e ipocatastale) vengono assolte sul valore di perizia (sono quindi più elevate perché calcolate su un importo maggiore del prezzo), ma la rivalutazione resta efficace ai fini del calcolo della plusvalenza da cessione.

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 del TUIR, senza tener conto del valore rideterminato»*. In pratica si ammette, nel caso di vendita di terreni oggetto di rivalutazione, il meccanismo del "prezzo-valore", ossia la possibilità di indicare nell'atto di trasferimento sia il prezzo di vendita, sia il valore del bene (questo meccanismo viene utilizzato nelle vendite di fabbricati abitativi tra privati).

Va evidenziato che con l'aliquota raddoppiata rispetto al passato nella maggior parte dei casi anche la rivalutazione "al ribasso" comporterà l'obbligo del versamento dell'imposta sostitutiva. Infatti, mentre fino al 31 dicembre 2014 una successiva rivalutazione "al ribasso" non comportava alcun costo (salvo quello della nuova perizia), grazie alla possibilità di compensare l'imposta sostitutiva con quella relativa alla precedente rivalutazione, dal 1° gennaio 2015, con l'imposta raddoppiata all'8%, la probabilità di dover pagare ulteriori imposte per la rivalutazione ribassata è certamente più alta.

I successivi incrementi di valore

Sempre in tema di effetti dell'affrancamento sulle imposte dirette, va evidenziato che per il periodo successivo alla data di riferimento della perizia, il costo fiscale, costituito dal valore di perizia e dal costo della stessa, può essere incrementato dei costi inerenti eventualmente sostenuti nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2015 (data di riferimento della perizia) e la data di vendita. Inoltre qualora si tratti di terreni agricoli e aree edificabili, il costo fiscale può essere rivalutato in base alla variazione dell'indice Istat registrata nel periodo compreso tra la data di riferimento della perizia e quella della vendita.

**Effetti
nelle imposte
indirette**

La rivalutazione dei terreni genera conseguenze anche nell'ambito delle *imposte indirette* (di registro, ipotecaria e catastale) dovute in occasione dell'alienazione del bene: il valore indicato nella perizia di stima costituisce infatti il *valore minimo di riferimento* ai fini della tassazione del trasferimento.

Pertanto, ove il valore indicato nell'atto di alienazione fosse inferiore a quello della perizia, gli Uffici finanziari potranno riliquidare le imposte assumendo quale base imponibile il valore di perizia, con le relative conseguenze in termini di applicazione di sanzioni ed interessi. La norma ha un intento antielusivo essendo finalizzata ad assicurare coerenza nella valutazione economica dei beni, ai fini delle imposte sul reddito (determinazione delle plusvalenze) e ai fini delle imposte sui trasferimenti (Cf Circ. 81/E/2002).

Il caso della riduzione di valore

È comunque prevista la possibilità di indicare nell'atto di trasferimento un corrispettivo inferiore al valore di perizia qualora, tra la data di riferimento di quest'ultima e quella della cessione, siano sopravvenuti eventi che hanno determinato il deprezzamento del terreno (siano essi dovuti a cause naturali, come ad esempio alluvioni o frane, oppure alla pianificazione urbanistica, come ad

esempio le varianti al Piano regolatore) con la conseguente perdita o riduzione della sua attitudine edificatoria. In questi casi, per evitare di incorrere nell'accertamento, è essenziale segnalare gli eventi occorsi in sede di rogito notarile.

La rivalutazione di un terreno già rivalutato

Qualora un ente abbia già provveduto a rivalutare un terreno aderendo ad una delle precedenti versioni della norma ora riproposta e ritenga opportuno rideterminare nuovamente il valore del bene alla data del 1° gennaio 2015, potrà usufruire della ulteriore norma agevolativa.

I motivi per procedere ad un nuovo affrancamento possono essere due: *l'aumento o la diminuzione del valore precedentemente affrancato.*

Mentre nel primo caso il motivo del nuovo affrancamento è del tutto evidente (usufruire di un valore più elevato da utilizzare come costo deducibile), per comprendere la necessità di "rivalutare al ribasso" occorre tenere conto che, come già visto sopra, nel caso in cui nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornano applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze.

Le nuove norme sulla rivalutazione di terreni già rivalutati

Come anticipavamo all'inizio, le modalità di rivalutazione di un terreno già rivalutato sono state modificate rispetto al passato.

La possibilità di detrarre l'imposta già versata

In questi casi sarà necessario determinare mediante una *nuova perizia* giurata di stima il valore del terreno e procedere al *versamento dell'imposta sostitutiva sul nuovo valore* del terreno, ma non sarà più necessario versare nuovamente per intero l'imposta sostitutiva; è ora invece previsto che *«i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto [...] dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 qualora ab-*

biano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata» (art. 7, c. 1, lett. ee).

Resta naturalmente valido il principio per il quale coloro che abbiano provveduto ad una nuova rivalutazione essendosi avvalsi, in quella precedente, della possibilità di versamento rateale dell'imposta, non sono tenuti a versare le rate residue relative alla precedente rivalutazione (cf Circ. 9 maggio 2003, n. 27).

La modifica della decorrenza dei termini per la richiesta di rimborso

Oltre ad evitare l'odioso obbligo di versare per intero l'imposta sostitutiva relativa alla nuova rivalutazione chiedendo contemporaneamente il rimborso di quella pagata per la rivalutazione precedente, il decreto legge interviene anche sui termini di decorrenza per il diritto al rimborso; stabilisce infatti che *«i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata» (art. 7, c. 1, lett. ff).*

Calcolo della convenienza della rivalutazione

La possibilità di affrancare la plusvalenza realizzata può rivelarsi particolarmente conveniente, anche se non si può affermare che lo sia in ogni caso. Per valutare, nella prospettiva di una futura cessione a titolo oneroso, la convenienza di rivalutare i terreni posseduti al 1° gennaio 2015, occorre confrontare le imposte dovute sulla plusvalenza calcolata applicando gli ordinari criteri definiti dal-

l'articolo 68 del TUIR con il costo dell'operazione di affrancamento, pari alla somma dell'imposta sostitutiva e del costo della perizia.

Un esempio può chiarire i termini del confronto.

Si ipotizzi di essere in procinto di cedere un terreno edificabile per un prezzo concordato di € 350.000, prezzo che corrisponde al valore di mercato, quindi sostanzialmente uguale a quello che risulterebbe dalla perizia giurata, aumentato del costo della stessa. Si ponga inoltre che il bene, acquisito quando la sua destinazione urbanistica era agricola, abbia un costo fiscalmente riconosciuto pari a € 10.000.

Calcolo del carico fiscale ai fini delle imposte sui redditi:

a) *senza affrancamento della plusvalenza:*

prezzo di cessione – costo fiscalmente riconosciuto = plusvalenza tassabile x aliquota IRES =
IMPOSTA
 $350.000 - 10.000,00 = 340.000 \times 27,5\% = 93.500$

b) *con affrancamento della plusvalenza:*

valore di perizia x 8% = IMPOSTA SOSTITUTIVA
 $350.000 \times 8\% = 28.000$

L'imposta sostitutiva, che nell'esempio consente un risparmio fiscale notevole, resta conveniente fino a quando la tassazione IRES della plusvalenza uguaglia l'imposta sostitutiva.

Naturalmente, gli enti che hanno diritto alla riduzione dell'aliquota IRES disposta dall'articolo 6 del D.P.R. 600/1973 devono effettuare il calcolo dimezzando l'aliquota del 27,5%. Va infatti ricordato che, purché dotati di personalità giuridica, un buon numero di enti non commerciali, gode di questa agevolazione; si tratta di:

- parrocchie, diocesi, seminari, istituti religiosi, fondazioni di culto, associazioni di fedeli e, in generale, tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli «enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione», si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza della equiparazione prevista dall'articolo 7, comma 3 dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense (L. 25.3.1985, n. 121), in cui è stabilito che «agli

effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»;

- enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

Hanno inoltre diritto all'aliquota agevolata anche le ex IPAB; l'articolo 4, comma 2 del decreto legislativo 207 del 2001 dispone infatti che *«alle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'art. 6 del D.P.R. 601/1973, alle condizioni ivi previste».*

TUTTI I PROVVEDIMENTI DI RIVALUTAZIONE

Norma	Data possesso immobile	Termine adempimenti
Art. 7 L. 448/2001	1.1.2002	30.9.2002 prorogato prima al 30.11.2002 (art. 4, c. 3, D.L. 209/2002) e poi al 16.12.2002 (D.L. 209, conv. L. 265/2002)
Art. 2, c. 2 D.L. 282/2002 (conv. L. 27/2003)	1.1.2003	16.5.2003 prorogato al 16.3.2004 (art. 39, c. 14-undecies, D.L. 269/2003)
Art. 6- <i>bis</i> D.L. 355/2003 (conv. L. 47/2004)	1.7.2003	30.9.2004 prorogato al 30.6.2005 (art. 1, c. 376, L. 311/2004)
Art. 11- <i>quaterdecies</i> , c. 4 D.L. 203/2005 (conv. L. 248/2005)	1.1.2005	30.6.2006
Art. 1, c. 91 L. 244/2007	1.1.2008	30.6.2008
Art. 4, c. 9- <i>ter</i> D.L. 97/2008 (conv. L. 129/2008)	1.1.2008	31.10.2008
Art. 2, c. 229 L. 191/2009	1.1.2010	31.10.2010
Art. 7, c. 1, lett. t), e c. 2 lett. dd), dd- <i>bis</i>), ee), ff), gg) D.L. 70/2011 (conv. L. 106/2011)	1.7.2011	30.6.2012
Art. 1, c. 473 L. 228/2012	1.1.2013	1.7.2013
Art. 1, c. 156 L. 147/20136	1.1.2014	30.6.2014
Art. 1, c. 626 L. 190/2015	1.1.2015	30.6.2015

