



Roma, 27 maggio 2015

OGGETTO: Questioni controverse in materia di rideterminazione del valore di acquisto dei terreni. Orientamenti giurisprudenziali – Gestione del contenzioso pendente.

Nei diversi gradi di giudizio pendono numerose controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio, ai sensi dell'articolo 68 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR), ridetermina la plusvalenza conseguente alla cessione di terreni, nei confronti di contribuenti che si sono avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 7 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, successivamente più volte prorogata¹.

Com'è noto, ai sensi di tale disposizione, agli effetti della determinazione della plusvalenza, il contribuente può assumere – in luogo del costo o valore di acquisto – il valore del terreno rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima², a condizione che lo stesso sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

¹Da ultimo, l'articolo 1, comma 627, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) ha disposto che "Sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni, edificabili o con destinazione agricola, rideterminati con le modalità e nei termini indicati nel comma 2 dell'articolo 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, come modificato dal comma 626 del presente articolo, le aliquote delle imposte sostitutive di cui agli articoli 5, comma 2, e 7, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sono raddoppiate".

² Ai sensi del comma 1 dell'articolo 7, alla perizia si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile e 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.

In sede di controllo gli Uffici disconoscono l'efficacia della rivalutazione effettuata e rideterminano la plusvalenza, sulla base delle seguenti contestazioni:

- 1) la perizia è stata giurata in data posteriore a quella della compravendita del terreno;
- 2) è stato indicato nell'atto di compravendita un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata di stima.

Al riguardo, si forniscono le seguenti indicazioni.

1) Perizia giurata in data posteriore a quella della compravendita

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 7 della Legge n. 448 del 2001, *“La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002”*. Quest'ultimo termine, come sopra evidenziato, ha subito numerose proroghe.

Con circolare n. 16 del 22 aprile 2005 è stato precisato che *“il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto deve essere indicato il valore periziato del bene”*; tale posizione è stata successivamente ribadita con circolare n. 47 del 24 ottobre 2011, paragrafo 1.2., e circolare n. 1 del 15 febbraio 2013, paragrafo 4.1.

Al contrario, la Corte di Cassazione – con numerose pronunce – ha evidenziato che può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello determinato *“sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito...”* (v. ordinanza 28 novembre 2013, n. 26714; negli stessi termini, ordinanze Sezione VI 14 maggio 2014, n. 10561; 17 ottobre 2013, n. 23660; 9 maggio 2013, n. 11062; 13 dicembre 2012, n. 22990; sentenza 30 dicembre 2011, n. 30729).

In sostanza, a parere della Suprema Corte, la circostanza che la perizia giurata sia stata asseverata in data successiva al rogito non comporta decadenza dell'agevolazione³.

Alla luce di quanto esposto, in adesione all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, devono considerarsi superate, sul punto, le indicazioni di prassi fornite in precedenza.

2) *Indicazione in atto di un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata di stima*

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 7 della Legge n. 448 del 2001 *“La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale”*.

Il valore rideterminato costituisce, quindi, valore minimo di riferimento non solo per il calcolo della plusvalenza rilevante ai fini delle imposte dirette, ma anche per il calcolo delle imposte indirette dovute in sede di trasferimento del terreno.

L'ambito e le modalità applicative della disposizione sono state illustrate con le circolari n. 9/E del 30 gennaio 2002, paragrafi 7.1 e 7.2, n. 15/E del 1° febbraio 2002, paragrafo 3 e circolare n. 81 del 2002, paragrafo 2.1.

In particolare, la richiamata circolare n. 15/E del 2002 ha precisato che *“Qualora, (...), il venditore intenda discostarsi del valore attribuito al terreno dalla perizia - ad esempio perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici - ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza*

³ Resta inteso che la perizia, ancorché non asseverata e giurata, deve essere redatta prima del rogito, stante l'obbligo di indicare nel medesimo rogito il relativo valore periziato.

deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 82 del TUIR”.

Con la successiva risoluzione n. 111/E del 22 ottobre 2010, invero, l’Agenzia ha riconosciuto la possibilità di rideterminare al ribasso il valore di un terreno, a condizione tuttavia che si predisponga una nuova perizia di stima, con la possibilità quindi di utilizzare un nuovo, e più ridotto, *“valore normale minimo di riferimento ...”*

La circolare n. 1 del 15 febbraio 2013, confermando l’indirizzo espresso nei precedenti interventi interpretativi⁴, ha ribadito che *“affinché il valore “rideterminato” possa assumere rilievo agli effetti del calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (...). Pertanto, qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato deve necessariamente indicarlo nell’atto di cessione anche se il corrispettivo è inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell’atto di trasferimento. Nel caso in cui, invece, nell’atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, si rendono applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nell’articolo 68 del TUIR, senza tener conto del valore rideterminato”*.

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

⁴ Cfr circolare n. 15/E del 2002, paragrafo 3; circolare n. 81 del 2002, paragrafo 2.1 e circolare n. 35 del 2004, paragrafo 5.

La *ratio* di tali istruzioni si ricollega, invero, ad esigenze di speditezza e semplificazione dell'attività di controllo del valore normale ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale. Sarebbe di ostacolo all'attività di controllo consentire al contribuente di dichiarare in atto un valore inferiore a quello originariamente periziato (e non rideterminato con una "nuova" perizia) che, per presunzione legale affermata all'articolo 7 della legge n. 448 del 2001, individua anche la base imponibile minima di riferimento delle predette imposte.

Ad integrazione delle indicazioni sin qui richiamate, si evidenzia che la *ratio* sottostante alla norma in esame, volta a contrastare l'occultamento della base imponibile ai fini delle imposte indirette, viene meno nei casi in cui, pur non facendosi menzione in atto della intervenuta rideterminazione, lo scostamento del valore indicato nel medesimo atto rispetto a quello periziato, ossia quello "*minimo di riferimento*" previsto dalla norma, sia poco significativo e tale da doversi imputare ad un mero errore più che alla volontà di conseguire un indebito vantaggio fiscale mediante una apprezzabile sottrazione a tassazione di base imponibile, ai fini dell'imposizione indiretta.

Allo stesso modo, si ritiene che la predetta esigenza di non intralciare l'attività di controllo possa considerarsi non disattesa nell'ipotesi in cui il contribuente, pur avendo dichiarato in atto un corrispettivo anche sensibilmente inferiore a quello periziato, abbia comunque fatto menzione nello stesso atto della intervenuta rideterminazione del valore del terreno.

Nei predetti casi, per il calcolo della plusvalenza ai fini dell'imposte dirette potrà farsi comunque riferimento al predetto valore rivalutato, che rileverà quale valore minimo di riferimento anche ai fini della determinazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali.

Si invitano le strutture territoriali a riesaminare la controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l'attività accertativa dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi a quelli sopra indicati, ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE