

Risposta n. 704/2021

OGGETTO: Determinazione del valore fiscalmente riconosciuto della parte edificabile di un terreno già rivalutato, ai fini della plusvalenza da cessione, e della quota scomputabile dell'imposta sostitutiva versata, in caso di seconda rivalutazione parziale. Articolo 7, legge 28 dicembre 2001, n. 448

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere proprietario di un terreno edificabile che nel 2010, a seguito di perizia giurata, è stata oggetto di rivalutazione fiscale, ai sensi dell'articolo 2, comma 229, della legge n.191 del 2009.

L'area edificabile rivalutata, identificata al Catasto Terreni del Comune di appartenenza, aveva un'area di 11.468,00 mq e, secondo la perizia presentata dall'*Istante*, un valore venale al 1° gennaio 2010 di 1.200.000,00 euro.

In seguito a diversi provvedimenti comunali che hanno determinato, tra l'altro, la riduzione di area e cubatura edificabile del terreno di proprietà dell'*Istante*, in ottemperanza a quanto disposto dalla legge regionale, la superficie attualmente edificabile "*ricade parzialmente sui terreni identificati al Catasto al Foglio ..., mappali ...*", ha destinazione di "edilizia residenziale" ed un'area di 973 mq, corrispondenti a 1.128,60 mc di cubatura.

Considerato che l'*Istante* intende cedere la sola parte attualmente edificabile del proprio terreno, chiede di sapere quale sia il valore fiscalmente riconosciuto attribuibile a tale specifica area, ai fini della determinazione della relativa plusvalenza da cessione.

Inoltre, ipotizzando una eventuale ulteriore rivalutazione della sola area edificabile in parola, ai sensi dell'articolo 1, commi 1122 e 1123 della legge n. 178 del 2020, l'*Istante* chiede se possa scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta quella già versata ai fini della prima rideterminazione dell'intera area di proprietà.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il costo determinato con la prima rivalutazione dell'intera area di sua proprietà possa essere attribuito integralmente al solo lotto ad oggi ritenuto edificabile. Inoltre, in caso di una nuova rivalutazione parziale della sola area attualmente edificabile, l'imposta sostitutiva versata per la prima procedura potrà essere totalmente scomputata dalla nuova imposta sostitutiva dovuta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) ha consentito ai contribuenti che detenevano, alla data del 1° gennaio 2002, terreni edificabili e con destinazione agricola di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data. Disposizioni successive al 2002 hanno modificato la data a cui fare riferimento per il possesso dei beni, la misura dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta ed i termini per l'effettuazione dei richiamati adempimenti. L'articolo 1, commi 1122 e 1123 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha previsto anche per il periodo di imposta 2021 la possibilità di rideterminare il costo o il valore di acquisto dei suddetti terreni detenuti alla data del

1° gennaio 2021. Il termine ultimo per l'effettuazione dei relativi adempimenti, inizialmente fissato al 30 giugno 2021, è stato successivamente prorogato, con la conversione con modificazioni del decreto legge n. 73 del 2021 (decreto Sostegni *bis*) avvenuta con la legge n. 106 del 2021, al 15 novembre 2021.

Secondo quanto previsto dal comma 1 del predetto articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali ed i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia possono fare riferimento al valore fiscalmente riconosciuto del costo di acquisto di detti beni posseduti al di fuori del regime d'impresa, così come rideterminato secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Per poter utilizzare il valore rivalutato in luogo del costo storico, e considerare così la procedura di rivalutazione perfezionata, il contribuente è tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva, parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati. Il versamento di suddetta imposta, corrispondente per il 2021 all'11 per cento del valore risultante dalla perizia, ai fini del perfezionamento della procedura deve avvenire per intero o, nel caso di rateazione, tramite il pagamento della prima rata. In questo ultimo caso il dovuto è suddivisibile in massimo tre rate annuali, di pari importo (cfr. circolare 1/E del 22 gennaio 2021, a cui si rimanda per ulteriori approfondimenti).

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 7, comma 2, lettera ee) del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, prevede che *«i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero 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 abbiano 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». In alternativa, secondo quanto previsto dalla successiva lettera ff), sarà possibile chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata. Il termine di decadenza per la richiesta decorrerà dalla data in cui si verificherà la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata ovvero dalla data di versamento della prima rata.

Con riferimento alla determinazione del valore fiscalmente da considerare per la parte di terreno che l'*Istante* intende cedere, sulla base dei valori determinati in sede di prima rivalutazione, il criterio che dovrà utilizzare sarà quello proporzionale, calcolando il valore al metro quadro attribuito al terreno dal perito nel 2010, effettuando il rapporto tra il valore venale da perizia di 1.200.000,00 euro e gli 11.648,00 mq di superficie inizialmente edificabile, per poi moltiplicarlo per i 973,00 mq dell'area attualmente riconosciuta edificabile. Il valore così ottenuto potrà essere usato come riferimento per il calcolo della eventuale plusvalenza da cessione.

Per quanto riguarda, invece, la possibilità di procedere ad una nuova rideterminazione del valore del terreno, come chiarito da ultimo con la succitata circolare 1/E del 2021, è facoltà del contribuente procedere ad una nuova rideterminazione, anche nel caso in cui l'ultima perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente (cfr. anche risoluzione 111/E del 22 ottobre 2010 e circolari n. 47/E del 24 ottobre 2011 e n. 20/E del 18 maggio 2016).

In tali casi, sarà possibile scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni oppure, in alternativa, il contribuente potrà presentare istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato, nei termini richiamati in precedenza. L'importo del rimborso non potrà comunque essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del

valore effettuata.

Con riferimento alla rivalutazione parziale di aree ricomprese nella medesima particella ma per le quali gli strumenti urbanistici prevedano destinazioni differenziate, dichiarando edificabile sola una porzione della stessa, la circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, al paragrafo 2.3, oltre a richiamare la necessità che il terreno stimato sia individuato con esattezza nella perizia giurata, in modo che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata ed il valore indicato nella perizia, specifica altresì che per limitare la rivalutazione solo alla porzione di area edificabile è sufficiente che nell'atto di perizia venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che la delimita, senza che sia necessario procedere ad un preventivo frazionamento della particella, tenuto conto che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa richiede una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento e che, di conseguenza, la porzione di area edificabile sarà già stata opportunamente identificata in sede di predisposizione o di variazione del Piano Regolatore.

In base a quanto appena esposto, non costituisce elemento ostativo alla possibilità di procedere ad una successiva rideterminazione la circostanza che quest'ultima interesserà solo una parte del terreno oggetto della prima rivalutazione.

Resta inteso che, nel caso in cui l'*Istante* decida di procedere ad una seconda rivalutazione parziale, ovvero riferita alla sola parte di terreno attualmente riconosciuta area edificabile dal Comune, il nuovo valore rideterminato delle aree edificabili, da utilizzare per eventuali cessioni future in luogo del valore storico e come base di calcolo per la determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta, sarà determinato dalla nuova perizia giurata, a nulla rilevando a tal fine quello determinato con la procedura del 2010.

Nella eventualità di una nuova operazione di rivalutazione, inoltre, l'*Istante* non potrà scomputare dalla nuova imposta sostitutiva dovuta quella totalmente versata per la prima procedura, relativa all'intera area di proprietà, ma soltanto la quota parte di tale importo riferibile, sulla base di un criterio proporzionale, all'area di cui intende

nuovamente rideterminare il valore.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)