

Aree edificabili e non, entro il 30 giugno si può rivalutare il valore per azzerare l'imponibile fiscale

I terreni liberati dalla plusvalenza

PATRIZIA CLEMENTI

Anche quest'anno (la previsione si ripete puntualmente dal lontano 2001) la manovra finanziaria di fine anno riapre i termini per rivalutare il costo o valore di acquisto dei terreni allo scopo di azzerare le plusvalenze che costituirebbero materia imponibile in caso di vendita.

Si ripropone quindi per gli enti non commerciali, parrocchie e gli altri enti ecclesiastici compresi, l'opportunità di rivalutare i terreni e, soprattutto, le aree edificabili di cui sono proprietari, limitatamente a quelli posseduti al di fuori dell'ambito imprenditoriale, cioè quelli immobili afferenti alla sfera istituzionale.

L'operazione di affrancamento viene effettuata allo scopo di azzerare - o almeno ridurre - le plusvalenze che costituiscono materia imponibile in caso di vendita. La convenienza riguarda soprattutto i casi di vendita di aree edificabili, circostanza che di solito comporta per il venditore un'elevata imposizione a causa della realizzazione di plusvalenze costituite dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore fiscalmente riconosciuto. La rivalutazione, infatti, consente di aumentare il costo fiscale del bene alienato e, di conseguenza, di ridurre l'imponibile da assoggettare a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Questa ulteriore riapertura dei termini è stabilita dalla legge di Bilancio 2018 (L. 205 del 27.12.2017, art. 1, cc. 997-998) e riguarda i terreni agricoli e le aree edificabili posseduti alla data del 1° gennaio 2018 e l'adesione deve avvenire entro il 30 giugno 2018.

La rivalutazione, naturalmente, non è gratuita: occorre versare una imposta sostitutiva pari al 8% del valore di mercato dell'immobile.

L'affrancamento delle plusvalenze attraverso la rivalutazione del terreno è un istituto ben accolto dai contribuenti; nel tempo, però il vantaggio fiscale si è significativamente ridimensionato per tre motivi: l'andamento decrescente del mercato immobiliare che ha ridotto il valore degli immobili, aree edificabili comprese, il raddoppio dell'aliquota dell'imposta sostitutiva che è passata dal-

l'originario 4% all'attuale 8%, la riduzione dell'aliquota IRES, che era del 36% nel 2001 ed è oggi del 24%.

A parte i nuovi termini di riferimento (quello per il possesso degli immobili e quello per l'adesione), la disciplina di questo istituto è quella che si è definita per "sedimentazione" delle precedenti versioni.

La perizia e l'imposta sostitutiva. Come per il passato per effettuare la rivalutazione occorre far redigere da un tecnico abilitato (geometra, ingegnere, architetto, dottore agronomo, agrotecnico, perito agrario, perito industriale con specializzazione edile e iscritti al ruolo dei periti e degli esperti in valutazioni immobiliari tenuti presso le Camere di commercio) una perizia giurata di stima (entro il prossimo 30 giugno) che dovrà attribuire ai terreni il valore di mercato (alla data del 1° gennaio 2018), ed effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva (pari all'8% del valore del terreno risultante dalla perizia) in un'unica soluzione (entro il 30 giugno 2018) o in tre rate annuali di pari importo (30 giugno 2018, 30 giugno 2019 e 30 giugno 2020) maggiorando la seconda e la terza rata degli interessi del 3% annuo.

I terreni oggetto dell'affrancamento. Come anticipato può essere oggetto di rivalutazione il terreno posseduto a titolo di proprietà o altro diritto reale (usufrutto, superficie, uso, abitazione, enfiteusi) alla data del 1° gennaio 2018. L'estensione ai diritti reali deriva da quanto previsto dall'articolo 9, comma 5 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.): «*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*». L'inclusione dei diritti reali "parziali" è confermata dalle precisazioni dell'Agenzia delle entrate nella Circolare 81/E/2002.

La rivalutazione riguarda tutti i terreni, a prescindere dalla loro destinazione urbanistica; si tratta quindi degli immobili suscettibili di generare plusvalenze rilevanti ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 67 del TUIR:

- terreni agricoli (c. 1, lett. b, pri-

mo periodo),

- aree edificabili (c. 1, lett. b, ultimo periodo),

- terreni lottizzati o oggetto di opere intese a renderli edificabili effettuati da parte del proprietario (c. 1, lett. a),

- terreni oggetto di provvedimenti di esproprio (c. 1, lett. b, ultimo periodo).

Si tenga presente che i terreni agricoli generano plusvalenza solo se acquisiti da meno di cinque anni, tenendo conto che in caso di immobili ricevuti in donazione il quinquennio decorre dalla data di acquisto da parte del donante; non sono invece da considerare i terreni agricoli ricevuti in eredità. A proposito dell'ambito oggettivo è utile precisare inoltre quanto segue.

a) L'area edificabile. Circa il concetto di area edificabile va tenuto 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 (cfr. art. 36, c. 2, D.L. 4.7.2006, conv. L. 4.8.2006, n. 248). Va d'altra parte segnalato che tanto la prassi quanto la giurisprudenza concordano nel non considerare edificabili le aree contraddistinte da vincoli di inedificabilità derivanti dalla destinazione ad utilizzi meramente pubblici, 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 (cfr. Cass. Sent. 2272/1999, 7258/2001, 11741/2006; 24585/2006, 13917/2007; Ris. 209/E/1997, 460/E/2008). Diverso, invece il caso delle aree destinate a standards urbanistici: l'edificabilità "fiscale" non è esclusa dalla presenza di vincoli urbanistici che eventualmente incidono solo sul valore dell'area (cfr. Cass. Sent. 19131/2007, 4498/2012).

b) I terreni lottizzati. Nel caso di terreni oggetto di lottizzazione la rivalutazione risulterà presumibilmente conveniente se il terreno è stato acquistato oltre 5 anni prima della firma della conven-

zione di lottizzazione; in questo caso, infatti, si assume come prezzo di acquisto (quindi come costo fiscalmente riconosciuto) il valore normale dell'area nel quinto anno anteriore. Se, invece, il terreno è pervenuto a titolo gratuito il costo fiscale è costituito dal valore alla data di inizio della lottizzazione; in questo caso, perciò è probabile che non vi sia convenienza a rivalutare il bene.

c) I terreni espropriati. Potrebbe risultare conveniente rivalutare anche i terreni 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); l'Agenzia delle entrate nella Circolare 81/E/2001 ha esplicitamente indicato questa tipologia di terreni tra quelli per i quali si può rivalutare il valore ai fini fiscali.

d) I fabbricati assimilati all'area edificabile. I fabbricati in corso di costruzione possono essere assimilati alle aree edificabili in costruzione; occorre riferirsi al criterio indicato dall'articolo 2645, comma 6 del codice civile che 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); si veda in proposito la Ris. 23/E del 28.1.2009.

e) la cessione di cubatura. Ai fini dell'imposizione fiscale la cessione di cubatura è disciplinata analogamente alla cessione di un terreno edificabile e, quindi, è considerato un atto che costituisce presupposto per l'emersione di una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67, c. 1, lett. b) del TUIR. Coerentemente l'Agenzia delle entrate nella Circolare 1/2013, par. 4.2, ha precisato che la cubatura, intesa quale diritto distinto ed autonomo rispetto a quello di proprietà dell'area edifi-

cabile, possa costituire oggetto di rivalutazione. In questo caso la perizia giurata di stima deve valutare la sola cubatura, estrapolando-

ne il valore da quello della proprietà dell'area fabbricabile.

Limiti all'assimilazione dei fabbricati all'area fabbricabile. Un

caso a parte è costituito dai fabbricati che in alcuni casi l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di potere assimilare alle aree e-

dificabili, con la conseguenza che la loro vendita costituisce sempre presupposto per la tassazione delle plusvalenze (e non solo in caso di vendita entro il quinquennio dall'acquisizione).

