

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Massimo Moser

Dr. Oskar Malfertheiner
Rag. Stefano Seppi
Dr. Andrea Tinti

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte
Dr. Iwan Gasser
Dr. Michael Schieder
Stephanie Vigl

numero:	16
del:	2018-01-31
autore:	Stefan Sandrini

Circolare

A tutti clienti interessati

Rivalutazione volontaria di terreni - Scadenza 30.06.2018

Con la Legge di Stabilità 2018¹ è stata di nuovo prevista la possibilità di effettuare la rivalutazione volontaria di terreni e di partecipazioni, dietro il pagamento di un'imposta sostitutiva². Avvalendosi di tale opportunità, nel caso di una futura vendita con realizzo di una plusvalenza, verrebbe assoggettata a tassazione ai fini delle imposte sul reddito soltanto la differenza fra il prezzo di vendita e il valore di rivalutazione.

Questa agevolazione potrebbe quindi essere interessante per tutti i detentori di partecipazioni e i proprietari di terreni che vogliono nel prossimo futuro venderli.

Con questa circolare riassumiamo le disposizioni riguardanti i terreni.

1 Requisiti

1.1 Requisiti soggettivi – beneficiari

Tale agevolazione può essere richiesta solo dai soggetti passivi che devono tassare eventuali plusvalenze fra i cosiddetti “redditi diversi”³.

Essi sono⁴:

- persone fisiche che detengono i terreni non nell'ambito della sfera imprenditoriale;
- società semplici;
- associazioni tra professionisti;
- enti non commerciali;
- soggetti non residenti, per i terreni che non siano riferibili alle loro stabili organizzazioni in Italia e qualora la plusvalenza derivante dalla cessione del terreno sia da tassare in Italia in base alla vigente convenzione contro le doppie imposizioni⁵.

Costoro all'01.01.2018 devono essere proprietari, nudi proprietari oppure usufruttuari del terreno⁶.

Non possono godere della rivalutazione gli enti che non sono soggetti all'imposta sul reddito

1 Legge n. 232 del 11.12.2016, pubblicata sul SO della Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21.12.2016

2 Art. 1, comma 554, Legge 232/2016, a modifica degli art. 5 e 7 della Legge 448 del 28.12.2001

3 Art. 67, comma 1, lettere a) o b) DPR 917/1986

4 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 31.01.2002, punto 1

5 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 31.01.2002, punto 1

6 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 31.01.2002, punto 1

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, certificata E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

delle società, come ad esempio i Comuni o le Comunità comprensoriali⁷.

1.2 Requisiti oggettivi - Terreni rivalutabili

Possono essere rivalutati:

- terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- terreni agricoli e altri terreni non edificabili⁸;
- edifici destinati alla demolizione e alla ricostruzione⁹
- i diritti edificatori (la c.d. “cubatura”)¹⁰.

La rivalutazione di un **terreno agricolo** ha senso solo se:

- dovesse essere rivenduto prima dei 5 anni dall'acquisto, dal momento che una vendita successiva ai 5 anni non è soggetta a tassazione;
- dovesse in futuro diventare suscettibile di utilizzazione edificatoria e venisse in futuro venduto¹¹.

La rivalutazione di un **terreno edificabile** ha sempre senso se:

- il terreno dovesse essere venduto oppure espropriato¹²;
- il valore al quale il terreno è stato acquisito per compravendita, successione o donazione è di gran lunga al di sotto del suo valore di mercato. Questo è il caso abituale se il terreno è stato acquisito prima del suo cambio di destinazione d'uso.
- sul terreno verrà costruito e che tale edificio verrà venduto.
- il valore al quale il terreno è stato acquisito per compravendita, successione o donazione è di gran lunga al di sotto del suo valore di mercato e che tale terreno verrà donato ad un parente che poi lo venderà. In tal caso in mancanza di rivalutazione da parte del donante di norma viene contestato l'abuso del diritto.¹³

La rivalutazione può essere applicata anche per i seguenti terreni:

- sui quali un terzo ha un diritto di superficie¹⁴;
- che si trovano in una situazione di comproprietà indivisa e per i quali solo un comproprietario vuole rivalutare. In questo caso, tuttavia, la stima giurata deve valutare l'intero terreno¹⁵;
- per i quali un terzo gode del diritto di usufrutto¹⁶;
- sull'usufrutto dell'usufruttuario¹⁷. Ma all'estinzione dell'usufrutto, il valore rivalutato dall'usufruttuario non può essere fatto valere dal proprietario¹⁸;
- che sono solo in parte edificabili e per i quali solo la parte edificabile dovesse essere rivalutata. A tal fine non è necessaria una precedente divisione¹⁹.

Non ha senso, tuttavia, la rivalutazione di terreni che dovessero essere donati o lasciati in eredità²⁰.

1.3 Requisiti temporali

Requisito per fruire di detta agevolazione è di avere il possesso del terreno all'01.01.2018. In caso di acquisto di terreni per effetto di donazioni o successioni intervenute dopo il 1° gennaio 2018, gli eredi e i donatari non possono essere considerati “possessori” dei terreni a tale data e

7 Art. 74 DPR 917/1986, onde per cui per essi non risulta applicabile l'art. 67 DPR 917/1986

8 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 31.01.2002, punto 7.1

9 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 395/E del 22.10.2008 e Nota dell'Agenzia delle Entrate n. 909-28406 del 31.05.2010

10 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 15.02.2013, punto 4.2

11 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 31.01.2002, punti 7.1 e 7.2

12 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.2

13 Vedasi sentenze della Corte di Cassazione Nr. 21794/2014, 20250/2015 e 12316/2017, e l'ordinanza Nr. 18487/2017

14 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 55/E del 20.06.2002, punto 12

15 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.1

16 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.1, e 27/E del 09.05.2003, punto 2.2

17 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.1

18 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 12.03.2010, punto 6.1

19 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.3

20 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.4

pertanto **non** possono rivalutarli²¹.

La perizia giurata deve essere eseguita entro il 30.06.2018.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata entro il 30.06.2018. Nel caso di rateazione, la prima rata deve essere pagata entro il 30.06.2018.

Nel 2018 il 30/06/2018 cade di sabato. Noi consigliamo pertanto di adempiere entro il 29/6/2018.

1.4 Perizia giurata di stima

Per poter richiedere la rivalutazione è necessario che venga eseguita una perizia giurata dalla quale risulti il valore di mercato del terreno al 1° gennaio 2018.

Tale perizia deve essere eseguita ed asseverata da un professionista abilitato. Essa deve essere conservata dal contribuente e deve essere presentata su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

La perizia per essere asseverata può essere presentata alle seguenti istituzioni²²:

- tribunale
- giudice di Pace
- notaio.

Per le rivalutazioni basate su perizia giurata valgono in ogni caso le disposizioni in materia di antielusione²³.

La perizia può essere eseguita soltanto da uno dei seguenti i professionisti²⁴

- ingegneri;
- architetti;
- geometri;
- dottori agronomi;
- agrotecnici;
- periti agrari;
- periti industriali edili,
- periti iscritti nell'elenco tenuto presso le Camera di Commercio²⁵

Nel caso di rivalutazione dei terreni, la perizia deve essere sempre prodotta **prima** della alienazione mentre può essere asseverata anche dopo la cessione, ma comunque entro il 30/06/2018²⁶. Originariamente veniva richiesto che anche l'asseverazione fosse anteriore al contratto di compravendita in quanto nel contratto stesso vi si doveva far riferimento²⁷.

2 Valore minimo per la tassazione

Il valore di mercato indicato nella perizia giurata è il valore minimo per le imposte sul reddito, di registro, ipotecaria e catastale, che scaturiscono in occasione della vendita. A tal fine, in occasione della vendita del terreno rivalutato, nel contratto di compravendita deve essere indicato il valore di mercato rivalutato risultante dalla perizia²⁸. Questo è di particolare impor-

21 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 30.01.2002, punto 2.3, Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 31.01.2002, punto 1, e 27/E del 09.05.2003, punto 2.1

22 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2

23 Ex art. 10-bis, Legge 212/2000, visto il richiamo di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. 128/2015, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011

24 Ex art. 7 della Legge 448/2001, Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/E del 01.02.2002, punto 3

25 Ex art. 32 del RD 20.09.34 n. 2011, Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011, punto 1.3, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate 6/E del 13.02.2006, punto 8.2

26 Sentenza della Corte di Cassazione del 30.12.2011, n. 30729, e Ordinanza del 09.05.2013, n. 11062, così come Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 53/E del 27.05.2015, punto 1

27 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/E del 01.02.2002, punto 3, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E/2011

28 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/E del 01.02.2002, punto 3

tanza nel caso di cessione del terreno ad un corrispettivo inferiore al valore di perizia per non vedersi venir meno l'efficacia della rivalutazione²⁹. Nessuna contestazione si ha solo qualora nel contratto di compravendita non ci sia alcun riferimento alla rivalutazione e il prezzo di acquisto differisca solo marginalmente dalla stessa³⁰.

Il valore di mercato asseverato non vale come valore minimo solo nel caso di esproprio ad un valore inferiore³¹.

L'onorario per la perizia può essere portato ad incremento del nuovo costo iniziale del terreno, qualora effettivamente sostenuto e rimasto a carico del contribuente³².

3 Ammontare dell'imposta sostitutiva

Ai fini della rivalutazione i terreni scontano un'imposta sostitutiva dell'8%³³, calcolata sul valore di mercato giurato nella perizia.

4 Pagamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva può essere pagata o in un'unica rata entro il 30.06.2018, oppure in tre rate uguali rispettivamente il:

- 30.06.2018;
- 30.06.2019 (più il 3% di interessi annui calcolato a partire dal 30.06.2017)³⁴;
- 02.07.2020 (più il 3% di interessi annui calcolato a partire dal 30.06.2017)³⁵.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata con modello F24, sul quale possono anche essere compensati eventuali crediti di imposta. Deve essere utilizzato il codice tributo **8056**³⁶ ed indicato come anno di riferimento il **2018**.

La quietanza di pagamento deve essere conservata dal contribuente e deve essere presentata, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria.

Se la rivalutazione è condotta da più comproprietari, il pagamento deve essere effettuato da ognuno per la sua parte³⁷.

Se vengono effettuate varie stime giurate per diversi terreni posseduti, il versamento può essere unico e cumulativo. Ma nella dichiarazione dei redditi i valori delle varie stime devono essere indicati separatamente³⁸.

Il pagamento in ritardo della rata unica o della prima rata pregiudica la possibilità di rivalutare. In tal caso l'importo versato in ritardo può essere recuperato³⁹.

Invece per sanare i ritardi nel pagamento della seconda e terza rata può essere utilizzato l'istituto del ravvedimento operoso⁴⁰. In caso di omesso versamento della seconda e/o terza rata, l'Agenzia delle Entrate richiederà il loro pagamento oltre a sanzioni e interessi⁴¹.

5 Rinuncia successiva

Secondo l'Agenzia delle Entrate anche la rinuncia alla rivalutazione dopo il pagamento regola-

29 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 15.02.2013, punto 4.1

30 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 53/E del 27.05.2015, punto 2

31 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 35/E del 04.08.2004, punto 5

32 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/E del 01.02.2002, punto 3

33 Art. 1, comma 555, della Legge 232/2016

34 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 69/E del 21.06.2012, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate 20/E del 18.05.2016, punto 11

35 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 69/E del 21.06.2012, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate 20/E del 18.05.2016, punto 11

36 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 75/E del 25.05.2006 e 144/E del 10.04.2008 (fino al 27.02.2003 erano previsti altri codici tributo: vedasi Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31/E del 31.01.2002 e 48/E del 27.02.2003)

37 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.5

38 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 81/E del 06.11.2002, punto 2.5

39 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011, punto 1.3

40 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 35/E del 04.08.2004, punto 2

41 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 35/E del 04.08.2004, punto 2

re dell'unica o della prima rata non permette di recuperare quanto già pagato. Le rate residue devono essere pagate nonostante la rinuncia. Ciò deriva dal fatto che si ha a che fare con un'agevolazione che il contribuente ha deciso di sfruttare su base volontaria. Una volta decisa, non si può rinunciare⁴².

La Giurisprudenza è invece di opinione opposta⁴³.

6 Indicazione in dichiarazione

La rivalutazione dei terreni deve essere indicata nel quadro RM della dichiarazione modello Unico riferita all'anno nel quale è stata effettuata⁴⁴.

I contribuenti che presentano il modello 730 devono presentare anche il modello Unico con allegato il solo quadro RT⁴⁵.

7 Rivalutazioni precedenti

Qualora si intenda procedere a una nuova rivalutazione di terreni già oggetto di una precedente rivalutazione, occorre disporre di una nuova perizia di stima asseverata entro il 30.06.2017 e calcolare l'imposta sostitutiva dovuta sul nuovo valore dei terreni all'01.01.2017. Ciò vale anche se dalla nuova perizia deriva un valore dei terreni inferiore rispetto a quello delle precedenti⁴⁶. Quanto già corrisposto a titolo di imposta sostitutiva nelle precedenti rivalutazioni può essere detratto dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione o può essere chiesto a rimborso⁴⁷. L'importo richiesto a rimborso non può tuttavia eccedere quanto dovuto a titolo di imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione. Il tempo pari a 48 mesi, per poter effettuare il rimborso, decorre, inoltre, dalla data di versamento dell'imposta riferita all'ultima rivalutazione effettuata (ovvero dalla data di pagamento entro i termini della prima o unica rata relativa all'ultima rivalutazione)⁴⁸.

In caso di rivalutazione di terreni acquistati per donazione, rivalutati da parte del donante, il donatario non può scomputare l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, in quanto lo scomputo, in caso di successiva rideterminazione, può essere effettuato solo dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta⁴⁹.

Lo stesso dicasi nel caso di eredità⁵⁰.

8 Rivalutazioni negli anni passati

Rivalutazioni simili erano possibili anche negli anni passati:

Rivalutazioni di	Posseduti il	Scadenza	Imposta sostitutiva	Riferimento normativo
Partecipazioni	01.07.1998		25% sul plusvalore	Art. 14 D.Lgs. 461/1997
Partecipazioni, terreni	01.01.2002	30.11.2002	2%, 4%	Art. 5 Legge 448/2001
Partecipazioni, terreni	01.01.2003	16.03.2004	2%, 4%	Art. 2, comma 2, D.L. 282/2002
Partecipazioni, terreni	01.07.2003	30.06.2005	2%, 4%	Art. 6-bis D.L. 355/2003
Partecipazioni, terreni	01.01.2005	30.06.2006	2%, 4%	Art. 11-quaterdecies, comma 4, D.L. 203/2005
Partecipazioni, terreni	01.01.2008	31.10.2008	2%, 4%	Art. 1, comma 91, Legge 244/2007
Partecipazioni, terreni	01.01.2010	31.10.2010	2%, 4%	Art. 2, comma 229, Legge 191/2009

42 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 35/E del 04.08.2004, 47/E del 24.10.2011, punto 1.3, e 20/E del 18.05.2016, punto 11

43 Sentenza della CTR Lombardia, Sez. 66, n. 141 del 16.09.2013, Sentenza della CTR Veneto, Sez. 30, n. 846 del 19.05.2015

44 Vedasi Istruzioni al modello UnicoPF, fascicolo 2, quadro RM

45 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 27/E del 09.05.2003, in premessa

46 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 20/E del 18.05.2016, punto 11

47 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011, punto 3

48 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011, punto 4. In origine era ammesso solo il rimborso: vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate 27/E del 09.05.2003, punto 1, e 10/E del 13.03.2006, punto 17

49 Art. 7, comma 2, lett. ee), DL 70/2011 e Risoluzione Ministeriale 91/E del 17.10.2014 e 40/E del 20.04.2015

50 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 6/E del 13.02.2006, punto 8.1

Partecipazioni, terreni	01.01.2011	30.06.2012	2%, 4%	Art. 7, comma 2, D.L. 70/2011
Partecipazioni, terreni	01.01.2013	01.07.2013	2%, 4%	Art. 1, comma 473 Legge 228/2012
Partecipazioni, terreni	01.01.2014	30.06.2014	2%, 4%	Art. 1, c. 156, Legge n. 147/2013
Partecipazioni, terreni	01.01.2015	30.06.2015	4%, 8%	Art. 1, c. 626, Legge n. 190/2014
Partecipazioni, terreni	01.01.2016	30.06.2016	8%	Art. 1, c. 887, Legge n. 208/2015
Partecipazioni, terreni	01.01.2017	30.06.2017	8%	Art. 1, c. 554, Legge n. 232/2016
Partecipazioni, terreni	01.01.2018	30.06.2018	8%	Art. 1, c. 997, Legge n. 205/2017

Qualora foste interessati in una rivalutazione volontaria di terreni, vi preghiamo di mettervi in contatto col nostro Studio.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

