

ACCERTAMENTO

Terreni rivalutati: nessun vincolo per la successiva cessione

di **Massimo Conigliaro**

Bacchettata la pervicacia dell'Agenzia delle Entrate sulla contestazione della plusvalenza in caso di **terreni rivalutati** venduti a prezzo inferiore a quello di **perizia**.

La [sentenza n. 9112/2018](#), resa dalla **CTR Napoli** (sez. n. 25, Pres.-Rel. Verrusio) conferma un orientamento giurisprudenziale di favore per il contribuente e lo fa stigmatizzando in modo deciso l'ostinazione dell'Amministrazione finanziaria nel sostenere una **tesi ampiamente censurata**.

Il tema è noto.

La rivalutazione di un suolo edificabile ex [articolo 7 L. 448/2001](#) (norma costantemente rinnovata ed inserita anche nella bozza della **Legge di bilancio 2019**) ed il pagamento della relativa imposta sostitutiva, è efficace ai fini della **neutralizzazione della plusvalenza** tassabile ai sensi dell'articolo [articolo 61](#) (in passato articolo 81) **Tuir**: in caso di **vendita del terreno**, il contribuente può infatti **sostituire** il costo o il valore iniziale del bene con un valore determinato in base a una perizia giurata di stima appositamente redatta a tal fine. Il valore di acquisto così rideterminato rimane fissato come **valore normale** minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

Cosa è accaduto? Nel tempo i **valori dei beni immobili sono diminuiti** rispetto al passato e vi sono state compravendite a **prezzi inferiori a quelli di perizia**. In tali casi, ragionevolmente, ove il contribuente abbia dichiarato un **valore inferiore** a quello minimo di riferimento, egli non ha versato alcuna maggiore imposta, posto che, essendo il valore dichiarato addirittura inferiore al valore minimo, non poteva emergere alcuna plusvalenza.

Né l'indicazione di un **valore diverso** – si è sostenuto – può comportare un'implicita **rinuncia** al beneficio fiscale.

Tuttavia, secondo l'interpretazione della Agenzia delle Entrate, l'[articolo 7, comma 6, L. 448/2001](#) implica che, se la **cessione** avviene ad un **corrispettivo inferiore** a quello dichiarato nella perizia giurata, l'Ufficio non deve più tener conto del valore della perizia di stima e della imposta sostitutiva versata secondo il valore minimo legale così determinato, dovendo invece procedere alla determinazione della **plusvalenza**, secondo i criteri desunti dagli [articoli 67 e 68 Tuir](#), sulla differenza tra il prezzo di cessione e il vecchio valore di acquisto.

Tale interpretazione, secondo l'Agenzia, si fonda sulla considerazione che **il valore in perizia non è immodificabile**, potendo verificarsi eventi che incidano sul bene, deprezzandolo; in questo caso tuttavia, trattandosi di valore non più utilizzato dallo stesso dichiarante-cedente, anche per l'Ufficio non costituisce più valore di riferimento, **riemergendo pertanto i criteri originari di calcolo della plusvalenza**.

L'Agenzia sostiene questa interpretazione in varie **circolari** ed in particolare nella [circolare 15/E/2002](#), nella [81/E/2002](#), nella [35/E/2004](#) e nella [risoluzione 53/E/2015](#).

Nel tempo, la gran parte della giurisprudenza di merito ha dato ragione alla tesi dei contribuenti, dapprima innanzi alle **Commissioni Tributarie Provinciali** (*ex pluribus* **CTP Alessandria n. 11 del 12.02.2009**, **CTP Treviso n. 5 del 10.01.2013**, **CTP Catania sentenza n. 102/10/15 del 08.01.2015**, **CTP Siracusa sentenza n. 205/04/15 del 14.01.2015**) e poi **Regionali** (**CTR Milano sentenza n. 169 del 11.11.2011**, **CTR Milano, Sezione Staccata di Brescia, sentenza n. 1064 del 17.03.2015**, solo per citarne alcune).

Adesso si annota l'arresto della **CTR Napoli**, particolarmente incisivo sotto l'aspetto motivazionale. Attesa la chiarezza della legge – si legge nella [sentenza n. 9112/25/2018](#) – “*al Collegio appare **sconcertante** che si sia potuto affermare anche nelle Circolari dell'Agenzia (organo tecnico che dovrebbe saper applicare la legge ed essere a conoscenza del principio di capacità contributiva) una tesi che implica una sorta di rinuncia alla rivalutazione, ai fini propri per la quale è stata prevista, in caso di vendita successiva a prezzo inferiore di mercato a quello rivalutato*”.

Aggiungono i giudici partenopei che “*costituiscono **pure suggestioni**, peraltro contrarie alla dinamica di mercato e soprattutto al **principio di capacità contributiva**”, gli argomenti diretti a sostenere la tesi erariale:*

- “*della omessa indicazione nell'atto di vendita del valore rivalutato quale “**opzione**” verso la determinazione nelle forme ordinarie della plusvalenza (prescindendo dal valore rivalutato e dalla relativa data), perché non è prevista da alcuna norma l'indicazione nell'atto di vendita, e perché l'omissione in atto nemmeno è indicativa della scelta, che invece risulta fatta nella apposita sede della dichiarazione dei redditi;*
- *che neppure è possibile utilizzare il dedotto infondato argomento ... dell'**aumento del prezzo** nel tempo degli **immobili**, come adombra l'Agenzia, posto che non tutte le cessioni di immobili determinano necessaria plusvalenza e perché **non** risulta **contestata** la rivalutazione e dimostrato un valore alla data di rivalutazione molto inferiore a quanto dichiarato in rivalutazione”.*

L'Agenzia infatti nel caso di specie non procede ad una contestazione di valori diversi né tanto meno contesta una **simulazione del prezzo di vendita finale**.

La **CTR Napoli** ha quindi **accolto la tesi del contribuente e riformato la sentenza di primo grado** della CTP Caserta, che aveva ritenuto che la scelta della parte di non attenersi al valore di

perizia legittimava l'accertamento dell'Ufficio.

Da segnalare che sul tema la **Corte di Cassazione** – nonostante qualche pronuncia contraria – ha da ultimo ribadito (**Ordinanza n. 19378/2018**) che in tema di **plusvalenze** realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina **alcun vincolo** nella successiva vendita e **non limita pertanto la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore**.

In questa ipotesi deve **escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio** e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri (**Cass., ord. n. 24310/2016; ord. n. 19242/2016; ord. n. 25721/2014**).

L'**articolo 7** prevede infatti un **procedimento** scandito da **tre momenti**:

1. la **determinazione del valore del terreno mediante una perizia di stima** nel termine di legge;
2. il versamento di una **imposta sostitutiva** del 4% sul valore stimato in perizia;
3. l'**esecuzione del versamento** nei termini indicati dalla normativa.

Costituendo tale valore quello normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali, l'eventuale cessione ad un prezzo inferiore non dà diritto al recupero di minusvalenze.

Il **prezzo di cessione più basso** non determina quindi nessuna decadenza dal beneficio e l'Ufficio non può ricalcolare le plusvalenze secondo il criterio previsto dagli [articoli 67 e 68 Tuir](#), partendo cioè dal vecchio **valore di acquisto**.

