
La rivalutazione dei terreni entro il 31 ottobre

di [Vito Dulcamare](#)

Publicato il 9 Settembre 2010

Rivalutazione dei terreni posseduti alla data dell'1 gennaio: ecco un'analisi completa con tutti i chiarimenti sul tema.

La rivalutazione dei terreni entro il 31 ottobre:

- riferimenti normativi,
- terreni ammessi alla rideterminazione,
- terreni posseduti in comunione, in usufrutto,
- diritto di superficie,
- tipologie di soggetti ammessi alla rivalutazione,
- tipologie di operazioni di trasferimenti di terreni,
- passaggio dei terreni dalla sfera personale a quella imprenditoriale

L'art. 2, c. 229, della legge n. 191/2009 (legge finanziaria 2010) ha introdotto la possibilità di rideterminare, entro il 31 ottobre 2010, il costo di acquisto dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2010.

In particolare, la citata norma prevede una riapertura dei termini della disciplina sulla rivalutazione (così comunemente viene definita la rideterminazione), inizialmente previsti nell'art. 7 della legge n. 448/2001 (legge finanziaria 2002), e più volte prorogati nel tempo.

Poiché il citato art. 7 consente la rideterminazione del costo di acquisto per i "terreni edificabili e con destinazione agricola" che possono originare plusvalenze tassabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. a) e b), del TUIR, risulta opportuno fare il punto per individuare sia le tipologie di terreni per i quali è possibile applicare la rivalutazione che i soggetti ammessi a tale operazione, oltre per individuare le tipologie di operazioni nelle quali è possibile utilizzare il valore rivalutato dei terreni.

1. Rivalutazione terreni: riferimenti

L'art. 7 della legge n. 448/2001 consente di assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, lett. a) e b), del (vecchio) TUIR, in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, il valore ad essi attribuito a tale data mediante una perizia giurata di stima, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4%, secondo modalità e termini previsti dalla stessa norma.

L'art. 2, comma 229, della legge n. 191/2009 fissa al 31 ottobre 2010 il nuovo termine per procedere alla rideterminazione del valore dei terreni e, contemporaneamente, stabilisce i nuovi termini per il versamento, in forma unitaria o rateale, della relativa imposta sostitutiva.

Come si è verificato in occasione delle precedenti proroghe, anche alla nuova riapertura dei termini si applicano tutte le norme e i chiarimenti forniti nelle precedenti occasioni, con l'unica precisazione che, dopo la modifica intervenuta nel 2004, i riferimenti eventualmente fatti (nelle norme, nelle circolari e nelle risoluzioni) all'art. 81 del TUIR devono ora intendersi fatti all'art. 67 del TUIR.

Pertanto, nella lettura di norme, circolari e risoluzioni occorre prestare attenzione in quanto si lasceranno immutati i vecchi riferimenti ivi contenuti.

2. Tipologie di terreni ammessi alla rideterminazione

L'art. 7, comma 1, della legge n. 448/2001, consente la rideterminazione del costo di acquisto per i "terreni edificabili e con destinazione agricola" che possono originare plusvalenze tassabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. a) e b), del TUIR.

Per l'esatta individuazione dei terreni c.d. "plusvalenti", con la circolare 1° febbraio 2002, n. 15/E, confermata dalla circolare 20 giugno 2002, n. 55/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sono interessati dalla rivalutazione, "qualora non siano posseduti da imprese commerciali, poiché in tale caso la relativa cessione non genera plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, i seguenti beni:

1. terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili ... ai fini della disciplina delle plusvalenze, si considerano lottizzati i terreni sui quali è eseguita qualsiasi operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per la edificabilità dei terreni, anche se realizzata al di fuori di strumenti urbanistici;

2. terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Ai sensi dell'articolo 81, lett. a) del TUIR la utilizzabilità del terreno a fini edificatori deve sussistere in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione ... tale qualificazione ricorre per i terreni qualificati come edificabili dal piano regolatore generale o in mancanza da altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;

3. terreni agricoli. Questi ultimi, in caso di rivendita possono generare plusvalenza ai sensi della lettera a) dell'articolo 81, se venduti entro cinque anni dall'acquisto, esclusi quelli acquistati mediante successione o donazione la cui cessione non genera plusvalenza imponibile, o, se ceduti oltre tale termine, ai sensi della successiva lettera b), qualora al momento della rivendita siano suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti.”

2.1. Terreni edificabili

In relazione al presupposto della edificabilità, si rileva che la vigente disciplina tributaria (art. 36, comma 2, del decreto legge n. 223/2006) dispone che un'area è considerata edificabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi dello stesso.

La verifica della sussistenza del presupposto della edificabilità deve essere fatta, sulla base di quanto prevede l'art. 67 del TUIR, “secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”.



In definitiva, l'individuazione della tipologia dei terreni va fatta, al momento della cessione, sulla base dello strumento urbanistico generale adottato dal Comune (in genere richiamato nel certificato di destinazione urbanistica), a nulla rilevando l'eventuale diverso utilizzo dei terreni.

Sulla base di tali principi, pare evidente che per i terreni suscettibili di edificazione, oltre che per quelli lottizzati, posseduti al di fuori dell'attività di impresa e di lavoro autonomo, non sorge alcun dubbio in merito alla possibilità di rivalutazione in quanto la loro cessione normalmente comporta una plusvalenza

tassabile ex art. 67 TUIR, anche nell'eventualità che tali terreni siano posseduti, come si vedrà, da una persona fisica che sia imprenditore agricolo.

2.2. Terreni con destinazione agricola

Qualche problema potrebbe, invece, sorgere circa l'esatta individuazione dei terreni "con destinazione agricola" per i quali la disciplina ammette la rideterminazione del valore.

Infatti, la cessione dei terreni agricoli non sempre origina una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67 del TUIR; tale norma, in effetti, esclude dalla tassazione le plusvalenze conseguenti a:

- cessioni di terreni agricoli acquisiti a titolo gratuito,
- cessioni di terreni agricoli avvenute oltre i cinque anni dal loro acquisto a titolo oneroso.

Conseguentemente, l'unica fattispecie tassabile per i terreni agricoli è quella relativa alla cessione di terreni ceduti entro cinque anni dalla loro acquisizione a titolo oneroso.

Pertanto, la cessione di un terreno agricolo acquistato da più di cinque anni non origina alcuna plusvalenza tassabile se non risulta edificabile "secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Ma, se il terreno agricolo non origina, al momento della cessione, una plusvalenza tassabile come reddito diverso, può lo stesso terreno essere rivalutato?

Al riguardo, la risposta – positiva - è contenuta nel chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate al punto 7.1 della circolare 30 gennaio 2002, n. 9/E, a seguito di uno specifico quesito.

Il quesito proposto dal contribuente era il seguente:

“la rideterminazione del valore dei terreni di cui all'articolo 7, della legge finanziaria 2002, riguarda i terreni edificabili e con destinazione agricola. Si chiede quale significato attribuire alle parole "e con destinazione agricola".



Sembra che si tratti di una seconda ipotesi oggettiva e pertanto anche i terreni semplicemente agricoli, inclusi nella zona "E" del piano regolatore possano essere oggetto di rivalutazione.

Se tale interpretazione è corretta il valore rivalutato assume rilevanza ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza se il terreno agricolo viene ceduto nel quinquennio (articolo 81, lettera B) del Tuir od anche se diverrà edificabile (articolo 81, lettera A) e lettera B) seconda parte)?”

La risposta fornita dall’Agenzia dell’Entrate chiarisce che

“la locuzione "destinazione agricola" contenuta nella norma che consente la rivalutazione dei terreni ai fini del calcolo delle plusvalenze, indica sia i terreni agricoli sia quelli che non possono essere definiti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbe edificabili non sono stati ancora approvati.

I terreni agricoli possono in ogni caso essere oggetto di rivalutazione ed il valore ad essi attribuito dalla perizia giurata di stima, assoggettato all'imposta sostitutiva del 4%, può essere assunto come valore iniziale ai fini del calcolo della plusvalenza anche nella ipotesi in cui tali cespiti diventino edificabili per effetto di successivi strumenti urbanistici, vigenti al momento della cessione.”

Secondo l’Agenzia, quindi, anche i terreni agricoli, ivi compresi quelli non edificabili, possono essere rivalutati e tale rivalutazione, che di per sé appare inutile fin tanto che i terreni mantengono la loro qualità

di terreni non edificabili, può rivelarsi invece utile

“nella ipotesi in cui tali cespiti diventino edificabili per effetto di successivi strumenti urbanistici, vigenti al momento della cessione”.

In definitiva, il terreno agricolo può essere rivalutato e la rivalutazione di fatto serve solo se il trasferimento del terreno comporta una plusvalenza tassabile come reddito diverso; in ogni altro caso, la rivalutazione non consente alcun risparmio di tassazione, traducendosi, anzi, si traduce in un aggravio di imposizione.

2.3. Terreni a doppia destinazione

La circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, par. 2.3, riconosce che, in caso di terreno non frazionato e destinato a più finalità (esempio: terreno agricolo ed edificabile), è possibile procedere alla rivalutazione della sola parte di terreno considerata edificabile.

Al riguardo, la circolare ha anche precisato che non è necessario il frazionamento del terreno; più precisamente “si osserva che nella perizia giurata il terreno stimato deve essere individuato con esattezza in modo che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata ed il valore indicato nella perizia. In questa ottica indubbiamente il riferimento ai dati catastali costituisce il sistema più idoneo per identificare l'oggetto della rivalutazione

Tuttavia, in relazione al caso in esame, tenuto conto che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa richiede una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, si deve ritenere che in sede di predisposizione o di variazione del Piano Regolatore sia già stata opportunamente identificata la porzione di area edificabile. Pertanto, per limitare la rivalutazione solo a tale zona, è sufficiente che nell'atto di perizia venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che la delimita e non si renda necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.”

2.4. Terreni posseduti in comunione

La circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, par. 2.3, riconosce che, in caso di terreni detenuti in comunione indivisa, si possa procedere alla rivalutazione della sola quota di comproprietà del terreno, in quanto è civilisticamente ammesso che ciascun condomino possa disporre della propria quota.

A tal fine, per determinare la quota di terreno da affrancare è necessario che il singolo comproprietario determini mediante perizia giurata di stima il valore dell'intera area, in modo da poter assoggettare all'imposta sostitutiva la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di proprietà.

2.5. Terreni con diritto di superficie

La circolare 20 giugno 2002, n. 55/E, par. 12, ammette la possibilità di rivalutare i terreni gravati da diritto di superficie, del quale tener conto in sede di perizia giurata di stima del valore del terreno.

2.6. Terreni con diritto di usufrutto

La circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, par. 2.1, riconosce la possibilità di effettuare la rivalutazione della sola nuda proprietà o del solo diritto di usufrutto nei casi di terreni gravati da tale diritto di usufrutto.

Tale principio scaturisce per effetto di quanto disposto dall'art. 9, comma 5, del TUIR in tema di cessioni a titolo oneroso; in particolare, la norma citata prevede espressamente che

“ai fini delle imposte sui redditi 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...”.

Infatti, anche in caso di cessione di un diritto reale di godimento su un terreno può originarsi una plusvalenza tassabile come reddito diverso.

La circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, prevede anche che, nei casi di diritti reali di godimento, i valori da rivalutare devono comunque essere determinati mediante una perizia giurata di stima, tenendo conto delle particolari norme previste dal TUIR relativo all'imposta di registro

3. Tipologie di soggetti ammessi alla rivalutazione

I beneficiari della norma non sono individuati in alcuna disposizione in quanto l'art. 7 della legge n. 448/2001 si limita solo a prevedere la rideterminazione del valore dei terreni edificabili e di quelli con destinazione agricola che possono dare origine alle plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 67, lett. a) e b), del TUIR.

E', quindi, dall'art. 67 che occorre partire per individuare l'ambito soggettivo di applicazione della rivalutazione sui terreni.

L'art. 67 si applica in presenza delle seguenti condizioni:

- la plusvalenza non deve rientrare nell'ambito dei redditi di capitali,
- la plusvalenza non deve essere conseguita nell'esercizio di arti e professioni,
- la plusvalenza non deve essere conseguita nell'esercizio di imprese,
- la plusvalenza non deve essere conseguita in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

I riferimenti a tali precise tipologie di redditi fanno fondatamente ritenere che i soggetti interessati alla rivalutazione del valore di acquisto dei terreni sono le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali e le imprese agricole (non costituite sotto forma di società commerciali) che possiedono terreni edificabili o agricoli, ma al di fuori dei regimi innanzi indicati.

Non possono, quindi, usufruire della rivalutazione le società commerciali di ogni tipo, gli imprenditori e i professionisti e coloro che, dovendo porre in essere un complesso di operazioni riguardanti opere di urbanizzazione, abbiano aperto una apposita posizione IVA ed avendo acquisito, in tal modo, la qualifica di imprenditore.

Il divieto di procedere alla rivalutazione si applica solo ai terreni posseduti nell'ambito di tali attività; così, ad esempio, una persona fisica titolare di reddito d'impresa potrà ugualmente procedere alla rivalutazione per i terreni estranei all'attività di impresa.

3.1. Terreni posseduti da imprenditore agricolo persona fisica

Con la risoluzione 7 maggio 2002, n. 137/E, confermata dalla circolare 22 aprile 2005, n. 16/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica l'art. 67 anche all'imprenditore agricolo che procede, nell'ambito dell'attività agricola soggetta a IVA, alla cessione di un terreno divenuto edificabile in quanto: "la tassazione dei proventi derivanti dalla cessione del terreno edificabile secondo le regole dei "redditi diversi" risulta compatibile con l'esercizio dell'impresa agricola poiché l'agricoltore acquisisce un incremento patrimoniale determinato da un fattore estraneo all'attività agricola, quale è la qualificazione

edificatoria del terreno operata dagli strumenti urbanistici.

Tale incremento, altrimenti, per effetto dei criteri di determinazione forfetaria del reddito agrario, resterebbe escluso da ogni tipo di tassazione.

La dizione "in ogni caso", contenuta nella disposizione di cui al richiamato articolo 81, lett. b), è, invece, volta a chiudere il sistema impositivo assoggettando a tassazione le ipotesi di cessioni di terreni edificabili che determinano un incremento di ricchezza non riconducibile nell'ambito delle altre categorie reddituali."

Alla luce di quanto sopra, non pare sussistere, quindi, alcun dubbio sull'ammissibilità dell'imprenditore agricolo (persona fisica) a fruire della rideterminazione del valore dei terreni edificabili e di quelli con destinazione agricola, mancando, nel caso in questione, ogni elemento per inquadrare una plusvalenza in un'altra categoria reddituale.

3.2. Terreni posseduti da imprenditore commerciale persona fisica

I terreni posseduti da una persona fisica che sia anche imprenditore commerciale possono essere rivalutati solo se posseduti al di fuori dell'attività d'impresa; il possesso nell'ambito dell'impresa commerciale, infatti, comporta l'assoggettamento dell'eventuale plusvalenza derivante dalla loro cessione alle ordinarie regole che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa il che, quindi, rende non sussistente il presupposto per l'applicazione dell'art. 67, lett. a) e b), del TUIR.

Per la persona fisica che sia anche imprenditore commerciale, pertanto, si pone la questione di accertare se i terreni posseduti rientrano o meno nell'ambito dell'attività di impresa in quanto solo nella seconda eventualità i terreni sono ammessi alla rivalutazione.

Al riguardo, si rileva che il carattere imprenditoriale o meno del terreno va accertato in base a quanto dispone il TUIR circa i beni relativi all'impresa individuale.

Secondo quanto previsto dall'art. 65, comma 1, del TUIR, per le imprese individuali si considerano relativi all'impresa le seguenti tipologie di immobili:

- immobili alla cui produzione od al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (immobili merce);

- immobili strumentali all'esercizio dell'impresa stessa (immobili strumentali);
- immobili diversi dai precedenti (immobili patrimonio).

In relazione agli immobili merci, questa fattispecie presuppone che i terreni siano destinati alla vendita ed è, nella realtà, raramente riscontabile; in ogni caso, comportando tali terreni acquisti, ricavi e rimanenze dovrebbero risultare dalle scritture contabili del soggetto e, pertanto, non essere ammessi alla rivalutazione in quanto risulterebbe così provata la loro appartenenza alla attività di impresa.

In relazione agli immobili strumentali, l'art. 43, comma 2, del TUIR prevede la distinzione tra immobili strumentali per natura e immobili strumentali per destinazione.

Gli immobili strumentali per natura sono gli immobili che hanno caratteristiche tali da non poter essere destinati ad usi diversi dall'esercizio dell'impresa senza radicali trasformazioni, anche quando vengono dati in locazione o in comodato (per esempio gli stabilimenti, i capannoni industriali, i negozi, gli alberghi).

Gli immobili strumentali per destinazione sono quelli che vengono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore; pertanto, sono immobili strumentali per destinazione gli immobili per i quali c'è un utilizzo effettivo ed esclusivo per l'esercizio dell'impresa stessa.

Per poter determinare l'appartenenza dei beni strumentali al patrimonio dell'impresa, si riteneva che fosse necessario che i beni immobili strumentali per natura e destinazione fossero indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro degli acquisti, come beni relativi all'impresa; con la sentenza n. 22587/2006, invece, la Cassazione ha stabilito che

“gli immobili relativi ad imprese commerciali individuali, aventi carattere strumentale e utilizzati dal possessore/imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono relativi all'impresa, in base al combinato disposto degli artt. 43 e 65, T.U.I.R., a prescindere dall'iscrizione nei registri di inventario o dei beni ammortizzabili”.

Pertanto, se i terreni non sono utilizzati come beni strumentali nell'ambito dell'attività d'impresa, gli stessi sono ammessi alla rivalutazione essendo considerati appartenenti a “soggetto privato”.

Per quanto riguarda, infine, gli immobili patrimonio questi sono considerati relativi all'impresa a condizione che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario o in altra scrittura dell'impresa.

In pratica, la persona fisica che possiede terreni al di fuori dell'attività d'impresa è ammessa a fruire, per tali terreni, della rivalutazione, in quanto gli stessi non possono essere considerati beni relativi all'impresa perché non costituiscono immobili merci, immobili strumentali o immobili patrimonio.

4. Tipologie di operazioni di trasferimenti di terreni

L'art. 7 della legge n. 448/2001 prevede che il valore rideterminato assume rilevanza in tutte le situazioni in cui si debba applicare la disciplina delle plusvalenze di cui alle lett. a) e b) del citato art. 67 TUIR.

L'art. 67 in questione richiama espressamente la fattispecie della "cessione a titolo oneroso" quale presupposto per la tassazione della plusvalenza; si tratta, quindi di accertare se nel concetto di "cessione a titolo oneroso" rientrino o meno altre operazioni con le quali si attua il trasferimento del terreno quali, ad esempio, possono essere:

- l'esproprio,
- il conferimento effettuato dalla persona fisica a favore di una società,
- il "passaggio" del terreno dalla sfera personale a quella imprenditoriale della persona fisica.

4.1. Trasferimento a mezzo esproprio

La circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, par. 2.2, riconosce che la possibilità di effettuare la rivalutazione anche a per i terreni che potrebbero formare oggetto di espropriazione.

Infatti, ai sensi dell'art. 11 della legge n. 413/1991, costituiscono plusvalenze tassabili come redditi diversi:

- le indennità di esproprio,

- le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi,
- le somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni, destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, definite dagli strumenti urbanistici, ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica.

Peraltro, la vigente disciplina prevede una diversificazione nella tassazione di tali valori; in particolare, è possibile che si verifichi una delle seguenti situazioni:

- la norma generale prevede che i soggetti eroganti tali somme devono operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20% sull'intero valore corrisposto,
- nonostante l'effettuazione della ritenuta, in sede di dichiarazione dei redditi il contribuente può optare per la tassazione secondo le regole di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR; in tal caso, la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto.

Potendosi, quindi, applicare l'art. 67 del TUIR, la citata circolare 6 novembre 2002, n. 81/E, par. 2.2, ha ritenuto applicabile anche al caso in questione la rivalutazione del valore, sulla base del quale determinare la plusvalenza da tassare come reddito diverso.

4.2. Trasferimento a mezzo conferimento dei terreni in società

Per quanto riguarda il conferimento in società, l'art. 9, comma 5, del TUIR espressamente prevede una presunzione assoluta secondo cui: "ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società."

Una conferma alla equiparazione tra cessione a titolo oneroso e conferimento in società, viene dalla risoluzione 16 maggio 2005, n. 62/E, nella quale l'Agenzia delle Entrate precisa che

"l'apporto di beni che comporta il trasferimento della proprietà degli stessi beni è un'operazione fiscalmente rilevante, al pari di una cessione a titolo oneroso ai sensi del comma 5 dell'art. 9 del T.U.I.R."

Altre conferme sul carattere traslativo del conferimento sono rinvenibili, anche con riferimento al conferimento di terreno agricoli, nelle seguenti risoluzioni:

Risoluzione 4 gennaio 2008, n. 3/E, secondo cui

“il conferimento di beni è un negozio giuridico posto in essere in adempimento degli obblighi nascenti in capo al socio a seguito dell'adesione al contratto sociale, come prescritto dall'art. 2253 del codice civile, ai sensi del quale "il socio è obbligato a eseguire i conferimenti determinati nel contratto sociale".

Il conferimento dà luogo al trasferimento della proprietà del bene in favore della società (cfr. sentenza della Corte di Cassazione 28 gennaio 1993, n. 1027, in cui si legge che

"... il conferimento dei beni può avvenire 'in proprietà', anche per la società semplice e, quindi, per le società commerciali rette dalla disciplina della società semplice (...) a questa configurazione consegue che il ... contratto di società determina un effetto di scambio (tra patrimonio dei soci e patrimonio sociale in relazione ai beni conferiti in proprietà), con il passaggio alla società della titolarità dei beni conferiti e il mutamento qualitativo nel patrimonio del socio, poiché al diritto sul bene conferito si sostituisce la titolarità della quota sociale)".

Risoluzione 1° dicembre 2008, n. 455/E, secondo cui “il conferimento comporta, in ogni caso, il trasferimento di beni quale corrispettivo dell'acquisizione della partecipazione societaria (v. Cass. 12 marzo 2008, n. 6578 ; Cass. 29 settembre 2006, n. 21229 ; Cass. 11 aprile 2002, n. 5141 ; Cass. 10 marzo 1990, n. 1963)”.

risoluzione 18 agosto 2009, n. 227/E, secondo cui “in diverse occasioni, la giurisprudenza di legittimità, ha riconosciuto la natura traslativa del conferimento, evidenziando che

"... secondo gli ordinari canoni civilistici, il conferimento di un'azienda individuale in una società sia essa di persona o di capitali, comporta un fenomeno traslativo soggetto alla disciplina dell'articolo 2558 c.c. e segg". (v. Corte di Cassazione 12 marzo 2008, n. 6578 , 29 settembre 2006, n. 21229)."

Sulla base di tali principi generali, quindi, non v'è dubbio alcuno nel ritenere che il conferimento di terreni da una persona fisica (non in regime di impresa o di lavoro autonomo) ad una società costituisce fattispecie da cui può originare una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67 del TUIR.

Conseguentemente, nessun dubbio sussiste sul diritto ad utilizzare il valore rivalutato per la determinazione della plusvalenza conseguente ad un conferimento in società del terreno che ha formato oggetto della rideterminazione.

Per completezza di esposizione, si ricorda che il conferimento del terreno in una società comporta una doppia perizia: una prima perizia (redatta da un ingegnere, geometra, ecc.) è quella che individua il valore rideterminato (attualmente alla data del 1° gennaio 2010) e una seconda perizia (redatta da un esperto, revisore, ecc.) che individua il valore del bene conferito in società ai sensi, ad esempio, dell'art. 2465 c.c.

Si ricorda che il valore rivalutato può essere assunto a base della determinazione della plusvalenza se espressamente richiesto in sede di atto pubblico di conferimento.

4.3. Passaggio dei terreni dalla sfera personale a quella imprenditoriale

Per quanto riguarda, invece, il passaggio del bene dalla sfera personale a quella dell'impresa individuale, il comma 6 dell'art. 7 della legge n. 448/2001 prevede espressamente che

“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.”

Poiché la norma fa un semplice riferimento “ai fini delle imposte dirette” sembrerebbe possibile ipotizzare che il valore rideterminato possa essere utilizzato in tutte le situazioni rientranti nell'ambito delle imposte dirette e possa, quindi, costituire idoneo valore da assumere per qualunque tipologia di determinazione reddituale.

In realtà, così non è; infatti, l'Agenzia delle Entrate ha sempre precisato che la rideterminazione è utilizzabile ai soli fini della determinazione delle plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 67, lett. a) e b), del TUIR.

Al riguardo, si veda la risoluzione 1° agosto 2008, n. 333/E, con la quale è stata fornita la risposta all'interpello di un contribuente il quale chiedeva di utilizzare il valore rideterminato al fine di "conferire nella sua impresa individuale il suddetto terreno".

Contrariamente alle attese del contribuente, l'Agenzia delle Entrate, confermando la precedente circolare 22 aprile 2005, n. 16/E in tema di rideterminazione del valore di una partecipazione societaria, ritiene che il valore rideterminato

"non possa essere utilizzato ai fini della determinazione del reddito d'impresa così come prospettato dall'istante, in quanto la norma prevede che esso debba essere utilizzato esclusivamente agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R."

Attualmente, quindi, non è consentito assumere il valore rideterminato in occasione del passaggio del bene dalla sfera personale a quella imprenditoriale.

Inoltre, la questione può essere esaminata anche sotto un altro aspetto.

infatti, a parte la considerazione che, nell'ipotesi in questione, non si configura alcun trasferimento realizzativo della proprietà (che rimane sempre in capo alla stessa persona fisica), risulterebbe comunque applicabile l'art. 4 del DPR 23 dicembre 1974, n. 689, che dispone circa la valutazione dei beni immobili che passano appunto dalla sfera privata a quella aziendale.

Tale art. 4 dispone che la valutazione dei beni immobili è effettuata al costo,

"assumendo come tale il valore definitivamente accertato ai fini delle imposte di registro o successione o, in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto, maggiorati degli oneri di diretta imputazione."

Pare evidente la diversità fra le due disposizioni: la rivalutazione del terreno consente di determinare un nuovo costo di acquisto dello stesso terreno, ma tale costo serve esclusivamente ai fini della tassazione dell'eventuale plusvalenza ex art. 67 TUIR, mentre l'art. 4 fa riferimento al valore accertato ai fini delle imposte indirette e, pertanto, in caso di passaggio all'azienda del terreno, il nuovo valore rivalutato risulterebbe del tutto irrilevante.

9 settembre 2010

Vito Dulcamare