

Rivalutazione delle aree edificabili possedute dalle imprese – Chiarimenti Assonime

13 Giugno 2006

La Finanziaria 2006, legge 23 dicembre 2005, n. 266 dispone, all'art.1 commi 469-476, la riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni d'impresa, prevista dalla legge 342/2000 ed una rivalutazione specifica (commi 473-476) delle aree fabbricabili, anche di risulta, iscritte, sia tra le immobilizzazioni che tra i "beni merce", nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, destinate ad essere edificate entro i cinque anni successivi.

In attesa dell'emanazione dei chiarimenti ufficiali dell'Agenzia delle Entrate in materia, si fa seguito al documento [Finanziaria 2006 - Rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree edificabili del 23 gennaio 2006](#) per illustrare, specificatamente in tema di rivalutazione delle aree edificabili e di risulta, le indicazioni fornite dall'Assonime con la **Circolare n.23 del 12 giugno 2006**.

In particolare, dopo aver riconosciuto l'efficacia fiscale immediata della rivalutazione delle aree edificabili, con effetto già a partire dal 1° gennaio 2006, la Circolare Assonime si sofferma sulla nozione di area edificabile, e su quelle di edificazione e demolizione del fabbricato insistente sull'area, sull'individuazione delle categorie omogenee, sul saldo attivo di rivalutazione, sulle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva e sulla condizione di utilizzazione edificatoria entro il quinquennio successivo alla rivalutazione.

1. DECORRENZA DEGLI EFFETTI FISCALI E PRINCIPALI QUESTIONI APPLICATIVE

Per quanto riguarda la decorrenza degli effetti fiscali della rivalutazione delle aree, la legge non appare chiara al riguardo.

Tuttavia, come già precisato dall'ANCE, oltre che nelle istruzioni alla Dichiarazione dei Redditi 2006, la rivalutazione produce effetti fiscali immediati, ossia a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la stessa è eseguita (in sostanza dal 2006).

Ciò è direttamente desumibile dall'assenza di un'espressa previsione normativa al riguardo (invece stabilita esplicitamente per la rivalutazione generale dei beni d'impresa, dal terzo esercizio successivo alla rivalutazione), nonchè dal richiamo espresso (comma 473), tra gli altri, all'art.12 della legge 342/2000 che prevede l'efficacia fiscale immediata della rivalutazione.

Ciò implica, in sostanza, che:

- il maggior valore attribuito alle aree in sede di rivalutazione è riconosciuto nel bilancio dell'esercizio 2005;
- gli effetti fiscali della rivalutazione trovano immediata applicazione già nell'esercizio 2006, con la conseguenza che le stesse possano essere cedute al nuovo valore così rideterminato a partire dal 1° gennaio 2006 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare).

2. AREE RIVALUTABILI E MODALITÀ APPLICATIVE

Possono essere oggetto di questa specifica rivalutazione «*le aree fabbricabili non ancora edificate, o risultanti tali a seguito della demolizione degli edifici esistenti, incluse quelle alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa*» (comma 473).

Tali beni devono risultare dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004 o, per i soggetti in contabilità semplificata, dal registro cespiti e dai registri tenuti ai fini dell'IVA (di cui, rispettivamente, agli artt.16 e 18, del D.P.R. 600/1973) e, come per quella generale, la rivalutazione va eseguita nel bilancio successivo (quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, nel bilancio relativo all'esercizio 2005).

Dagli orientamenti manifestati in via breve, osserva l'Assonime, l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe orientata a estendere, alla disciplina di rivalutazione in esame, la **nozione di area edificabile come definita dall'art.2, comma 1, lett.b) del D.Lgs. 504/1992**, in base al quale, l'area dovrebbe considerarsi edificabile "se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

L'area, quindi, come già sostenuto dall'ANCE, dovrebbe considerarsi edificabile quando risulti tale in relazione al piano regolatore generale approvato dalla Regione (posto che, solo con tale approvazione, lo strumento urbanistico assume giuridica rilevanza).

In tal ambito, prosegue l'Assonime, "il riferimento alle risultanze del piano regolatore generale rende certamente fruibile il provvedimento di rivalutazione per tutte le aree che, anche a prescindere dall'adozione degli strumenti urbanistici attuativi, risultino inserite nel comparto del piano regolatore generale che identifica le aree edificabili".

Con riferimento al **momento della verifica dell'edificabilità di un'area**, è probabile che l'Agenzia delle Entrate intenda guardare ai piani regolatori generali approvati entro la data di chiusura del bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2004. Ciò significa che non assume rilevanza l'eventuale cambiamento della destinazione urbanistica nel periodo d'imposta successivo (ossia nel 2005 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Qualora fosse confermato il suddetto orientamento restrittivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, appare logico che le aree presenti già dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, ma divenute edificabili solo nel corso dell'esercizio successivo, e classificate in bilancio tra le immobilizzazioni, possono comunque fruire della rivalutazione generale di cui ai commi 469 e seguenti dell'art. 1 della legge 266/2005 (rivalutazione generale mediante pagamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 6%).

3. NOZIONI DI EDIFICAZIONE E DEMOLIZIONE

Il secondo requisito richiesto dalla norma, ai fini della rivalutazione specifica delle aree edificabili, è che si tratti di aree fabbricabili "non ancora

edificate o risultanti tali a seguito della demolizione degli edifici esistenti”.

Con riferimento alla **definizione di “area fabbricabile non ancora edificata”**, secondo l’Assonime, deve intendersi un’area sulla quale i lavori di costruzione non sono ancora iniziati o, se iniziati, non hanno ancora raggiunto il livello di completezza definito dalla Circolare dell’Agenzia dell’Entrate n.11/E del 31 gennaio 2002, secondo cui *“la costruzione sia iniziata ed esista un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, cod. civ.)”*.

Quanto al momento in cui deve essere **verificata la non edificazione dell’area**, appare logico ritenere che tale verifica debba essere fatta a chiusura dell’esercizio 2005, con la conseguenza che:

- se a questo momento **sull’area insiste un fabbricato**, può evidentemente applicarsi solo la rivalutazione ordinaria e non quella prevista per le aree fabbricabili, a condizione che questa sia iscritta tra le Immobilizzazioni,
- mentre, se a questo momento **sull’area sono in corso lavori di edificazione ma non sia stato ancora realizzato il rustico** (mura portanti più copertura) potrà comunque applicarsi la rivalutazione specifica delle aree edificabili.

Per contro, si rende applicabile la disciplina di rivalutazione generale in luogo di quella per le aree fabbricabili, laddove si sia in presenza di un’area non edificabile a chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2004 e che lo sia diventata nel corso del 2005, soddisfacendo anche il requisito dell’edificazione del rustico.

Per quanto attiene all’**individuazione delle aree che risultano edificabili a seguito della demolizione degli edifici esistenti**, ad avviso dell’Assonime, vi rientrano:

- non solo le **aree risultanti tali a seguito della demolizione integrale** dell’edifici sovrastanti,
- ma anche **quelle sulle quali sorge un edificio oggetto di un intervento di ristrutturazione integrale per il quale il costo complessivo dell’intervento di recupero supera il costo storico d’acquisto del fabbricato stesso** (il riferimento è quello proprio individuato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n.90/E/2001, con riferimento alle agevolazioni per gli investimenti previste dagli artt. 4-5 della legge 383/2001, cd. legge “Tremonti bis”.

Per quanto concerne il **momento in cui deve essere accertata la demolizione dell’edificio preesistente sull’area**, ad avviso dell’Assonime, il testo normativo indurrebbe a ritenere che tale demolizione possa verificarsi anche in data successiva alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2005 (cioè dell’esercizio in cui si effettua la rivalutazione), purchè in tempo utile a consentire la successiva utilizzazione edificatoria dell’area entro i 5 anni successivi all’effettuazione della rivalutazione. Tuttavia, l’Agenzia sembra orientata verso una posizione più restrittiva, nel senso di ritenere che le aree su cui insistono fabbricati possono essere rivalutate se gli edifici preesistenti vengano demoliti entro la data di chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2004.

4. LE CATEGORIE OMOGENEE

La norma prevede l’obbligo di procedere alla rivalutazione di tutte le aree appartenenti alla stessa **categoria omogenea**. A tal fine, le categorie omogenee sono individuate in funzione della destinazione urbanistica dei medesimi terreni (comma 473).

In tal ambito, l’Assonime conferma quanto sostenuto dall’ANCE, secondo cui dovrebbe trovare, quindi, applicazione quanto stabilito al riguardo dal Decreto Ministeriale 2 aprile 1968, n.1444, che individua (all’art.2) le seguenti zone territoriali omogenee:

- **Zona A:** parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico-artistico;
- **Zona B:** parti del territorio, diverse dalle precedenti, totalmente o parzialmente edificate (con superficie coperta non inferiore al 12,5% della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore a 1,5 mc/mq);
- **Zona C:** parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate, o nelle quali l’edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e densità della zona B;
- **Zona D:** parti del territorio destinate a nuovi impianti industriali o ad essi assimilati;
- **Zona E:** parti del territorio destinate ad usi agricoli;
- **Zona F:** parti del territorio destinate ad attrezzature e impianti di interesse generale.

5. IL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE E LL’IMPOSTA SOSTITUTIVA

Contabilmente, la rivalutazione delle aree dà luogo ad un **saldo attivo**, costituito dall’importo iscritto nel passivo del bilancio come contropartita dei maggiori valori alle stesse attribuiti che, al netto dell’imposta sostitutiva (pari in questo caso al 19%), deve essere imputato al capitale o accantonato in un’apposita riserva, con esclusione di ogni diversa utilizzazione (art.13, comma 1, legge 342/2000).

Si ricorda che, in questo caso, il saldo attivo non può essere oggetto di affrancamento, per cui quando attribuito ai soci (mediante riduzione della riserva o del capitale sociale o del fondo), lo stesso, aumentato dell’imposta sostitutiva, concorre comunque a formare il reddito imponibile della società che ha eseguito la rivalutazione, alla quale spetta il credito d’imposta, ai fini delle imposte sui redditi, pari all’ammontare dell’imposta sostitutiva pagata (19%). Allo stesso modo, il medesimo importo distribuito è tassato in capo ai soci, come utile percepito.

Ai sensi del comma 475 dell’art. 1 della legge 266/2005, la facoltà di rivalutare le aree edificabili è subordinata al **versamento di un’imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell’IRAP, pari al 19% del maggior valore alle stesse attribuito, da versare **obbligatoriamente in tre rate annuali**, senza interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi:

- 40% nel 2006 (entro il 20 luglio p.v.),
- 35% nel 2007,
- 25% nel 2008.

Anche in questa ipotesi, trova applicazione l’art.12 della legge 342/2000 che prevede l’ineducibilità dell’imposta sostitutiva e la sua compensabilità ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

Come precisato dall' Agenzia delle Entrate, con Risoluzione 21 febbraio 2006, n. 33/E ([cfr. Rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree edificabili - Istituiti i Codici Tributo del 22 febbraio 2006](#)), per il versamento deve essere utilizzato il **codice tributo 1812**, denominato "Imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle aree fabbricabili" - articolo 1, comma 473, legge 23 dicembre 2005, n. 266".

6. LA CONDIZIONE DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA ENTRO IL QUINQUENNIO

La norma subordina la permanenza degli effetti della rivalutazione al rispetto della condizione dell' utilizzazione edificatoria dell' area "entro i cinque anni successivi all' effettuazione della rivalutazione" e, quindi, di norma entro il 31 dicembre 2010.

Per **utilizzo edificatorio** deve intendersi non il semplice inizio dei lavori, ma l' esecuzione del rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e del quale sia stata completata la copertura.

A tal fine, viene riconosciuta la possibilità di trasferire l' area rivaluta, mantenendo i benefici della stessa rivalutazione, ma sempre a condizione che l' utilizzazione edificatoria della stessa avvenga (a cura dell' acquirente), entro i 5 anni dalla rivalutazione

In tal ambito l' Assonime osserva che, in caso di mancata utilizzazione edificatoria:

1. se l' area è **rimasta di proprietà** del soggetto che ha fruito dei benefici della rivalutazione:
 - o se trattasi di area classificata **tra le Immobilizzazioni**, gli effetti della medesima rivalutazione non vengono riconosciuti, senza conseguenze impositive, fermo restando il dubbio se sussiste o meno il diritto del contribuente alla restituzione dell' imposta pagata;
 - o se, invece, trattasi di area classificata **nell' Attivo Circolante**, tra i cd. beni merce, la rivalutazione avrebbe rilevanza fiscale immediata, comportando un' insufficienza delle imposte pagate e una infedeltà del reddito complessivo riferita all' esercizio in cui la rivalutazione è stata operata.
2. se l' area è **ceduta a terzi** prima dell' utilizzazione edificatoria, l' operazione non sembra faccia venir meno di per sè gli effetti della rivalutazione, a condizione che l' edificazione venga comunque posta in essere nell' arco del quinquennio.

In sostanza, si ritiene che l' onere di edificare deve assolversi oggettivamente e può considerarsi adempiuto anche quando l' area oggetto di rivalutazione sia stata ceduta e l' edificazione sia stata realizzata, entro il quinquennio dalla rivalutazione, dal terzo acquirente.

L' edificazione posta in essere dal cessionario entro il quinquennio dalla rivalutazione consoliderebbe gli effetti della rivalutazione effettuata dal cedente; la mancata edificazione, invece, spiegherebbe effetti sia sul cedente, chiamato ad assolvere l' imposta sulla parte di plusvalenza non tassata all' atto della cessione dell' area, sia sul cessionario, legato al cedente dal vincolo di responsabilità solidale nella riscossione del tributo, ai sensi dell' art. 43 del D.P.R. 600/1973.

Infine, la Circolare Assonime precisa:

- la non rilevanza delle cause di forza maggiore quali esimenti per la mancata edificazione;
- in caso di edificazione parziale dell' area oggetto di rivalutazione, la decadenza dei benefici fiscali avviene limitatamente alla parte non edificata, in proporzione al relativo valore.