

BILANCIO

Obbligo di scorporo del terreno ai fini dell'ammortamento

di **Sandro Cerato**

Il **documento OIC n. 16**, attualmente in corso di revisione a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015, prevede che il valore del terreno debba essere scorporato dal valore del fabbricato, anche in previsione di oneri futuri da sostenere per la bonifica o il rispristino. Per comprendere appieno la portata della problematica, è bene ricordare innanzitutto che **la questione dell'ammortamento del valore dei terreni non si pone in alcun modo laddove il costo sostenuto per gli stessi sia iscritto autonomamente**, in quanto privi di un fabbricato sovrastante, nell'attivo dello stato patrimoniale. Al contrario, vi sono delle ipotesi in cui il terreno è invece soggetto a deperimento o consumo (terreno adibiti a cava o utilizzati per le discariche), nel qual caso è necessario assoggettarli alla procedura di ammortamento.

Al di fuori delle predette fattispecie, invece, il **tema dell'ammortamento dei terreni** su cui insistono i fabbricati ha sempre posto diverse questioni critiche, anche se già nella precedente versione del principio contabile 16 era espressamente previsto che *“nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime”*. Nella realtà operativa, tuttavia, il **predetto obbligo di scorporo non è stato seguito da molte imprese**, in quanto lo stesso OIC 16 prevedeva la fattispecie in cui il valore del terreno sottostante venisse meno in presenza di costi di bonifica che ne azzerassero verosimilmente il valore, con la conseguenza che anche il terreno doveva essere ammortizzato unitamente al costo del fabbricato. Tale indicazione, i cui presupposti all'atto pratico non sempre erano presenti, ha consentito a molte imprese di **evitare lo scorporo del valore del terreno**, continuando in tal modo l'ammortamento sull'intero valore iscritto in bilancio nella voce fabbricati. È bene segnalare che i principi contabili internazionali, anche prima delle modifiche apportate al documento OIC n. 16, prevedono espressamente l'obbligo di scorporo, ed in particolare il documento **IAS 19** (paragrafi 58 e 59) stabilisce che **i valori dei terreni e dei fabbricati sono separabili e devono essere contabilizzati separatamente**, anche quando vengono acquistati congiuntamente.

Per completezza, si segnala che il **documento OIC 16** (già dopo la revisione avvenuta nel 2014) **non comporta alcuna modifica sulle regole fiscali che disciplinano lo scorporo**, il quale è sempre determinato in misura forfetaria pari al 20% o 30% del costo complessivo sostenuto, a meno che il terreno non sia stato acquisito autonomamente con successiva costruzione del fabbricato, nel qual caso lo scorporo contabile assume rilevanza anche ai fini fiscali. A partire dal periodo d'imposta 2006, per effetto delle novità introdotte dall'articolo 36, comma 7, del D.L. 223/2006, ai fini del calcolo degli ammortamenti o della quota capitale dei canoni di *leasing* deducibili, il **costo dei fabbricati è assunto al netto di quello sostenuto per le aree che ne costituiscono pertinenza**. Con la circolare 1/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che

l'obbligo di scorporo fiscale si applica a tutti i fabbricati strumentali, anche se non "cielo-terra", per i quali i principi contabili non prevedono alcun obbligo di separare il valore del terreno in quanto non è possibile ravvisare un valore autonomo dello stesso. Le **possibili procedure fiscali** per eseguire lo scorporo sono due:

- se il **terreno è acquisito autonomamente** rispetto alla successiva costruzione del fabbricato, non si pongono particolari questioni, poiché il valore del terreno è già iscritto separatamente e non ammortizzato nemmeno civilisticamente;
- se il **fabbricato è invece acquistato "finito"**, il valore del terreno ai fini dello scorporo fiscale è pari al maggiore tra quello esposto in bilancio (ipotesi remota ad onor del vero) e l'importo corrispondente al 20% (30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo. In tale ipotesi, la quota indeducibile avviene tramite una variazione in aumento pari al 20% o 30% dell'ammortamento iscritto (per il *leasing* il riferimento è al 20% o al 30% della quota capitale di competenza).

Con il principio contabile OIC 16 la possibilità di **evitare lo scorporo del valore del terreno sottostante il fabbricato sembra diventare poco praticabile**. Il documento revisionato infatti stabilisce che:

- se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato;
- il valore del terreno è determinato come differenza residua rispetto al valore del fabbricato oggetto di stima;
- il valore del terreno non è mai oggetto di ammortamento, fatti salvi i casi in cui gli stessi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo, come ad esempio quelli adibiti a cave o discariche.

In buona sostanza **nel documento OIC 16 si elimina la precedente previsione che consentiva di non effettuare lo scorporo del valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono**, quando il valore del terreno tende a coincidere con i costi necessari per il ripristino o la bonifica del sito. Pertanto, è necessario effettuare lo scorporo del valore del terreno adottando la tecnica di determinare il valore del fabbricato sovrastante e per differenza il valore del terreno, iscrivendolo in una voce apposita, che comunque negli schemi di stato patrimoniale confluisce nell'unica voce dell'attivo "Terreni e fabbricati" (B.II.1).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

NUOVI PRINCIPI CONTABILI OIC E

LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS. 139/2015

