

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento terreni indeducibile anche ai fini Irap

di Sandro Cerato

Secondo l'Agenzia delle Entrate ([circolare 36/E/2009](#)) le **quote di ammortamento riferibili al valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali sono escluse dalla base imponibile Irap** (e come tali indeducibili). A questo proposito sussistono, tuttavia, alcuni dubbi operativi in merito alla determinazione del costo deducibile e, quindi, allo **scorporo della parte ascrivibile al terreno**. In particolare, nonostante i **diversi interventi dell'Amministrazione finanziaria**, non è ancora chiaro se trovino applicazione i criteri di redazione del bilancio – esclusione dell'ammortamento dei terreni, ad eccezione di quelli che richiedono interventi di bonifica, ovvero soggetti a deperimento effettivo – oppure quelli forfetari di cui all'[articolo 36, comma 7, del D.L. 223/2006](#). Sul punto, si rammenta che quest'ultima disposizione fiscale stabilisce che **è indeducibile la quota di ammortamento dei fabbricati strumentali riferibile alle aree sottostanti ed a quelle che ne costituiscono pertinenza**. In altri termini, il **costo dell'edificio, utilizzato per la determinazione degli ammortamenti fiscalmente rilevanti, deve essere assunto al netto del valore dei suddetti terreni, determinato nel maggiore tra i due importi**:

- il **valore di separata iscrizione nel bilancio dell'esercizio, relativo all'anno di acquisizione del fabbricato**;
- il **20% del costo complessivo del fabbricato, incrementato al 30% nel caso di immobili industriali, intendendosi per tali quelli effettivamente destinati alla produzione o trasformazione di beni, a prescindere dalla classificazione catastale o contabile loro attribuita ([circolare AdE 34/E/2006, paragrafo 3.4](#))**. Non rientrano, quindi, tra i **fabbricati industriali gli immobili destinati ad un'attività commerciale, quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito oppure allo stoccaggio di merci**. Qualora i suddetti beni siano utilizzati per lo svolgimento di un'attività promiscua di produzione/trasformazione e di altro genere (commerciale, stoccaggio, eccetera), l'intero immobile è considerato industriale nel caso di prevalenza degli spazi utilizzati, in metri quadrati, per l'esercizio dell'attività di produzione/trasformazione ([circolare AdE 1/E/2007, paragrafo 7.2](#)).

L'Amministrazione finanziaria ritiene che il predetto scorporo debba essere applicato anche agli immobili diversi da quelli cielo-terra ([circolare AdE 1/E/2007, paragrafo 7.2](#)), ovverosia differenti da quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale ([circolare AdE 11/E/2007, paragrafo 9.3](#)). Diversamente, l'obbligo di scorporo non ricorre, nel caso di terreni detenuti in base ad un diritto di superficie a tempo determinato, il cui costo è deducibile: con l'effetto che, qualora venga acquisito – a prescindere che ciò avvenga in proprietà oppure in locazione finanziaria –

un immobile strumentale con il correlato diritto di superficie, la quota di ammortamento ovvero la parte capitale del canone di *leasing* è integralmente deducibile, in quanto non comprende il valore del terreno ([risoluzione AdE 192/E/2007](#)). Al contrario, lo scorporo deve essere operato con riferimento al terreno detenuto in base ad un diritto di superficie a tempo indeterminato, in quanto i relativi riverberi sono sostanzialmente assimilabili all'acquisto in proprietà.

L'Agenzia delle Entrate si è sinora limitata ad affermare che, considerata la formulazione letterale di tale disposizione, *“si ritiene che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, operi anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap”*. Con l'effetto che non è possibile comprendere, inequivocabilmente, **se l'Amministrazione finanziaria consideri estesi all'Irap anche i criteri forfetari ex articolo 36, comma 7, del D.L. 223/2006**, oppure **attribuisca irrilevanza fiscale al valore di bilancio delle aree sottostanti ovvero di pertinenza dei fabbricati strumentali**, determinato secondo i principi civilistici. Quest'ultima soluzione è raccomandata dall'Assonime ([circolare 34/E/2009](#)), in virtù del regime di determinazione della base imponibile Irap (L. 244/2007) – ancorato alla derivazione dei dati di bilancio, scaturenti dalla corretta applicazione dei principi contabili – applicabile successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006. Tale orientamento sembrerebbe, inoltre, trovare indiretta conferma nella [circolare AdE 39/E/2009](#) (formulata a chiarimento della precedente circolare AdE 36/E/2009), nella parte in cui indica come priorità **la necessaria soddisfazione del requisito dell'inerenza civilistica, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili**. Sotto il profilo operativo, si conseguirebbe l'effetto che gli ammortamenti dei fabbricati strumentali imputati a conto economico, depurati della parte riferibile all'area sottostante o di pertinenza, sarebbero deducibili dalla base imponibile Irap. Ferma restando la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di accertare la corretta applicazione dei principi contabili ([articolo 5, comma 5, del D.Lgs. 446/1997](#)).

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

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ IMMOBILIARE CASO PER CASO ►►