

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Immobili in bilancio e principio di derivazione rafforzata**

di Lucia Recchioni

L'individuazione del corretto **trattamento fiscale** dei **costi** connessi all'acquisto delle **immobilizzazioni materiali** impone una dettagliata analisi delle **clausole contrattuali**.

I **principi contabili nazionali**, infatti, in forza del **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, prevedono che le **immobilizzazioni** debbano essere iscritte in **bilancio** “alla data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e dei benefici** connessi al bene acquisito”.

Si potrebbe supporre, pertanto, che, in forza del **principio di derivazione rafforzata**, questa previsione contabile possa incidere sull'approccio, prettamente giuridico-formalistico, del legislatore **fiscale**, comportando novità in materia di **deducibilità dei costi** connessi all'acquisto delle immobilizzazioni materiali.

Si pensi, a mero titolo di esempio, alla **vendita a rate con riserva di proprietà**, prevista dall'[articolo 1523 cod. civ.](#), in forza della quale “*il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata* di prezzo, ma **assume i rischi dal momento della consegna**”.

I **principi contabili nazionali**, attribuendo rilevanza esclusivamente al momento di effettivo passaggio dei rischi e dei benefici, individua nel momento di **consegna** la data di **iscrizione del bene in bilancio**, indipendentemente dalla data di effettivo **passaggio di proprietà**.

Sul punto, tuttavia, v'è da dire che anche il **Fisco** si era **allineato** a questa soluzione, ancor prima dell'introduzione del principio di **derivazione rafforzata** per gli **Oic Adopter**.

Ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, lett. a\) Tuir](#) infatti, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, “**non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà**”; anche in passato, dunque, ad assumere rilievo era esclusivamente il **momento della consegna** e non quello successivo del trasferimento di proprietà, sicché **non dobbiamo rilevare particolari novità a seguito dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata**.

Precisato, dunque, qual è il momento di iscrizione dei beni in bilancio, soffermiamoci ora sulla **qualificazione** degli immobili.

Come noto, infatti, dal punto di vista **fiscale** possiamo distinguere gli **immobili strumentali** da quelli **non strumentali**.

Più precisamente, ai sensi dell'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), “*Ai fini delle imposte sui redditi si*

considerano **strumentali** gli immobili **utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale** da parte del possessore.

Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche **non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni** si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'articolo 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1 bis dell'articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato [**fabbricati in uso ai dipendenti**].

Il **principio contabile Oic 16**, dedicato alle immobilizzazioni materiali, nella sua attuale versione, distingue i **fabbricati strumentali** da quelli che “**non sono strumentali** per l’attività della società ma che rappresentano un **investimento di mezzi finanziari** oppure sono posseduti in ossequio a **norme di carattere statutario o previsione di legge**”.

Dal punto di vista **fiscale** questa distinzione è molto importante poiché, come noto, **solo gli ammortamenti degli immobili strumentali sono deducibili**, mentre i costi afferenti agli immobili non strumentali non assumono rilevanza (se non nei limiti e secondo le previsioni di cui all'[articolo 90 Tuir](#)).

Orbene, sul punto v’è da dire che **ai fini fiscali non assume alcun rilievo la qualifica dell’immobile ai fini contabili**, in quanto il **DM 3.8.2017** ha espressamente precisato che, anche per le società nei confronti delle quali opera il **principio di derivazione rafforzata**, si applica l’[articolo 3, comma 1, DM 8.6.2011](#), in forza del quale **gli immobili si considerano strumentali, indipendentemente dalle previsioni dei principi contabili, solo se presentano i requisiti di cui all’articolo 43 Tuir**.

Quindi, per poter capire se un immobile è **strumentale** o meno (ed individuare così il corretto **trattamento fiscale**), dobbiamo far riferimento a quanto previsto dall’[articolo 43 Tuir](#) e **non** a quanto dettato dal **principio contabile Oic 16**.

Da ultimo, giova richiamare l’attenzione sulla problematica connessa all’individuazione del **valore del terreno incorporato in quello del fabbricato**.

Tale valore, **non ammortizzabile**, è individuato **fiscalmente** ai sensi dell’[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#), in forza del quale il costo da attribuire alle predette aree, “**ove non autonomamente acquistate** in precedenza, è quantificato in **misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell’anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso**. Per **fabbricati industriali** si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni”.

Ai **fini civilistici**, invece, questa modalità di determinazione forfettaria non è recepita, sicché dubbi potrebbero porsi con riferimento alla **rilevanza**, anche **fiscale**, dei **valori indicati in bilancio** nel rispetto dei principi contabili nazionali.

Sul punto v'è però da dire che l'Agenzia delle Entrate, con la [\*\*circolare 7/E/2011\*\*](#) ha chiarito che i **metodi di determinazione forfettaria** previsti dalla disciplina fiscale e prima richiamati trovano **applicazione anche nei confronti delle società** che applicano il **principio di derivazione rafforzata**.

Pertanto, anche le società che adottano il **principio di derivazione rafforzata** dovranno tener conto di questi **differenti criteri** e procedere alla **rideterminazione ai fini fiscali** dei **valori esposti in bilancio**.

Seminario di specializzazione

## RAPPORTO BANCA-IMPRESA: L'ATTIVITÀ DI RISTRUTTURAZIONE FINANZIARIA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)