

REDDITO IMPRESA E IRAP

Scorporo del terreno senza derivazione rafforzata

di Sandro Cerato

Lo **scorporo del valore del terreno** ai fini dell'ammortamento dei fabbricati strumentali deve avvenire sempre in base alle regole stabilite dall'[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#), anche per le società che applicano la **derivazione rafforzata**.

È quanto emerge da una risposta resa dall'Agenzia delle entrate in occasione di un recente incontro con la stampa specializzata.

Prima di affrontare la specifica questione posta nel quesito, è bene ricordare che l'[articolo 83 Tuir](#), come modificato dal **D.L. 244/2016**, ha introdotto nella determinazione del reddito complessivo per i soggetti Ires, diversi dalle micro imprese di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#), il **principio della c.d. "derivazione rafforzata"**, in base al quale valgono anche ai fini fiscali *"i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*.

Tra le tante questioni "delicate" vi è anche quella di stabilire se tale principio si renda applicabile anche nella **determinazione del valore del fabbricato strumentale da ammortizzare**, tenendo conto che il valore del terreno sottostante agli stessi:

- in base alle regole previste nei **principi contabili (Oic 16)** deve essere determinato in base al **valore effettivo** del terreno stesso (in base ad una perizia di stima);
- secondo il **legislatore fiscale (articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006)**, il costo da attribuire all'area è pari al maggiore tra il **valore separatamente esposto** in bilancio nell'anno di acquisto e quello ottenuto applicando il **20%** o, per i fabbricati industriali il **30%**, del **costo complessivo dell'immobile** (comprensivo del valore dell'area).

È bene altresì rammentare che, **nell'ipotesi di acquisto separato dell'area**, e successiva edificazione del **fabbricato strumentale**, anche ai fini fiscali il valore del terreno è pari al costo effettivamente sostenuto ed il **costo ammortizzabile** è pari al **costo sostenuto per l'edificazione** del fabbricato sovrastante.

Laddove l'impresa proceda all'**acquisto del fabbricato strumentale già edificato**, senza attribuire in valore separato all'area, le disposizioni fiscali richiedono dunque di operare uno **scorporo forfettario** in base al quale il valore dell'area è pari al **20%** o al **30%** (nel caso di fabbricati industriali) del costo complessivamente sostenuto.

Ai fini civilistici, al contrario, i principi contabili, come già anticipato, richiedono di determinare il valore dell'area in base ad un **criterio analitico e non forfettario**, con la conseguenza che lo stesso potrebbe essere inferiore o superiore alla percentuale prevista in ambito fiscale (20% o 30%).

Come chiarito anche nella [circolare 1/E/2017](#), nel primo caso, ai fini fiscali, si deve aver riguardo al maggiore valore che deriva dall'applicazione del criterio forfettario, mentre, nel secondo caso, assumerebbe **rilievo anche ai fini fiscali il maggior valore determinato in sede civilistica**.

Ora, alla luce dell'introduzione del **principio di derivazione rafforzata** di cui all'[articolo 83 Tuir](#), ci si è chiesti se l'applicazione delle regole civilistiche (scorporo in base al valore effettivo) dovesse prevalere rispetto al criterio forfettario previsto ai fini fiscali.

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata l'Agenzia ha avuto modo di chiarire che i **decreti attuativi della derivazione rafforzata**, emanati a suo tempo per i **soggetti Ias** (ed applicabili in quanto compatibili anche ai soggetti che adottano gli Oic per espressa previsione dell'[articolo 83, comma 1-bis, Tuir](#)) stabiliscono che **si applicano le disposizioni del Tuir che prevedono limiti quantitativi alla deduzione dei componenti negativi di reddito**, rientrando in tale ambito anche le regole previste dall'[articolo 26, comma 7, D.L. 223/2006](#) in tema di ammortamento dei fabbricati strumentali.

Ne consegue che, anche per i soggetti Ires (diversi dalle micro imprese) che applicano la derivazione rafforzata **è necessario dedurre l'ammortamento dei fabbricati strumentali secondo la regola dello scorporo forfettario**, a nulla rilevando un eventuale minor valore del terreno determinato in base alla regole previste dai **principi contabili Oic**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)