

REDDITO IMPRESA E IRAP

Leasing in costruendo e scorporo del valore del terreno

di **Sandro Cerato**

L'[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#) dispone che il **costo ammortizzabile dei fabbricati strumentali** deve essere assunto **al netto** di quello riferibile alle **aree occupate dalla costruzione** e alle aree che ne costituiscono **pertinenza**.

Anche se l'introduzione di tale obbligo era stato giustificato con la circostanza che **i principi contabili già prevedono lo scorporo in bilancio**, a differenza di quanto previsto dalla disciplina civilistica **le disposizioni fiscali in tema di scorporo del valore del terreno** "*si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti «cielo-terra», per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno*" ([circolare AdE 1/E/2007](#) e [AdE 11/E/2007](#)).

In buona sostanza, ai fini fiscali, **l'obbligo di scorporo del valore del terreno si riferisce a tutti i fabbricati strumentali detenuti dall'impresa** (sia per natura che per destinazione), mentre è escluso per quelli **merce** e per gli **immobili patrimonio** (tipicamente gli immobili abitativi detenuti dalle immobiliari di gestione o da altre imprese che non li utilizzano direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa).

Fiscalmente, lo **scorporo** del valore del terreno si applica, allo stesso modo, per un **ufficio** collocato all'interno di un **complesso condominiale** e per un **capannone industriale "cielo-terra"**.

È opportuno evidenziare che le disposizioni fiscali in materia di scorporo non prevedono alcun obbligo di distinta contabilizzazione del valore del terreno, con la conseguenza che, laddove l'impresa (come spesso accade soprattutto nelle piccole realtà) non abbia proceduto alla **separazione contabile** del valore del terreno, si dovrà procedere con la **variazione in aumento nel modello Redditi** della quota parte dell'ammortamento del fabbricato in quanto riferita al terreno.

Con la [risoluzione 211/E/2007](#) l'Agenzia delle entrate è intervenuta fornendo interessanti chiarimenti in merito alle modalità di effettuazione dello scorporo nel caso di **leasing in costruendo**.

Come noto, con questa operazione la società di *leasing* acquisisce l'area e successivamente **costruisce il fabbricato sull'area stessa** (secondo le indicazioni fornite dalla futura società utilizzatrice del bene).

Solamente al termine dei lavori, quando l'immobile è pronto per l'uso, inizia l'**addebito dei canoni di leasing**.

In tale ipotesi si è posta la questione di come **individuare la quota parte della quota capitale del canone di leasing riferibile al terreno**, tenendo conto che il canone di locazione finanziaria non distingue le due "quote" (quella riferibile al terreno e quella riferibile al fabbricato).

Con il documento di prassi indicato, l'Agenzia ha fornito importanti chiarimenti, precisando che si rendono applicabili le stesse regole già previste per **l'acquisto autonomo dell'area con successiva edificazione del fabbricato**.

In effetti, la **società di leasing** acquista dapprima l'area e successivamente costruisce il bene. Pertanto, ai fini dell'individuazione della **quota di canone** (quota capitale) riferita al terreno è necessario procedere con il seguente conteggio: al **numeratore** va indicato il costo del terreno (eventualmente comprensivo dell'imposta di registro pagata), ed al **denominatore** va invece iscritto l'intero costo sostenuto (terreno + costruzione del bene).

In tal modo **si individua una percentuale che va riferita al "peso" del terreno rispetto al totale**, e la stessa va applicata alla quota capitale del canone di leasing di competenza di ciascun esercizio.

Non va quindi utilizzato il metodo forfettario.

