

REDDITO IMPRESA E IRAP

I beni non soggetti ad ammortamento

di Angelo Ginex

Alcuni **beni**, non esaurendo la loro utilità nel tempo, **non** sono soggetti ad **ammortamento**.

Tra questi vi rientrano senz'altro i **terreni**, fatti salvi i casi in cui, in ragione del **particolare utilizzo**, questi siano soggetti ad un **deperimento effettivo**.

In particolare, ciò si verifica nelle **ipotesi** specificamente contemplate dal [**D.M. 31.12.1988**](#), e cioè:

- **terreni adibiti a cava** per le imprese che fabbricano cemento (aliquota 8%);
- **piste di atterraggio** degli aeroporti (aliquota 1%);
- **terreni adibiti a sedime ferroviario** (aliquota 1%);
- **terreni adibiti ad autostrada** (aliquota 1%);
- **terreni permanentemente adibiti da imprese edili a deposito di materiale** (Cfr. [**M. 16.2.82, n. 7/1579**](#)).

In conseguenza di ciò, il **costo ammortizzabile** dei **fabbricati strumentali** che insistono sui **terreni** deve essere assunto **al netto di quello riferibile**:

- **alle aree occupate dalla costruzione;**
- **alle aree che ne costituiscono pertinenze** ex [**articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006**](#).

Sul punto, è recentemente intervenuta la **Corte di Cassazione** con [**sentenza n. 31781 del 5.12.2019**](#), ove è stato ribadito il principio immanente secondo cui «**il costo deducibile del fabbricato strumentale è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione**».

La vicenda affrontata dai giudici di vertice riguardava tre avvisi di **accertamento** relativi agli anni d'imposta dal 2003 al 2005, con i quali l'Agenzia delle Entrate contestava i maggiori redditi derivanti da **ammortamenti indeducibili e costi non inerenti**.

Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate rilevava che il **contratto di leasing** stipulato dalla società Alfa S.p.A. aveva ad oggetto un terreno con sovrastante fabbricato adibito ad albergo, con la conseguenza che **il canone di leasing ammortizzabile andava depurato del costo del terreno, per sua natura non ammortizzabile**.

I **ricorsi di primo grado** proposti dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale avverso i suddetti atti venivano **parzialmente accolti** e, pertanto, l'Agenzia delle Entrate

proponeva **appello**, mentre Alfa S.p.A. proponeva appello incidentale.

I giudici di seconde cure accoglievano parzialmente il gravame, dichiarando però **deducibili i costi di ammortamento** in virtù di quanto previsto dall'[**articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006**](#), modifica dalla quale doveva desumersi che per i **periodi d'imposta antecedenti al 2006**, la normativa consentiva il ricorso alla procedura di ammortamento in riferimento all'intero canone di locazione senza distinzione tra quota riferibile al fabbricato e quota riferibile al terreno.

Pertanto, l'Ufficio proponeva **ricorso in Cassazione**, che veniva ritenuto **fondato** sulla base della considerazione per la quale «*il procedimento di ammortamento, ossia di deduzione frazionata del costo, presuppone logicamente che il bene materiale strumentale che estende la propria durata lungo più esercizi, sia comunque un bene soggetto a consumo ed esaurimento nel tempo della propria utilità; pertanto l'ammortamento non può in linea generale riguardare il costo di beni quali il terreno che, per sua natura, ha una durata d'uso illimitata*».

Secondo i giudici di legittimità, tale conclusione discende *in primis* da quanto disposto dall'[**articolo 2426 cod. civ.**](#), secondo cui la procedura di **ammortamento** si applica alle **immobilizzazioni materiali di durata "limitata nel tempo"**, e quindi con esclusione dei terreni su cui insistono i fabbricati, la cui utilizzazione non patisce limitazioni temporali, secondo un principio valevole anche in ambito fiscale (Cfr., [**Cass. sent. n. 9068 del 6.5.2015**](#)).

Ad adiuvandum, la Suprema Corte ha osservato che, quanto appena precisato, trova conferma nel [**D.M. 31.12.1988**](#), che, nel determinare i coefficienti di ammortamento applicabili alle varie categorie di beni, **non** prevede un **coefficiente di ammortamento** applicabile in via generale ai **terreni**, salvo le specifiche eccezioni nominativamente previste e salvo che il terreno costituisca esso stesso un bene soggetto ad esaurimento inserito nel ciclo produttivo.

Con riferimento poi alle **novità in materia di ammortamento** introdotte dal citato **articolo 36**, i giudici di vertice hanno precisato che, contrariamente a quanto affermato dai giudici di appello, esse **non** hanno riguardato la **nozione di bene ammortizzabile**, rimasta invariata, che **già escludeva i terreni suscettibili di una utilizzazione temporalmente illimitata**.

Dette disposizioni, oltre a ribadire che «*il costo deducibile del fabbricato strumentale è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione*», hanno previsto soltanto un **sistema forfettario di determinazione del costo** delle predette aree non ammesso all'ammortamento, e che le novità trovino applicazione anche nell'ipotesi in cui il fabbricato strumentale sia stato acquisito mediante **contratto di leasing** anziché mediante contratto di compravendita.

Da ultimo, è stato precisato che non contrasta con l'affermazione della regola generale il riconoscimento della **ammortizzabilità** del terreno costituente **area di sedime di distribuzione di carburante** (Cfr., [**SS.UU. sent. n. 10225 del 26.4.2017**](#)).

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)