

REDDITO IMPRESA E IRAP

Quota terreno del fabbricato senza specifica collocazione nel modello Irap

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

I CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONE NEL 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **quota terreno** del fabbricato oggetto di un contratto di **leasing**, qualora fosse indeducibile anche ai fini **Irap**, non presenta una specifica collocazione nel modello di dichiarazione relativo all'imposta regionale.

Infatti, mentre è previsto uno specifico rigo riguardante la **quota interessi indeducibile** (si tratta del rigo IC44 nella sezione dedicata alle società di capitali, del rigo IP30 della sezione delle società di persone e del rigo IQ28 di quella prevista per le imprese individuali), per quanto riguarda la citata **quota terreno** non esiste una specifica indicazione: a tal fine occorre utilizzare il **rgo IC51** del modello delle società di capitali (ovvero gli omologhi righi IP38 e IQ33, rispettivamente collocati nelle sezioni dedicate alle società di persone e alle persone fisiche) rubricato **“altre variazioni in aumento”**, indicando tale importo con il codice identificativo generico **99** per le altre variazioni in aumento **non espressamente elencate**.

Il trattamento Irap della quota terreno

Premessa la collocazione nel modello di dichiarazione Irap di tale componente, si deve osservare come il tema relativo a tale variazione in aumento sia tutt'altro che scontato.

Come noto, la necessità di **scorporare la quota terreno**, ai fini della deduzione dalle imposte sul reddito delle **quote di ammortamento e dei canoni di leasing**, venne introdotta **dall'articolo 36, comma 7 e 7-bis, D.L. 223/2006**, il quale impose che una quota almeno pari al **30% o 20%** del costo del fabbricato stesso (a seconda che questo possa definirsi o meno industriale) fosse da imputarsi al **terreno sottostante e di sedime**, quindi dovesse considerarsi indeducibile.

Sul versante **Irap** la questione si pone in termini più articolati; da un lato si pongono i **soggetti Irpef** che determinano la base imponibile ai sensi dell'[**articolo 5-bis D.Lgs. 446/1997**](#), quindi facendo riferimento alle **regole fiscali** nella considerazione delle componenti reddituali (sul punto si veda la [**circolare 60/E/2008**](#)). In questo caso, evidentemente, la quota terreno deve considerarsi indeducibile, oltre che ai fini delle imposte sul reddito, anche ai fini Irap.

Al contrario, i **soggetti Ires**, ai sensi dell'[**articolo 5 D.Lgs. 446/1997**](#), determinano la base imponibile Irap facendo riferimento **direttamente ai componenti reddituali esposti nel bilancio di esercizio** (salvo quelli per i quali la norma stabilisce una specifica indeducibilità). Per tali soggetti, a norma del comma 3, i **canoni di locazione finanziaria** sono **deducibili** ad eccezione della **quota di interessi passivi impliciti desunta dal contratto**. La conclusione, pertanto, dovrebbe essere quella che porta a considerare in **deduzione detta quota terreno**.

Sul punto, però **l'Agenzia ha sempre sostenuto la tesi contraria**, che porta all'irrilevanza della quota terreno, oltre che ai fini Ires, anche ai fini Irap.

Nella [**circolare AdE 36/E/2009**](#) si legge infatti come *“Considerato il tenore letterale della norma - che fa generico riferimento alle “quote di ammortamento deducibili” - 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.”*

Una costruzione argomentativa estremamente debole, che però è stata confermata (senza aggiungere alcun elemento a corroborare la tesi) anche nella successiva [**circolare AdE 38/E/2010**](#).

Si tratta, tuttavia, di una soluzione **non condivisa in dottrina**: secondo Assonime, infatti, in virtù del citato principio di derivazione, i **canoni di leasing immobiliare** (depurati ovviamente della quota interessi) dovrebbero essere **deducibili per l'importo di competenza** indicato nel conto economico della società.

A conferma di tale tesi dottrinale consta anche la recente sentenza della [**Corte di Cassazione n. 7183 del 15.03.2021**](#): in tale pronuncia la suprema Corte **respinge la tesi proposta dall'Amministrazione Finanziaria**, in quanto non rispettosa del principio di derivazione diretta dal bilancio.

La Cassazione afferma infatti che, dal 2008, è stata introdotta *“una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap e l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al DL n. 223 del 2006 impone di ritenere che laddove la quota di canone di leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per expressa previsione normativa.”*

Concludendo, mentre la ripresa in aumento della quota terreno deve essere effettuata, anche ai fini Irap, quando il conduttore è **società di persone o ditta individuale**, diversamente tale componente può essere **dedotta quando il contribuente è società di capitali**.

Nell'attesa che, finalmente, anche l'Agenzia delle Entrate decida di **uniformarsi a questa interpretazione**, molto più rispettosa del dettato letterale, oltre che dello spirito dell'[**articolo 5 D.Lgs. 446/1997**](#).