

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento terreni indeductibile anche ai fini Irap

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Master di specializzazione
NEUTRALITÀ FISCALE NELLE RIORGANIZZAZIONI DI IMPRESA
Scopri di più >

Lo **scorporo del valore del terreno** rispetto al fabbricato si rende applicabile anche ai fini **Irap**, e tale regola resta valida anche dopo l'introduzione, in ambito **Ires**, del **principio di derivazione rafforzata**.

In passato, l'Agenzia delle Entrate ([circolare 36/E/2009](#)) ha affermato che **le quote di ammortamento riferibili al valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali sono escluse dalla base imponibile Irap** ([circolare 36/E/2009](#)).

Tuttavia, possono restare alcuni dubbi in merito alla determinazione del **costo deducibile in ambito Irap**.

Più in dettaglio, non è del tutto chiaro **se trovino applicazione i criteri di redazione del bilancio** (individuazione del costo del terreno in via analitica), oppure quelli **forfetari** di cui all'[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#).

Sul punto, si rammenta che quest'ultima disposizione fiscale stabilisce che **è indeductibile ai fini delle imposte sui redditi la quota di ammortamento dei fabbricati strumentali riferibile alle aree sottostanti ed a quelle che ne costituiscono pertinenza**.

In altri termini, il costo dell'edificio, utilizzato per la determinazione degli ammortamenti fiscalmente rilevanti, deve essere assunto al netto del valore dei suddetti terreni, determinato nel maggiore tra i due importi:

- il valore di separata iscrizione nel bilancio dell'esercizio, relativo all'anno di **acquisizione del fabbricato**;
- il 20% del costo complessivo del fabbricato, incrementato al 30% nel caso di immobili industriali, intendendosi per tali quelli effettivamente destinati alla produzione o trasformazione di beni, a prescindere dalla classificazione catastale o contabile loro

attribuita ([circolare 34/E/2006](#), paragrafo 3.4).

In merito all'ambito oggettivo, l'Agenzia delle entrate ha sempre sostenuto che lo scorporo si applichi anche agli immobili diversi da quelli cielo-terra ([circolare 1/E/2007](#), paragrafo 7.2), intendendosi per tali quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale ([circolare 11/E/2007](#), paragrafo 9.3).

Al contrario, l'obbligo di scorporo non ricorre, nel caso di terreni detenuti in base ad un diritto di superficie a tempo determinato, il cui costo è deducibile: con l'effetto che, qualora venga acquisito – a prescindere che ciò avvenga in proprietà oppure locazione finanziaria – un immobile strumentale con il correlato diritto di superficie, la quota di ammortamento ovvero la parte capitale del canone di leasing è integralmente deducibile, in quanto non comprende il valore del terreno ([risoluzione 192/E/2007](#)).

Lo scorporo deve invece essere operato con riferimento al terreno detenuto in base ad un diritto di superficie a tempo indeterminato, in quanto i relativi riverberi sono sostanzialmente assimilabili all'acquisto in proprietà.

Nei propri documenti di prassi l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, considerata la formulazione letterale dell'[articolo 36, comma 7, D.L. 233/2006](#), *“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”*.

Ma con tale affermazione non è chiaro se l'Amministrazione Finanziaria consideri estesi all'Irap anche i **criteri forfetari** [ex articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#), oppure attribuisca **irrilevanza fiscale al valore di bilancio** delle aree sottostanti ovvero di pertinenza dei fabbricati strumentali, determinato secondo i principi civilistici.

Quest'ultima soluzione è **raccomandata dall'Assonime** (circolare n. 34 del 31.07.2009), in virtù del **regime di determinazione della base imponibile Irap** (L. 244/2007) (legato alla derivazione dei dati di bilancio, scaturenti dalla corretta applicazione dei principi contabili).

Tale orientamento sembrerebbe, inoltre, trovare indiretta conferma nella [circolare 39/E/2009](#) nella parte in cui indica come priorità la **necessaria soddisfazione del requisito dell'inerenza civilistica**, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

Sotto il profilo operativo, si conseguirebbe l'effetto che gli **ammortamenti dei fabbricati strumentali imputati a conto economico**, depurati della parte riferibile all'area sottostante o di pertinenza, sarebbero **deducibili dalla base imponibile Irap**.

Ferma restando la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di **accertare la corretta applicazione dei principi contabili** ([articolo 5, comma 5, D.Lgs. 446/1997](#)).