

BILANCIO

I beni “non soggetti” ad ammortamento

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Nell'ambito delle disposizioni civilistiche e fiscali riguardanti il bilancio ed il reddito d'impresa, sono contemplate delle **fattispecie di beni che**, pur avendo utilità pluriennale, **non sono ammortizzabili** o, se lo sono, **non trovano riconoscimento in sede fiscale**. Il primo gruppo di beni “*non ammortizzabili*” è costituito dai **terreni**, in considerazione del fatto che **la loro utilità non si esaurisce nel tempo**, salve le ipotesi in cui, in ragione del particolare utilizzo, il **terreno stesso sia soggetto a un deperimento effettivo**. Si tratta, in particolare, dei seguenti specifici casi (D.M. 31.12.88):

- **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 (risoluzione n. 7/1579/1982).

La Cassazione ([sentenza n. 10225/2017](#)) ha affermato che il **costo di acquisizione di un terreno**, strettamente e funzionalmente pertinenziale ad un **impianto di distribuzione di carburante**, deve essere ammortizzato, ai sensi dell'[articolo 102, comma 2, Tuir](#):

- secondo il **coefficiente del 12,5%** previsto dal DM 31.12.88 per “*chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio*” riconducibile al Gruppo IX - Industrie manifatturiere chimiche, specie 2 - Raffinerie di petrolio, produzione e distribuzione di benzina e petroli per usi vari, di oli lubrificanti e residuati, produzione e distribuzione di gas di petrolio liquefatto;
- a condizione che **rimanga accertato**, in concreto, che detto terreno abbia una “*vita utile*” limitata, ovvero che la **sua utilizzazione sia “limitata nel tempo”**, ai sensi dell'[articolo 2426, comma 1, n. 2, cod. civ.](#)

Non sono altresì ammortizzabili:

- le **cave per estrazione di materiale per l'edilizia**, anche se è comunque riconosciuta la possibilità di dedurre il costo, nel **limite della quota imputabile ad ogni esercizio**, ai sensi dell'[articolo 108, comma 3, Tuir](#), qualora l'acquisto della cava abbia "*natura di costo direttamente imputabili ai beni la cui cessione dà origine ai ricavi dell'impresa stessa*" (risoluzione n. 9/082/1977);
- gli **autoveicoli di proprietà dei soci** che vengono utilizzati da organismi economici (es. società cooperative di lavoro, carovane, compagnie, gruppi, ecc.) per il **trasporto di persone o cose** (risoluzione n. 9/11603/1977);
- i **cavalli da corsa** ([risoluzione n. 9/306/1980](#)) e le scorte vive cedute in *leasing* ([risoluzione n. 9/1342/1980](#)), i cui **costi sono deducibili**, ai sensi dell'[articolo 108, comma 3, Tuir](#).

Anche le quote di ammortamento relative a **beni utilizzati per esposizione e/o dimostrazione** sono fiscalmente indeducibili dal reddito d'impresa, trattandosi di beni che non possono considerarsi strumentali all'attività d'impresa, **essendo destinati alla vendita**.

Non sono, inoltre, deducibili dal reddito d'impresa, **le quote di ammortamento degli immobili patrimoniali**, ovverosia dei fabbricati destinati a civile abitazione (categorie catastali del gruppo A, esclusi gli A/10) **non utilizzati direttamente a titolo esclusivo per l'esercizio dell'impresa**, a condizione che non si tratti di beni posseduti, ai fini del realizzo, dalle **imprese di costruzione e rivendita immobiliare**.

Infine, a norma dell'[articolo 90, Tuir](#), le quote di ammortamento dei fabbricati in parola, concorrono a formare il reddito di impresa secondo le modalità proprie dei redditi fondiari disciplinate dall'[articolo 37, Tuir](#), ovvero:

- per gli **immobili patrimonio tenuti a disposizione dell'impresa** (ovvero non locati), il reddito è determinato in base alla rendita catastale rivalutata del 5%, ai sensi dell'[articolo 3, comma 48, L. 662/1996](#);
- per gli **immobili patrimonio locati a terzi**, il reddito è determinato assumendo il maggior valore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone di locazione pattuito in contratto, assunto per l'intero importo (senza poter invocare la riduzione forfetaria delle spese prevista dall'[articolo 37, comma 4-bis, Tuir](#)) ed eventualmente ridotto soltanto dell'importo delle spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute sull'immobile (e rimaste a carico dell'impresa), considerate fino a corrispondenza di un tetto massimo di riduzione dei **canoni di locazione pari al 15% dei medesimi**.

La principale conseguenza della determinazione del reddito degli immobili patrimonio, secondo le citate regole dei redditi fondiari, consiste, infatti, nell'impossibilità di dedurre dal **reddito di impresa le spese e gli altri componenti negativi** relativi agli immobili stessi, compresi gli ammortamenti.