

Il commercialista telematico

L'AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI STRUMENTALI: NOVITA' DEL D.L. 181/07 IN TEMA DI SCOPRORO DEL VALORE DELLE AREE E ULTIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI

IL PRESENTE E-BOOK E' AGGIORNATO AL 28 AGOSTO 2007

... per acquistarlo clicca QUI, poi su E-BOOK e quindi su PROCEDI

il prezzo è di 24 euro IVA compresa

di Sandro Cerato

Dottore commercialista e revisore contabile in Bassano del Grappa

Docente alla Scuola Superiore di Economia e Finanze

Il commercialista telematico

INDICE

QUADRO NORMATIVO3

BREVE STORIA DI UN VUOTO NORMATIVO

I PRINCIPI CONTABILI

Eccezioni

Prassi e giurisprudenza

MODALITA' DI SCORPORO

Ammortamenti pregressi

Area autonomamente acquistata in precedenza

SOGGETTI INTERESSATI

AMBITO OGGETTIVO

FABBRICATI DETENUTI IN LEASING

SPESE INCREMENTATIVE E RIVALUTAZIONI

FABBRICATI INDUSTRIALI

RIFLESSI CONTABILI

I principi contabili nazionali

I principi contabili internazionali

Comportamento contabile

NOVITA' DEL D.L. 3.8.2007 N. 181

Modalita' di recupero e riflessi su unico 2007

Riflessi contabili

ULTERIORI CHIARIMENTI MINISTERIALI

Diritto di superficie (R.M. 5.7.2007 N. 157/E; R.M. 27.7.2007 N. 192/E) **Errore. Il segnalibro non è definito.**

Leasing appalto (R.M. 8.8.2007 N. 211/E)

Cessione contratto di leasing immobiliare (R.M. 8.8.2007 N. 212/E)

Deduzione dei canoni già corrisposti

Costo sostenuto dal soggetto subentrante

APPENDICE NORMATIVA E DI PRASSI

Il commercialista telematico

QUADRO NORMATIVO

In questi ultimi 15 mesi, il legislatore è intervenuto più volte per disciplinare l'ammortamento dei fabbricati strumentali, in particolare per quanto riguarda l'indeducibilità della quota parte di ammortamento riferita al terreno.

Prima di entrare nel merito delle novità intervenute nel corso dell'estate, è opportuno ripercorrere, sia pure brevemente, l'iter normativo seguito dal legislatore. In particolare:

- l'art. 36, co. 7, del D.L. 4.7.2006, n. 223 stabilisce che *<<ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle predette aree è quantificato in misura pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo>>*;
- il successivo co. 8 dispone che *<<le disposizioni del precedente comma 7 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di periodi d'imposta precedenti>>*.

Successivamente, il predetto co. 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/06 è stato riscritto ad opera del co. 18 dell'art. 2 del D.L. n. 262/06 (collegato alla Finanziaria 2007), il quale ha inoltre:

- inserito nell'art. 36, del D.L. n. 223/06, il nuovo co. 7-bis, al fine di stabilire l'indeducibilità di quota parte dei canoni anche nell'ipotesi di possesso del fabbricato tramite contratto di locazione finanziaria;
- sostituito integralmente il co. 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/06.

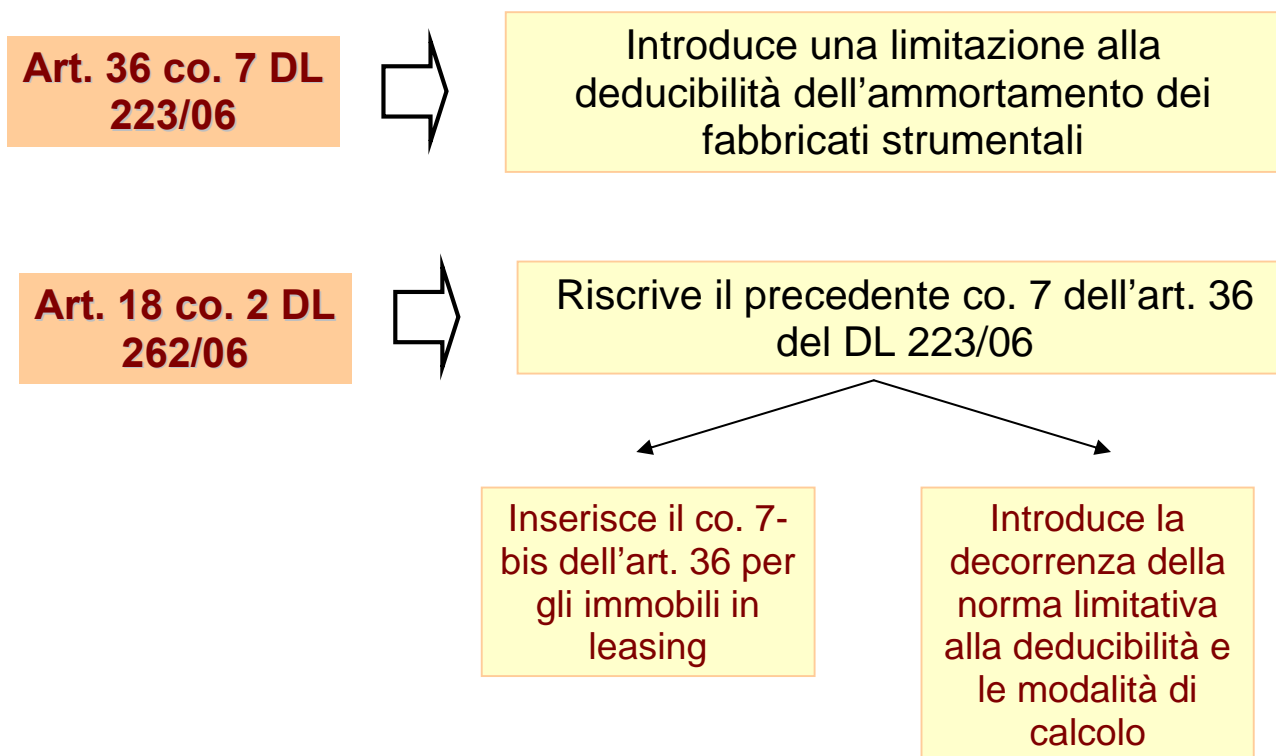
Tale ultima disposizione si occupa di disciplinare la decorrenza, nonché altri profili connessi alle procedure di calcolo per la determinazione della quota indeducibile di ammortamento. In particolare:

- il primo periodo del co. 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/06 individua il periodo d'imposta a decorrere dal quale si applicano le disposizioni dei co. 7 e 7-bis;
- il secondo periodo del medesimo co. 8 sancisce le modalità di calcolo per la determinazione delle quote di ammortamento indeducibili con riferimento ai fabbricati acquisiti o costruiti in periodi precedenti al 2006 (in particolare, antecedentemente al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006);

Il commercialista telematico

- il terzo periodo del co. 8, infine, stabilisce come considerare le quote di ammortamento già dedotte in precedenti periodi d'imposta, ovvero i canoni di leasing pregressi, al fine di calcolare il valore residuo dell'ammortamento deducibile, o dei canoni di leasing deducibili.

E' proprio su tale ultimo periodo del co. 8 che si inserisce, quale norma di interpretazione autentica, l'art. 1 del D.L. 3.8.2007, n. 118, il quale modifica il precedente indirizzo che si era formato sulla base del dato letterale della norma, con la conseguenza che si riflette anche sul periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, il cui termine di presentazione della dichiarazione scade il prossimo 1 ottobre 2007.



BREVE STORIA DI UN VUOTO NORMATIVO

Prima di entrare nel merito delle novità intervenute per effetto del D.L. n. 118/07, il cui impatto riguarda soprattutto la decorrenza della norma, è opportuno analizzare le modalità di calcolo della quota parte di ammortamento indeducibile, sia nel caso di acquisto in proprietà, sia nell'ipotesi di acquisizione tramite contratto di locazione finanziaria.

L'art. 36, co. 7, 7-bis e 8, del D.L. n. 223/06 sanciscono in via definitiva l'ineducibilità ai fini fiscali del costo dei fabbricati strumentali riferibile al terreno su cui i fabbricati insistono. La vicenda non aveva trovato sino allo scorso 4 luglio, data di entrata in vigore del decreto, una soluzione pacifica dibattendosi tra i principi contabili nazionali ed internazionali da un lato ed una

Il commercialista telematico

sorta di silenzio normativo, in campo fiscale, dall'altro, interpretato di volta in volta in modo contrastante da parte degli organi di giustizia tributaria.

Un passaggio importante nella storia di cui ci si occupa è rappresentato dalla <<riorganizzazione normativa>> avvenuta nel 1986 in occasione della riscrittura del T.U.I.R.; nella bozza dell'art. 67 del provvedimento, dedicato agli ammortamenti materiali, era previsto al co. 10, che il costo dei fabbricati strumentali andasse assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione o di pertinenza di essa.

La relazione ministeriale illustrativa del provvedimento precisava che l'obiettivo del co. 10 era quello di determinare <<la non ammortizzabilità dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati, in aderenza con il codice civile, superando dubbi interpretativi che hanno finora dato luogo a non uniformi orientamenti degli uffici>>. La Commissione dei Trenta, istituita in sede parlamentare per suggerire le opportune modifiche alla bozza di testo Unico, sottolineò la necessità di sopprimere la disposizione del co. 10 al fine di mantenere il regime di deducibilità esistente fino ad allora; Tale indicazione fu accolta in sede di approvazione definitiva, aprendo la strada, nel silenzio della norma, ad una interpretazione favorevole al contribuente.

I PRINCIPI CONTABILI

Sul diverso fronte civilistico, i principi contabili nazionali (principio n. 16) ed internazionali (Ias n. 16) contengono precise indicazioni in merito. In particolare:

- il P.C. interno n. 16 precisa che <<nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime>>. Tale criterio, precisa lo stesso principio, deve essere adottato sia nel caso in cui nell'area venga costruito, anche in economia, il fabbricato, sia nell'ipotesi di acquisizione di un corpo unico (fabbricato e terreno), con un prezzo indiviso indicato nell'atto di acquisto;
- lo IAS n. 16 impone di separare contabilmente il costo riferibile al fabbricato rispetto a quello dell'area sulla quale insiste, e di non procedere all'ammortamento del costo relativo all'area.

Eccezioni

I principi contabili contengono alcune deroghe alla regola della <<separazione>> tra valore del terreno e quello del fabbricato. In particolare, tali eccezioni si verificano in queste ipotesi:

- aree che necessitano di bonifica: in tal caso, infatti, il ripristino del terreno dopo il suo utilizzo richiederebbe ingenti oneri, tali da superare il valore del terreno stesso;

Il commercialista telematico

- terreni soggetti ad un effettivo deperimento: rientrano in tale casistica, ad esempio, i terreni adibiti a cava, le piste di atterraggio per gli aeroporti, i terreni adibiti a sedime ferroviario e quelli adibiti ad autostrada.

PRASSI E GIURISPRUDENZA

In precedenza si è già visto l'iter di formazione del <<vecchio>> art. 67 del T.U.I.R., nell'ambito del quale si evincono elementi a sostegno della tesi della deducibilità del costo del fabbricato comprendente anche quello relativo al terreno pertinenziale. Proseguendo tale analisi, in passato la stessa Agenzia, pur a commento di altre disposizioni, aveva in qualche modo enunciato dei principi che sembrano confermare la deducibilità anche del costo del terreno in quanto insito in quello del fabbricato. In particolare:

.....
.....
.....

[SE VUOI ACQUISTARE L'E-BOOK CLICCA QUI...](#)

... poi su E-BOOK e quindi su PROCEDI...