

L'ammortamento dei terreni (beni strumentali): esempi pratici

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 1 Febbraio 2007

Spiegazione, con esempi pratici, della disciplina dell'ammortamento dei terreni (beni strumentali).

Il co. 18 dell'ar. 2 del D.L. n. 262/2006 (collegato alla Legge Finanziaria 2007) ha modificato i co. 7 ed 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, che disciplina l'indeducibilità fiscale dell'ammortamento delle aree occupate da costruzione, introducendo, altresì, il neo comma 7-bis. Sull'argomento è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 19.01.2007 che analizza la disciplina con diversi esempi pratici. Di seguito si riportano tutte le informazioni in merito contenute in tale documento (tenendo presente che gli esempi che seguono sono stati redatti dalla stessa Agenzia delle Entrate).



La nuova disciplina dell'indeducibilità fiscale dell'ammortamento dei terreni

Il nuovo co. 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 dispone che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire a tali aree, ove che non siano già state acquistate autonomamente in precedenza, è pari al maggiore tra:

- il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- il valore ottenuto applicando il 20% o, per i fabbricati industriali il 30%, al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

La novità di rilievo, rispetto al testo originario del D.L. n. 223/2006 è data dall'**eliminazione dell'obbligo**

di determinare il valore dell'area mediante perizia di stima. Inoltre, il neo co. 7-bis dell'art. 36 del D. L. 223/2006, per i fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, prevede, in maniera analoga, l'indeducibilità della quota capitale dei canoni di tali aree. Infine, ai sensi del co. 8 dell'art. 36, che espressamente deroga allo Statuto del Contribuente, i commi 7 e 7-bis si applicano con riferimento agli immobili acquisiti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, cioè alla data del 4.7.2006. Mentre, il co. 8 prevede che le disposizioni dei co. 7 e 7-bis si applicano anche ai fabbricati acquisiti nei periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 4.7.2006, data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006. Pertanto, per gli immobili acquisiti in leasing la disposizione si applica anche per i contratti stipulati prima del 4.7.2006.

Ambito di applicazione

Riguardo l'ambito di applicazione le nuove norme si applicano:

- Agli immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato, ai sensi dell'art. 25 del TUIR, cioè gli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, nonché a quelli situati fuori del territorio dello Stato aventi carattere simile;
- anche agli impianti e ai macchinari infissi al suolo nel caso in cui questi realizzino una struttura che nel suo complesso costituisca una unità immobiliare iscrivibile nel catasto urbano giacché rientrante in tali categorie catastali. Non rientrano (C.M. 28/2006), invece, nell'ambito di applicazione gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo, qualora gli stessi non costituiscano fabbricati iscritti o iscrivibili nel catasto edilizio urbano;
- nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati, pertanto operano nei confronti di tutti i soggetti per i quali detti immobili costituiscono un bene relativo all'impresa.
- In particolare, si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo - terra", per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. La circolare n. 1/2006 definisce immobili "cielo - terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale;
- anche nei confronti dei soggetti in contabilità semplificata, per i quali assumono rilievo i valori degli immobili risultanti dal registro dei beni ammortizzabili (o dalle relative annotazioni sui registri IVA).

Fabbricati industriali (soggetti alla percentuale del 30%)

Per tale disciplina sono considerati fabbricati industriali quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi. **Non** rientrano, quindi, tra i fabbricati industriali gli **immobili destinati ad una attività commerciale**, quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci. Nel caso di immobili all'interno dei quali si svolge sia un'attività di produzione o trasformazione di beni che attività diverse da questa (ad esempio attività commerciale o di stoccaggio) l'intero immobile potrà considerarsi

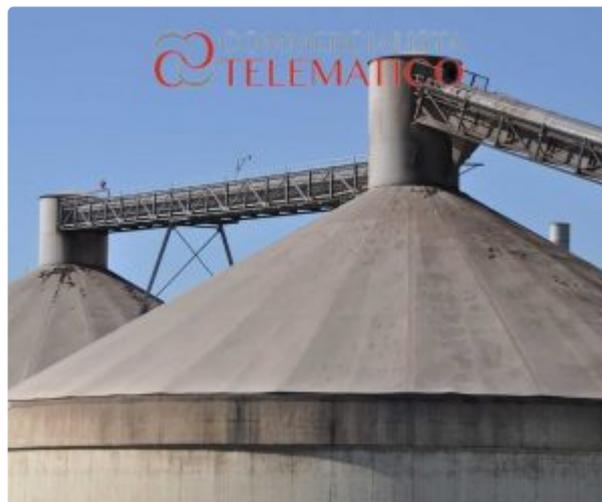
industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadri, utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività. Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione. Per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4.7.2006. La qualifica del fabbricato, ai fini dell'applicazione di tale disciplina, non può poi essere modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, neanche a seguito di variazione catastale della destinazione d'uso. Nell'ipotesi di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile tiene conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.



Ammortamento degli immobili acquisiti in proprietà

Per gli immobili acquisiti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato D.L. n. 223/2006 (4.7.2006), il valore da attribuire alle aree é pari al maggiore tra:

1. il valore dell'area esposto nel bilancio d'esercizio relativo al periodo di imposta in corso al momento dell'acquisto;
2. il valore che si ottiene applicando i coefficienti del 20% o 30% (per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.



Se non viene esposto separatamente in bilancio, il valore non ammortizzabile dell'area viene determinato applicando esclusivamente il criterio del 20% o 30%. Per gli acquisti fatti nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4.7.2006, il confronto tra i valori indicati ai punti 1) e 2) va effettuato prendendo a riferimento l'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006. Ad esempio, nel caso di contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, se l'acquisto del fabbricato, comprensivo di area, è avvenuta prima del 2006, i valori di cui ai punti 1) e 2) sono quelli risultanti dal bilancio chiuso in data 31.12.2005, se approvato prima del 4.7.2006, o, se approvato dopo, quelli risultanti dal bilancio chiuso in data 31.12.2004. In quest'ultimo caso, occorre fare riferimento al bilancio relativo al penultimo periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4.7.2006. Nel caso, invece, di contribuenti con esercizio non coincidente con l'anno solare, ad esempio 1 luglio - 30 giugno, i valori di cui ai punti 1) e 2) nel caso di acquisto effettuato ante 1° luglio 2006 sono quelli risultanti nell'ultimo bilancio approvato prima del 4.7.2006, e cioè quello relativo al periodo 1.7.2004 – 30.6.2005.

Determinazione del valore dell'area

La determinazione del valore dell'area, che costituisce la quota non ammortizzabile del costo complessivo del fabbricato, va effettuata una sola volta prendendo a riferimento i dati esposti nel bilancio relativo all'anno di acquisto o nell'ultimo bilancio approvato prima del 4.7.2006. L'importo così determinato non viene più influenzato da successive vicende che possono interessare l'immobile, come ad es. la rivalutazione o il sostenimento di spese incrementative. Inoltre, l'indeducibilità del valore delle aree incide, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5% del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'art. 102, co. 6, del TUIR.

1° Esempio: Calcolo della quota fiscalmente ammortizzabile per immobili iscritti in bilancio con separata indicazione del valore dell'area

Si ipotizzi il caso di un contribuente che, nell'anno di acquisto, ha separatamente indicato in bilancio il valore delle aree relative a tre immobili strumentali di cui i primi due (immobile A e B) a destinazione industriale. Il valore ammortizzabile di ciascun immobile si determina sottraendo al valore complessivo (immobile comprensivo di area) il maggiore tra il valore dell'area esposto in bilancio e quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie. Il valore ammortizzabile di ciascun immobile è fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell'art. 102 del TUIR.

2° Esempio: Calcolo della quota fiscalmente ammortizzabile per immobili iscritti in bilancio senza separata indicazione del valore dell'area

Con i dati dell'esempio 1, si ipotizzi che il valore complessivo del terreno, riferibile ai tre immobili strumentali, sia stato esposto in bilancio per 4.200. In tal caso, essendo l'area non separatamente esposta in bilancio, occorre calcolare il valore della stessa applicando le percentuali forfetarie sul valore dell'immobile comprensivo di area. Tale ultimo valore è ottenuto ripartendo il valore complessivo dell'area in proporzione al valore dei tre fabbricati. Febbraio 2007 A cura di Vincenzo D'Andò