

## Lo scorporo delle aree: aspetti generali

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 3 Ottobre 2007

Approfondiamo il tema dell'indeducibilità dal reddito d'impresa del terreno sottostante o pertinenziale rispetto al fabbricato – ordinario o industriale – posseduto.

La questione relativa alla parziale «non ammortizzabilità» dei beni immobili, per la parte relativa all'area sulla quale detti beni insistono, discende dalla trasposizione sul piano fiscale delle indicazioni dei principi contabili internazionali. A tale proposito, può essere rammentato che i terreni autonomamente utilizzati non sono suscettibili di ammortamento, in quanto beni non deteriorabili nel tempo, ossia con vita utile illimitata. In tale contesto, l'unica eccezione è costituita dai terreni «particolari» (cave, discariche, etc.), la cui utilità è destinata ad esaurirsi nel tempo. Il D.L. 223/2006, convertito dalla L. 248/2006, ha introdotto nel sistema italiano del reddito d'impresa l'indeducibilità del terreno sottostante o pertinenziale rispetto al fabbricato – ordinario o industriale – posseduto. Detta regola vale anche per i produttori di redditi di lavoro autonomo, che in ciò e in altri aspetti, dopo le innovazioni della Finanziaria 2007, sono sempre più assimilati alle imprese. Successivamente all'entrata in vigore del D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4.8.2006, n. 248, alcune sostanziali novità sono state apportate dal D.L. 3.10.2006, n. 262, convertito dalla L. 24.11.2006, n. 286 e poi dal D.L. 3.8.2007, n. 118. Sulla materia si è registrato l'intervento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate, con la circolare 19.1.2007, n. 1/E, e – quindi – le ulteriori precisazioni fornite da alcune risoluzioni, tra le quali la n. 111/E dell'8.8.2007 e la n. 256/E del 20.9.2007.



### La questione nei principi contabili nazionali e internazionali

Ai fini civilistici, già il [principio OIC n. 16](#) stabilisce che, se il valore del fabbricato strumentale incorpora anche quello del terreno su cui insiste, il valore di quest'ultimo va scorporato, sulla base di stime, da quello del primo ai fini del processo di ammortamento. Si rende perciò necessaria la separata

indicazione in bilancio del valore del terreno. Nello stesso principio contabile è tuttavia previsto che il valore ammortizzabile può includere anche la «quota parte» riferita al terreno se quest'ultimo assume valore per il solo fatto che vi insiste un fabbricato. Utilizzando tale deroga, le imprese si sono quindi riservate la possibilità di ammortizzare l'intero valore del bene immobile, sia ai fini civilistici che fiscali. Tale comportamento era avvalorato, del resto, dalle leggi civilistiche e fiscali che si riferivano alla nozione contrattualistico-giuridica di «immobile», nonché dalle leggi di rivalutazione, che prevedevano la possibilità di rivalutare i fabbricati includendovi anche la «quota parte» di costo attribuibile al terreno e, infine, dalle agevolazioni come la «Tremonti bis», estesa ai terreni pertinenziali degli immobili strumentali. Nel quadro dei principi contabili internazionali, lo IAS 16 prevede la separazione contabile, ai fini dell'ammortamento, del costo di acquisto del terreno da quello del fabbricato, anche se i due beni sono stati acquistati congiuntamente. Senza possibilità di deroga, quindi, le imprese-IAS devono esporre separatamente in bilancio il valore del terreno da quello del fabbricato, ammettendo l'ammortamento solo per il secondo. Il «disallineamento» tra l'ammortamento civilistico, non comprendente il valore del terreno, e quello fiscale, generalmente operato includendovi il valore del terreno, aveva comportato qualche dubbio relativamente alla possibilità di utilizzare o meno il quadro EC della dichiarazione modello Unico per render conto della situazione.

## Lo «scomputo» nella circolare 1/E/2007

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nel par. 7.1 della circolare 19.1.2007, n. 1/E («Decreto-legge n. 262 del 2 ottobre 2006, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 – Primi chiarimenti»), ai sensi del nuovo co. 7 dell'art. 36, D.L. 223/2006, come modificato dal D.L. 262/2006, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali dev'essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Se tali aree non sono già state oggetto di autonoma acquisizione in precedenza, il costo da attribuire «figurativamente» alle aree sarà pari al maggiore tra:

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

Il nuovo co. 7-bis, con riferimento ai fabbricati strumentali acquisiti in leasing, prevede l'indeducibilità della quota capitale dei canoni riferibile alle medesime aree. In deroga allo «Statuto del contribuente», secondo il co. 8, 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 presente decreto», ossia dal 4.7.2006, ed anche con riferimento ai fabbricati acquisiti nei periodi d'imposta anteriori a quelli in corso a tale data

(per gli immobili acquisiti in leasing, anche ai contratti stipulati prima del 4.7.2006).

## **L'estensione della norma**

Dal punto di vista oggettivo, la norma si riferisce agli immobili strumentali rientranti nella nozione di «fabbricato», ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 917/1986, cioè agli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, oltre a quelli «similari» situati al di fuori del territorio dello Stato. Le disposizioni in esame operano nei confronti di tutti i soggetti per i quali gli immobili costituiscono un bene relativo all'impresa, e sono quindi applicabili a prescindere dai principi di adozione del bilancio (nazionali o internazionali) adottati. Inoltre, le novità normative si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato, ossia anche per gli immobili non «cielo-terra», per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno.

## **I fabbricati industriali**

La definizione di «**fabbricato industriale**» dev'essere invece ricondotta ai **fabbricati destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione**, e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile loro attribuita. Non rientrano pertanto tra i fabbricati industriali gli immobili destinati ad un'attività commerciale (negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci, etc.). Se, però, l'immobile è utilizzato «**promiscuamente**» - sia per attività di produzione o trasformazione di beni che per attività diverse -, l'intero immobile potrà considerarsi industriale se gli spazi, espressi in metri quadrati, utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione, sono prevalenti rispetto a quelli destinati ad altre attività. Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma (4.7.2006), l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali dev'essere verificato:

- per i fabbricati di nuova acquisizione, con riferimento al periodo d'imposta in cui il bene è entrato in funzione;



- per i fabbricati già posseduti, considerando l'utilizzo del bene nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4.7.2006.

La qualificazione del fabbricato, ai fini dell'applicazione della norma, non può essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, neanche a seguito di variazione della destinazione d'uso. Nel caso degli immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.

### **Ulteriori precisazioni**

Per gli immobili acquisiti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 223/2006 (4.7.2006), il valore da attribuire alle aree sarà pari al maggiore tra il valore dell'area esposto nel bilancio d'esercizio del periodo di imposta in corso al momento dell'acquisto e quello ottenuto applicando al valore complessivo i prescritti coefficienti del 20% o 30%. Per le acquisizioni avvenute nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4.7.2006, il confronto tra il valore di bilancio e quello percentuale dev'essere effettuato prendendo a riferimento l'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del decreto-legge. La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario viene meno, per espressa previsione normativa contenuta nel co. 7, se l'area è stata acquistata autonomamente in epoca anteriore rispetto alla successiva costruzione del fabbricato: in tale ipotesi, infatti, il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato. Tale previsione trova applicazione anche per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4.7.2006, e il principio in essa implicito è esteso anche all'ipotesi dei fabbricati edificati su un'area già utilizzata per la costruzione o che risulta libera a seguito della demolizione di un fabbricato preesistente; in tale evenienza, i fabbricati edificati successivamente saranno ammortizzabili per un importo pari al costo di edificazione sostenuto. Se l'area, autonomamente acquisita, è stata separatamente esposta in bilancio, il valore fiscale dell'area medesima è fatto pari al maggiore tra il valore dell'area indicato nell'atto e quello che si ottiene applicando i coefficienti del 20% o 30% al costo complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

### **Costi incrementativi, rivalutazioni, etc.**

Ai fini dell'applicazione della nuova normativa, il costo complessivo (area + fabbricato) dev'essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate, le quali sono riferibili al solo valore del fabbricato, e non anche a quello dell'area. La circolare rammenta che i costi

incrementativi capitalizzati comprendono le spese per interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione e ampliamento che siano state portate ad incremento del costo dei fabbricati strumentali, sostenute dopo l'acquisto o la costruzione del bene; i costi incrementativi non devono essere decurtati dal costo complessivo se oggetto dell'acquisizione è un «edificio significativo» ai sensi dell'art. 2645-bis, c.c.(1), il quale per essere utilizzato come bene strumentale necessita del sostenimento di tali costi incrementativi. In tali ipotesi, dato che il costo sostenuto per l'acquisizione è prevalentemente riferibile al terreno, il valore complessivo del fabbricato dev'essere assunto al lordo dei costi incrementativi sostenuti per renderlo pienamente funzionale, o di quelli sostenuti fino all'entrata in funzione del bene nel ciclo produttivo. Secondo l'Agenzia, le stesse regole valgono anche per gli oneri di urbanizzazione e per gli oneri accessori capitalizzati, i quali dovranno pertanto essere scomputati dal costo complessivo (area + fabbricato). Inoltre, alle ipotesi di rivalutazione può essere assimilata la fattispecie nella quale, a seguito di un'operazione di fusione, il disavanzo emergente è allocato su un fabbricato oggetto di ammortamento.

---

## **Beni acquisiti in periodi d'imposta precedenti**

Nel co. 8 dell'art. 36 è previsto che, per i fabbricati acquisiti in periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 4.7.2006, gli ammortamenti già dedotti devono essere imputati prioritariamente al valore del fabbricato, ottenuto applicando le consuete percentuali del 20% o 30%. Il costo fiscale del fabbricato ancora da ammortizzare, secondo una lettura «lineare» della norma, doveva quindi essere decurtato degli ammortamenti dedotti fino al periodo d'imposta anteriore a quello in corso alla data indicata. Se il fondo di ammortamento fosse stato pari o superiore al valore del fabbricato, il residuo costo fiscalmente ammortizzabile del fabbricato sarebbe stato pari a zero, e la parte del fondo di ammortamento già dedotto ed eventualmente eccedente rispetto al valore fiscale avrebbe inciso, diminuendolo, sul costo fiscale dell'area – determinato sempre secondo i criteri percentuali - rilevante per la determinazione di un'eventuale plus o minusvalenza da cessione. Su tale materia è successivamente intervenuta una norma di interpretazione autentica (D.L. 118/2007), più avanti esplicitata.

## **Immobili acquisiti in leasing**

In conformità al principio (non scritto) di sostanziale equiparazione con l'acquisto diretto, e secondo le precisazioni fornite nella circolare, l'estensione anche al leasing delle nuove regole comporta che esse risultano applicabili anche a «quella parte delle quote capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi». Secondo la circolare, resta invece

deducibile la quota del canone di leasing costituita dagli interessi passivi impliciti, anche per la parte riferibile alla quota relativa al valore dei terreni. Tale soluzione è orientata ad ammettere l'ipotesi descritta al medesimo trattamento fiscale cui soggiacerebbe l'acquisto delle aree occupate dalla costruzione realizzato con mezzi finanziari esterni, il quale comporterebbe la deducibilità degli interessi passivi relativi al finanziamento (pur con i limiti stabiliti dagli artt. 96, 97 e 98 del TUIR). Sulla base delle indicazioni fornite, per l'IRAP, dall'art. 1, D.M. 24.4.1998, L'Agenzia evidenzia che la quota capitale del canone di competenza dell'esercizio è commisurata all'importo risultante dal rapporto tra il costo sostenuto dalla società concedente, al netto del prezzo di riscatto, ed il numero dei giorni di durata del contratto di leasing, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta. Applicando la percentuale del 20%, o del 30%, alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta, si otterrà il valore da attribuire alla parte della quota capitale – non ammortizzabile - riferibile all'area.

---

## **I chiarimenti della circolare 11/E/2007**

Secondo quanto è stato ribadito dall'Agenzia delle Entrate nel corso della videoconferenza «Telefisco 2007», del 30.1.2007, con indicazioni recepite nella circolare n. 11/E del 16.2.2007, le disposizioni relative all'indeducibilità del valore delle aree hanno carattere innovativo, e pertanto non producono alcun effetto sulle quote di ammortamento riferibili all'area già dedotte, e non è previsto il recupero a tassazione di quote di ammortamento fiscalmente non deducibili in quanto interamente attribuite all'area sulla base dei criteri individuati dalla nuova disposizione. L'Agenzia ha precisato anche che il costo complessivo su cui applicare le percentuali dev'essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate, da riferirsi esclusivamente al valore del fabbricato. Tale disposizione, secondo l'Agenzia, risulta applicabile anche per gli acquisti effettuati dopo il periodo d'imposta in corso al 4.7.2006. è stato altresì precisato che la cessione dell'area comprensiva del fabbricato genera un'unica plusvalenza (o minusvalenza); lo scorporo tra il valore dell'area e quello del fabbricato è infatti previsto ai soli fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata, e non anche ai fini della relativa plusvalenza (o minusvalenza) da cessione. Infine, l'indeducibilità del valore delle aree si riflette anche, 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 (ex art. 102, co. 6, D.P.R. 917/1986).

## **Il leasing-appalto nella risoluzione 211/E/2007**

Nella risoluzione 211/E del 2007, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di una S.r.l., la quale

---

aveva sottoscritto nel 2001 un contratto di leasing per l'acquisto frazionato di un'area edificabile e per la costruzione di un fabbricato da adibire a proprio stabilimento industriale. La quota capitale complessiva del contratto, inizialmente pari a 3.556.969,84 euro, era stata incrementata a 3.558.826,41 euro a seguito di maggiori oneri sostenuti nel 2002 per la costruzione del fabbricato. Secondo l'Agenzia, la S.r.l. è tenuta a determinare la quota capitale riferibile al terreno applicando alla quota capitale complessiva la percentuale derivante dal rapporto tra il costo del terreno e il costo complessivo sostenuto dalla società di leasing. Nel computo dev'esser tenuto conto anche dell'imposta di registro direttamente riferibile all'acquisizione dell'area, che è una componente del costo. Considerato dunque che il costo complessivo dei terreni acquisiti dalla società di leasing ammontava a 613.395,86 euro, mentre il costo sostenuto per l'edificazione dell'immobile era di 2.945.430,55 euro, la quota capitale del canone risultava indeducibile nella misura del 17,23% (613.395,86/3.558.826,41), anziché nella misura del 30%, forfettariamente stabilita per i fabbricati industriali. In definitiva, l'Agenzia ha dunque ritenuto che la regola generale del «maggior valore» tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e il 20 o 30 per cento del costo complessivo non trova applicazione né in caso di acquisto diretto, né in caso di acquisto tramite leasing, se l'area è stata autonomamente acquistata rispetto alla successiva acquisizione del fabbricato. In particolare, tale soluzione risulta applicabile, secondo l'Agenzia, in presenza di un leasing-appalto, nell'ambito del quale «la società di leasing acquisisce il terreno dietro indicazione dell'utilizzatore che si assume i rischi riguardanti la costruzione dell'immobile e l'onere della stipula dei contratti di appalto con le imprese terze», sicché la società dovrà determinare la quota capitale – indeducibile - riferibile al terreno applicando alla quota capitale complessiva la percentuale derivante dal rapporto tra il costo del terreno (comprensivo dell'imposta di registro ad esso direttamente riferibile) e il costo complessivo sostenuto dalla società locatrice.

## **Ammortamenti pregressi: l'interpretazione autentica**

In relazione agli ammortamenti già effettuati all'entrata in vigore delle nuove regole, il D.L. 3.8.2007, n. 118 («Disposizioni urgenti in materia di ammortamento di immobili strumentali»), stabilisce all'art. 1 che «la disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, s'interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato». Per quanto disposto dal successivo art. 2 (nonché ultimo) del decreto, attualmente in corso di conversione, questo è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione, ossia il 4.8.2007. Secondo quanto è stato

evidenziato sulla stampa specializzata, la disposizione transitoria del D.L. 223/2006 viene così modificata, prevedendo che debba interpretarsi in modo che, per ciascun immobile strumentale, le quote di ammortamento «pregresse» siano proporzionalmente riferite al costo dell'area e a quello del fabbricato. Il fondo di ammortamento esistente al 31.12.2005 dev'essere quindi scomposto tra il 20% (o 30%) indeducibile riferito all'area e il rimanente 80% (o 70%) riferito al fabbricato, liberando quote da dedurre negli anni successivi. È in tal modo ripristinata la «valenza fiscale» di ammontari già dedotti, e la stessa soluzione dev'essere adottata per i canoni di leasing, da suddividersi tra la percentuale che rappresenta il valore dell'area e quella riferita al valore del fabbricato (2).

---

### **Ancora sul leasing: la risoluzione 256/E/2007**

Un ulteriore apporto interpretativo è stato fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 20.9.2007, n. 256/E, ove è stato puntualizzato che, per le società di leasing concedenti, non dev'essere effettuato lo scorporo del valore dell'area da quello complessivo dell'immobile. La prevista «assimilazione» fiscale tra acquisto in proprietà e in leasing si realizza infatti solamente tra il proprietario e l'utilizzatore del bene. Il principio di equivalenza non si estende invece nei confronti delle società di leasing, giacché per esse l'immobile costituisce un credito vantato nei confronti dell'utilizzatore, e non un bene strumentale.

L'impostazione interpretativa dell'Agenzia riflette il principio di prevalenza della sostanza sulla forma e il «metodo finanziario» di contabilizzazione, previsto dai principi contabili internazionali (nell'ambito del quale è prevista la patrimonializzazione del bene in capo all'impresa utilizzatrice) (3). **Leggi anche:**

[\*Scorporo del valore del terreno \(obbligatorio anche in derivazione rafforzata\)\*](#)

[\*Immobili e scorporo area: la destinazione del fondo pregresso\*](#) Fabio Carriolo 3 Ottobre 2007

---

**NOTE** (1) Come osservato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 31.1.2002, n. 11/E, e riaffermato dalla risoluzione 31.3.2005, n. 40/E, esiste un edificio significativo dal punto di vista urbanistico se è stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità ed è stata completata la copertura (art. 2645-bis, co. 6, c.c.).

(2) Cfr. A. Criscione – L. Gaiani, *Il Sole 24 ore* – 4.8.2007, p. 27, «Trasferite in un decreto Legge le disposizioni sugli ammortamenti pregressi - Unico in salvo sui terreni - eliminati gli effetti retroattivi della separazione dai fabbricati». (3) Cfr. G.P. Tosoni, «Il leasing non scorpora le aree», *Il Sole 24 ore* 21.9.2007, pag. 38.