

## INDEDUCIBILITA' AMMORTAMENTO DEI TERRENI

Il DL 223/2006 ha introdotto il principio secondo il quale **non è deducibile dal reddito d'impresa il costo dell'immobile per la parte relativa al terreno** sul quale lo stesso insiste e all'area pertinenziale.

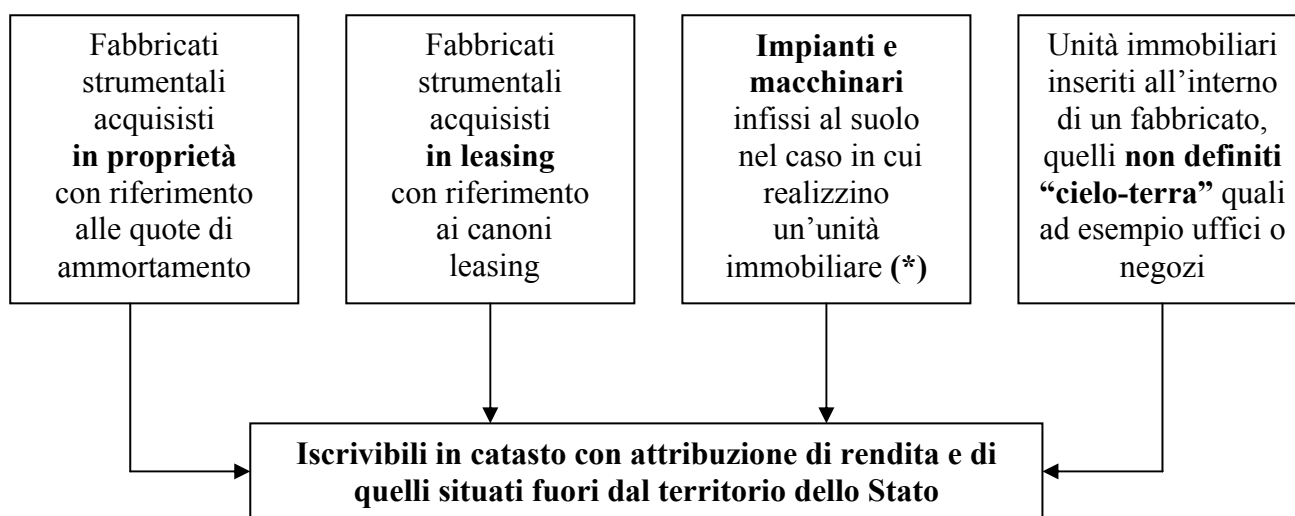
Viene stabilito che il costo da attribuire alle aree, **ove non autonomamente acquistate in precedenza**, è quantificato in misura pari **al maggior valore** tra quello esposto **in bilancio nell'anno di acquisto** e quello corrispondente **al 20% e, per i fabbricati industriali al 30% del costo complessivo stesso**.

**Le regole sopra indicate valgono anche agli immobili acquisiti in leasing.**

Per effetto di quanto stabilito dal decreto 223/2006 le nuove disposizioni di indeducibilità si applicano ai componenti negativi **del 2006**, anche se riferiti agli immobili **acquistati o acquisiti in leasing in precedenti periodi d'imposta**.

La finanziaria 2007 ha esteso l'applicabilità della disposizione in esame agli immobili dei lavoratori autonomi ma con decorrenza **dal 2007**.

## IMMOBILI INTERESSATI



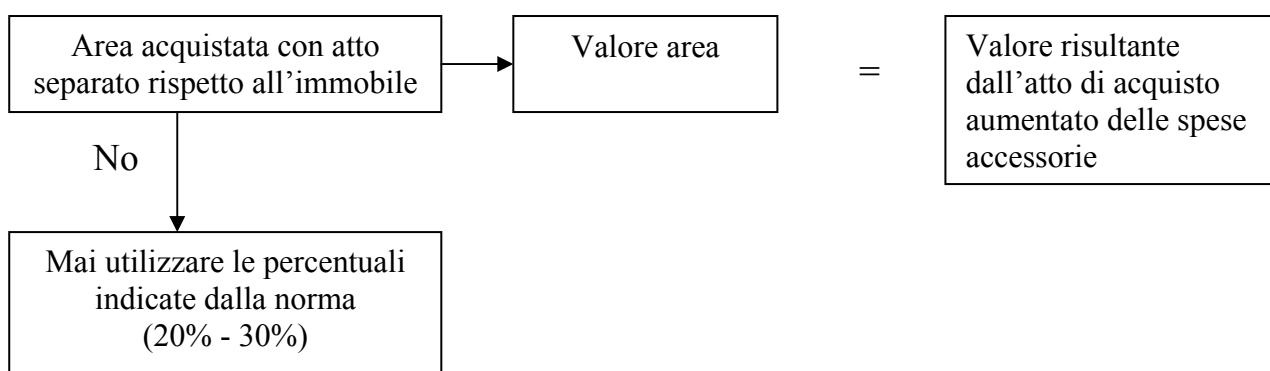
(\*) Sono **esclusi** gli impianti e i macchinari infissi al suolo ma che non costituiscono un'unità immobiliare iscrivibile in catasto.

## IMMOBILI IN PROPRIETA'

Per gli immobili acquistati dall'impresa il costo dell'area non ammortizzabile è determinato a seconda se l'area sia stata acquistata autonomamente oppure congiuntamente all'immobile.

- Il valore dell'area, una volta determinato, “non sarà più influenzato dalle successive vicende che possano interessare l'immobile”.
- L'indeducibilità del valore dell'area, si riflette anche sul **plafond del 5% rilevante ai fini della deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione** ex art. 102, comma 6, TUIR.

### Area acquistata autonomamente



La circolare precisa che il riferimento al costo di acquisto dell'area va adottato anche nell'ipotesi di fabbricati edificati su un'area che risulta libera a seguito di demolizione di un edificio preesistente.

Per individuare il valore da attribuire all'area si distinguono le seguenti ipotesi.

1. **Se si acquista un rudere unitamente al terreno**, il costo sostenuto deve essere interamente imputato al terreno e non al rudere.
2. **Se l'edificio preesistente era un bene strumentale funzionante**. Va determinato il valore dell'edificio con i criteri forfetari. Il costo residuo dell'edificio demolito (valore dell'edificio così determinato, al netto del fondo ammortamento) è ammesso in deduzione. Le spese di bonifica relative alla demolizione vanno imputate al terreno incrementandone il valore fiscalmente riconosciuto.

### Area acquistata congiuntamente all'immobile

FATTISPECIE		DETERMINAZIONE VALORE DELL'AREA
Area non acquistata autonomamente rispetto al fabbricato	Iscrizione separata del terreno in bilancio	Valore del terreno iscritto <b>in bilancio al 31.12.2005</b> e comunque non inferiore al 20-30% del costo complessivo (al netto di rivalutazioni e costi incrementativi)
	No iscrizione separata del terreno in bilancio	20% o 30% del costo complessivo iscritto <b>in bilancio al 31.12.2005</b> (al netto di rivalutazioni e costi incrementativi)

- Prima di applicare le predette percentuali forfetarie, come riportato, il costo dell'immobile **va diminuito dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate.**

Quindi nell'ipotesi di un fabbricato iscritto in bilancio per il suo valore complessivo, comprensivo dell'area:

- se l'immobile è **stato acquistato prima del 2006** si applicano le percentuali forfetarie al valore iscritto nel **bilancio chiuso al 31.12.2005**, al netto dei costi incrementativi e delle rivalutazioni;
- se l'immobile è **stato acquistato a partire dal 2006** le stesse percentuali forfetarie si applicano al valore d'iscrizione nel **bilancio relativo all'esercizio di acquisto.**

## Immobili in leasing

---

L'irrelevanza delle quote di ammortamento dei terreni vale anche per la quota capitale dei canoni di leasing relativa ai beni immobili strumentali.

### **La quota del canone riferita agli interessi passivi resta deducibile.**

La disposizione si applica a decorrere dai canoni leasing di competenza 2006 anche se riferiti ad immobili acquisiti in periodi d'imposta precedenti.

Per individuare la quota capitale del canone di competenza dell'esercizio l'Agenzia delle Entrate suggerisce l'utilizzo del criterio stabilito ai fini IRAP dall'art. 1, DM 24.4.1998.

Pertanto per stabilire la quota di canone non deducibile ai fini IRES/IRPEF è necessario:

1. determinare la quota capitale di competenza di ciascun periodo d'imposta pari a:  

$$\frac{\text{numero giorni esercizio} \times (\text{costo sostenuto dalla società di leasing} - \text{prezzo di riscatto})}{\text{numero giorni contratto}}$$
2. applicare alla quota capitale così determinata le percentuali del 20-30% per individuare la quota capitale riferita al terreno.

### **ESEMPIO: Contratto di leasing stipulato nel 2006**

Si riporta un esempio relativo ad un contratto di locazione per l'acquisizione di un fabbricato industriale stipulato il 1° gennaio 2006 da un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. L'esempio è stato sviluppato considerando un maxicanone iniziale di euro 5.000 (che nella tabella che segue è ripartito per competenza sulla base della durata del contratto) e un prezzo di riscatto finale di 2.500 euro.

Contratto stipulato in data	01.01.2006
Scadenza	31.12.2015
a) costo sostenuto dalla società di leasing	100.000,00
b) giorni di durata del contratto	3650
c) giorni del periodo d'imposta	365

d) prezzo di riscatto	2.500,00
e) quota capitale dei canoni [ (a-d) / b ] * c ]	9.750,00
f) totale canoni (incluso maxicanone alla stipula)	136.868,90
g) durata contratto leasing	anni 10

Anno	Canoni (f / g)	Quota Capitale (e)	Quota interessi Col. 2 - 3	Quota Terreno [(a - d) * 30%] g	Quota Fabbricato Col. 3 - 5
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2010	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2011	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2012	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2013	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2014	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2015	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
Riscatto (2016)		2.500,00		750,00	1.750,00
<b>Totale</b>	<b>136.868,89</b>	<b>100.000,00</b>	<b>39.368,90</b>	<b>30.000,00</b>	<b>70.000,00</b>

La parte non deducibile riferita al terreno è stata determinata applicando la percentuale del 30% alla quota capitale di competenza del periodo d'imposta.

#### **ESEMPIO: Contratto di leasing stipulato ante 2006**

Per i contratti di leasing stipulati nei periodi di imposta precedenti al 2006, occorre calcolare la residua quota capitale fiscalmente deducibile.

Tale quota residua sarà pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato (ottenuta moltiplicando le percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva dell'area) decurtata dell'ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d'imposta precedente al 2006 che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato. Il valore residuo della quota capitale riferibile al fabbricato sarà deducibile a partire dal periodo d'imposta 2006 sulla base della residua durata del leasing.

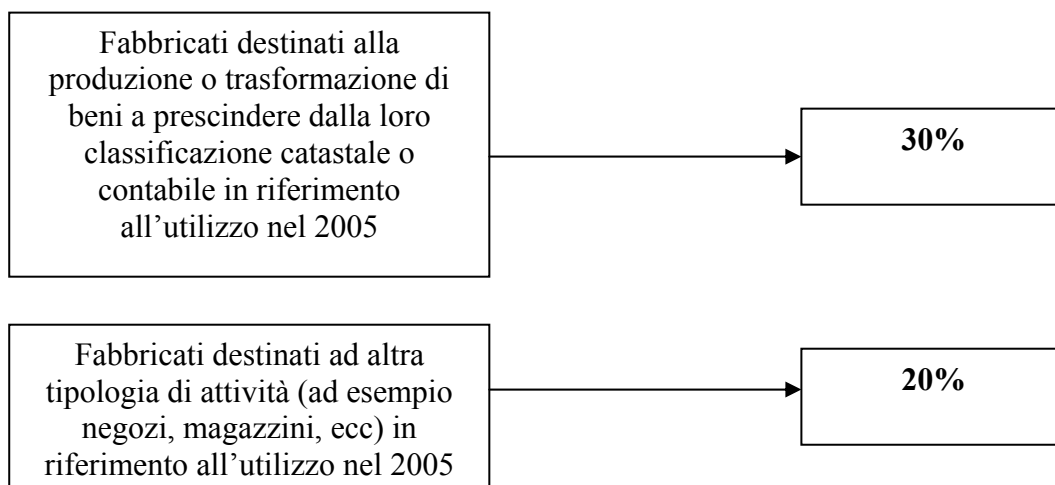
Si ipotizzi il caso di un contribuente, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha stipulato ante 2006 un contratto di locazione finanziaria relativo all'acquisizione di un fabbricato industriale. L'esempio è sviluppato considerando un maxicanone iniziale di euro 5.000 (che nella tabella che segue è ripartito per competenza sulla base della durata del contratto) e un prezzo di riscatto finale di 2.500 euro.

Contratto stipulato in data	01.01.2000
Scadenza	31.12.2009
a) costo sostenuto dalla società di leasing	100.000,00
b) giorni di durata del contratto	3650
c) giorni del periodo d'imposta	365
d) prezzo di riscatto	2.500,00
e) quota capitale dei canoni [ (a-d) / b ] * c ]	9.750,00
f) totale canoni (incluso maxicanone alla stipula)	136.868,90
g) durata contratto leasing	anni 10

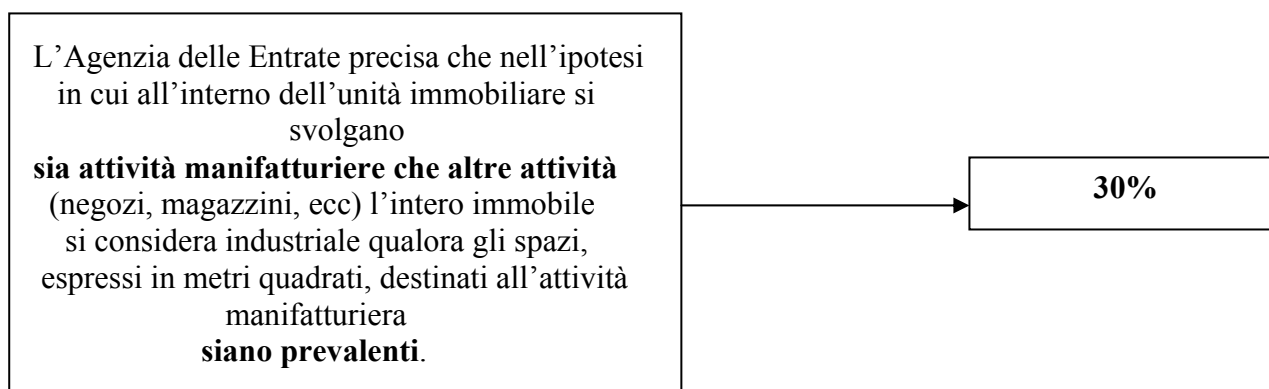
Anno	Canoni (f / g)	Quota Capitale (e)	Quota interessi Col. 2 - 3	Quota Terreno [(a - d) * 30%] anni residui locazione = 4	Quota Fabbricato Col. 3 - 5	Somma canoni fabbricato
2000	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	9.750,00
2001	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	19.500,00
2002	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	29.250,00
2003	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	39.000,00
2004	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	48.750,00
2005	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	58.500,00
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	60.937,50
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	63.375,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	65.812,50
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	68.250,00
Riscatto (2010)		2.500,00		750,00	1.750,00	70.000,00
<b>Totale</b>	<b>136.868,8 9</b>	<b>100.000,0 0</b>	<b>39.368,90</b>	<b>30.000,00</b>	<b>70.000,00</b>	

## Individuazione fabbricati industriali

---

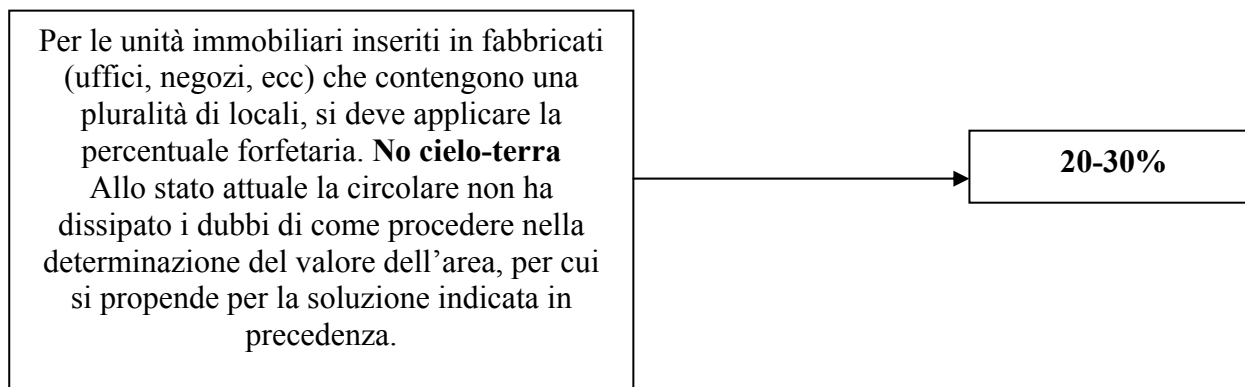


Per i fabbricati acquistati e costruiti dal 2006 si applica il citato criterio dalla **data di entrata in funzione** dell'immobile.



La qualificazione del fabbricato (industriale/non industriale) **non può essere successivamente modificata**, neanche a seguito di variazione catastale della destinazione d'uso.

Per i fabbricati dati in **locazione o in comodato** rileva l'utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.



## COSTI INCREMENTATIVI E RIVALUTAZIONE

<b>Costo complessivo del fabbricato</b>
meno
<b>Costi incrementativi capitalizzati e rivalutazioni effettuate</b>
*
<b>Percentuali forfetarie del 20 – 30%</b>

Questo principio non deve essere applicato nell'ipotesi di acquisto di un edificio al grezzo. In tal caso infatti i costi incrementativi sono stati ritenuti necessari affinché l'immobile possa essere utilizzato come bene strumentale e di conseguenza **non vanno portati in diminuzione del costo complessivo dell'immobile.**

Tra i costi incrementativi da decurtare dal costo complessivo dell'immobile, **devono essere inclusi**, gli oneri di urbanizzazione e i costi accessori capitalizzati.

## IMPUTAZIONE DEL FONDO AMMORTAMENTO

Per gli immobili acquisiti prima del 2006, gli ammortamenti precedentemente dedotti vanno imputati **prioritariamente al valore del fabbricato.**

Per effetto di ciò il costo residuo ammortizzabile del fabbricato è pari al costo del fabbricato determinato secondo le nuove disposizioni, ridotto degli ammortamenti già dedotti.

Nel caso in cui gli ammortamenti già dedotti superino il nuovo costo del fabbricato **non sono più deducibili ulteriori quote di ammortamento** in quanto il costo del fabbricato è considerato pari a zero.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate precisa che quando ci si trova di fronte a questa ipotesi **nessun importo deve essere ripreso a tassazione**; tuttavia la differenza **diminuisce il costo fiscalmente riconosciuto dell'area**, rilevante al momento della cessione ai fini della determinazione della plus/minusvalenza.

<b>Annualità</b>	<b>Costo storico immobile</b>	<b>Quote ammortamento</b>	<b>Fondo ammortamento</b>	<b>Residuo da ammortizzare</b>
2004	100.000	3.000	70.000	30.000
2005	100.000	3.000	73.000	27.000
2006	70.000 (100.000 – 30%)	0	70.000 (73.000 – 3.000)	0
2007	70.000	0	70.000	0

<b>Annualità</b>	<b>Costo storico terreno</b>	<b>Quote ammortamento</b>	<b>Fondo ammortamento</b>	<b>Residuo da ammortizzare</b>
<b>2006</b>	<b>27.000 (30.000 – 3.000)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>2007</b>	<b>27.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>