

Ammortamento dei fabbricati

L'Oic 16 prevede 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 deve essere adottato sia nell'ipotesi in cui nell'area venga costruito, anche in economia, il fabbricato, che in quella di acquisizione di un corpo unico (fabbricato e terreno), con un prezzo indiviso indicato nell'atto di acquisto. Lo Ias 16 raccomanda 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.

Trattamento fiscale

Ai sensi dell'art. 36, co. 7, 7-bis e 8, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, è fiscalmente indeducibile il costo dei fabbricati strumentali riferibile al terreno su cui insiste, ovvero ne costituisce pertinenza. Le disposizioni in parola operano nei confronti di tutte le imprese, a prescindere dalla forma giuridica e dal regime di contabilità adottato, che detengono fabbricati strumentali - per natura o destinazione - in proprietà o tramite contratti di leasing:

- classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E, indipendentemente che siano utilizzati o dati in locazione o comodato;
- abitativi (classificati nelle categorie da A/1 a A/9) destinati ad essere utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa (si pensi alla sede amministrativa di una società ubicata in un fabbricato abitativo).

Lo scorporo deve, pertanto, essere eseguito anche per i fabbricati diversi da quelli cd. “cielo-terra”, per i quali anche i Principi contabili prevedono lo scorporo contabile, ossia anche per gli uffici o i negozi ubicati in condomini o comunque in complessi composti da numerose unità immobiliari. Per espressa previsione della C.M. 19.1.2007, n. 1/E, infine, rientrano nell'obbligo in argomento anche gli impianti e i macchinari infissi al suolo, purché costituenti un'unità immobiliare iscritta al Catasto.

Ai fini dell'applicazione della predetta normativa fiscale, il costo di tali aree è quantificato come il maggiore tra i seguenti:

- valore esposto in bilancio;
- 20% del costo complessivo (30% per i fabbricati industriali).

Il D.L. 262/2006 ha, inoltre, precisato che per fabbricati industriali, per i quali occorre fare riferimento alla percentuale del 30%, si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni a prescindere dalla classificazione catastale. In altre parole, è necessario verificare l'effettivo utilizzo dell'immobile, non dovendo considerare industriale, ad esempio, il capannone destinato a deposito o stoccaggio di merci. Come stabilito dal co. 8 dell'art. 36, D.L. 223/2006, il costo di riferimento per l'applicazione delle percentuali di scorporo del valore delle aree, per i fabbricati acquistati prima del periodo d'imposta in corso al 4.7.2006, è quello relativo al bilancio chiuso al 31.12.2005. Tuttavia, tale costo deve essere ridotto delle eventuali spese incrementative, nonché delle eventuali rivalutazioni eseguite su tali beni, ovvero dei costi sostenuti per interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione ed ampliamento, sostenute successivamente all'acquisto o alla costruzione del bene. Inoltre, precisa la stessa C.M. 1/E/2007, che sono da ricomprendersi nella categoria dei costi incrementativi gli oneri di urbanizzazione e gli altri oneri accessori.

L'art. 36, co. 7, D.L. 223/2006 prevede un'ipotesi di esclusione dall'obbligo del confronto tra il costo sostenuto per l'acquisto dell'area e quello derivante dall'applicazione della percentuale forfetaria sul costo complessivo.

Si tratta dell'ipotesi di “area autonomamente acquistata in precedenza”, ossia, come precisato nella C.M. 1/E/2007, qualora il fabbricato venga edificato su un'area già utilizzata per la costruzione o che risulti libera a seguito della demolizione del fabbricato che la occupava.

In tal caso, pertanto, il fabbricato edificato a seguito della costruzione sarà ammortizzabile in base al costo sostenuto per la costruzione stessa, ferma restando la non ammortizzabilità del costo riferito al terreno.

Ammortamenti pregressi

Relativamente agli ammortamenti dedotti negli esercizi precedenti al 2006, il D.L. 118/2007 e successivamente confermate dall'art.1 comma 81 della L.244/2007 ha precisato che gli stessi devono essere imputati proporzionalmente al costo dell'area ed al costo del fabbricato (tale norma è applicabile anche per gli immobili in leasing).

Fabbricati detenuti in leasing

Il co. 7-bis dell'art. 36, D.L. 223/2006 prevede l'obbligo di scorporo del valore dell'area anche per i fabbricati detenuti in base a contratto di locazione finanziaria. In tal caso, come precisato dalla C.M. 1/E/2007, in virtù dell'uguaglianza sostanziale tra acquisto diretto in proprietà con assunzione di finanziamento e acquisizione tramite contratto di leasing finanziario, al fine di individuare la quota parte di canone riferita al terreno, è necessario procedere come segue:

- calcolo del canone di leasing di competenza dell'esercizio (quindi al netto di eventuali risconti riferiti al maxicanone);
- scorporo della quota interessi passivi impliciti nel canone: tale componente, che rappresenta il costo del finanziamento, è deducibile dal reddito d'impresa (ad esclusione dell'Irap);
- applicazione della percentuale del 20% o del 30% sulla residua quota capitale risultante dopo lo scorporo della quota interessi: il risultato di tale ultima operazione rappresenta la componente di quota capitale riferita all'area ed è indeducibile.

Ne consegue che la quota capitale è pari all'importo risultante dal rapporto tra costo sostenuto dalla società concedente, al netto del prezzo di riscatto, ed il numero dei giorni di durata del contratto, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta.

ESEMPIO n. 1 - SCORPORO del VALORE del TERRENO

La società Gamma S.p.a. ha acquistato un fabbricato ad uso ufficio al prezzo di euro 200.000, di cui già ammortizzato per euro 160.000 al 31.12.2005. Lo scorporo del valore del terreno deve avvenire secondo le seguenti regole:

- applicazione della percentuale del 20% sul costo del bene al 31.12.2005: $200.000 \times 20\% = 40.000$;
- costo fiscale del fabbricato su cui calcolare gli ammortamenti a decorrere dal 2006 = $200.000 - 40.000 = 160.000$;
- fondo ammortamento al 31.12.2005 riferito al terreno = $160.000 \times 20\% = 32.000$;
- fondo ammortamento al 31.12.2005 riferito al fabbricato = $160.000 \times 80\% = 128.000$;
- costo residuo deducibile fabbricato = $160.000 - 128.000 = 32.000$;
- ammortamento deducibile a decorrere dal 2006 = $160.000 \times 3\% = 4.800$.

ESEMPIO n. 2 - SCORPORO del VALORE del TERRENO

La società Beta S.p.a. ha in essere il seguente contratto di leasing relativo ad un fabbricato industriale:

- tipologia fabbricato: industriale
- anno di stipula: 2000
- durata fino al 2010 e riscatto nel 2011
- costo iniziale del bene: 100.000
- prezzo di riscatto: 2.500
- canoni dedotti fino al 31.12.2005: 58.500
- canone di competenza di ciascun esercizio: 13.686, di cui 9.750 quota capitale e 3.936 quota interessi
- canoni deducibili per l'intero contratto: $(100.000 \times 70\%) - (2.500 \times 70\%) = 68.250$

Con le modifiche apportate dal D.L. 118/2007 confermate dall'art.1 comma 81 L.244/2007, per la determinazione della quota indeducibile, si deve procedere semplicemente al calcolo del 30% della quota capitale, come segue:

- quota capitale dei canoni di competenza di ciascun esercizio = 9.750
- percentuale di scorporo = 30%
- quota capitale indeducibile per ciascun esercizio = $9.750 \times 30\% = 2.925$
- quota capitale deducibile per ciascun esercizio = $9.750 - 2.925 = 6.825$.

Comportamento contabile

Come si è visto in precedenza, le logiche che stanno alla base dello scorporo civilistico (Oic 16 e Ias 16) e fiscale sono differenti. L'impresa dovrà, pertanto, decidere se:

- proseguire l'ammortamento civilistico sull'intero costo storico, regolando le differenze con la norma fiscale tramite variazioni in aumento nel Modello Unico (in tal caso trattandosi di una variazione fiscale cd. "temporanea", ossia destinata a riassorbirsi al momento della cessione del fabbricato, sotto forma di minore plusvalenza o maggiore minusvalenza fiscale, è necessario iscrivere nel bilancio un credito per imposte anticipate);
- procedere anche allo scorporo contabile, così da allineare i due valori (civile e fiscale).