

A cura di Marco Baldin

# Trattamento fiscale dello scorporo del valore dei terreni

Categoria: **Bilancio e contabilità**  
Sottocategoria: **Varie**

Quando si acquista un fabbricato occorre considerare il suo trattamento contabile che deve, per forza di cose, tenere conto del valore del terreno su cui insiste il fabbricato stesso. Infatti, secondo i principi contabili nazionali è necessario scorporare il valore del fabbricato e per differenza determinare il valore del terreno che non potrà essere ammortizzato. Il redattore del bilancio, pertanto, dovrà iscrivere nella voce in esame il valore del terreno (nella voce B) II.1.a)) distintamente rispetto a quello del fabbricato (nella voce B) II.1.b)).

Dal punto di vista fiscale la posizione è simile e si attesta sulla linea espressa dal Codice civile e dai principi contabili nazionali, disponendo come regola generale, che i terreni costituiscono immobilizzazioni non ammortizzabili.

## Di cosa si tratta?

<b>Premessa</b> .....	2
<b>Trattamento fiscale del costo dei terreni</b> .....	2
Ambito soggettivo .....	3
Ambito oggettivo .....	3
Quantificazione del costo fiscale dell'area .....	5
Ammortamento civilistico e fiscale.....	8
Altri effetti dello scorporo del valore dell'area.....	10
Fabbricati strumentali acquisiti in leasing .....	11
<b>Riferimenti normativi</b> .....	13
<b>Allegato 1</b>	
L'Esperto risponde.....	14

### Premessa

L'articolo 36, comma 7, D.L. n. 223/2006, disciplina le modalità di ammortamento dei fabbricati strumentali delle imprese, stabilendo che ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, gli stessi devono essere assunti:

- al netto del costo delle aree su cui insistono;
- al netto delle aree pertinenziali.



**OSSERVA** - È stata così colmata una lacuna normativa che ha generato per molti anni un ampio ed acceso dibattito circa la possibilità di estendere anche al terreno il processo di ammortamento del fabbricato.

La Legge n. 244/2007, con un'interpretazione delle disposizioni contenute nel citato D.L. n. 223/2006, ha disposto che, per ciascun immobile strumentale, le quote di ammortamento unitariamente accantonate fino al 31/12/2005 debbano riferirsi proporzionalmente:

- al costo del terreno;
- al costo del fabbricato.



**INFORMA** - Secondo il principio contabile n. 16, il valore del terreno sul quale insiste un fabbricato non può essere in nessun caso ammortizzato, né ai fini civilistici, né a quelli fiscali.

Anche in bilancio, quindi, il suo valore deve sempre essere scorporato da quello del fabbricato.

### Trattamento fiscale del costo dei terreni

A seguito del citato D.L. n. 223/2006 è espressamente vietato ammortizzare fiscalmente il costo del terreno sul quale il fabbricato strumentale insiste ed il costo della relativa area pertinenziale. Il valore ammortizzabile diventa, quindi, pari al costo del fabbricato strumentale al netto dei citati costi.

È stato stabilito che:

- il costo del terreno, qualora non autonomamente acquistato in precedenza, è pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e il 20% (30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo;
- la regola dell'ineducibilità si estende anche agli immobili acquisiti in leasing.

Tali previsioni, ovviamente, non riguardano le imprese per le quali la deducibilità dell'ammortamento del terreno era già contemplata.

Si tratta delle imprese che operano in regime di concessione nel settore del trasporto aereo, marittimo, ferroviario, della costruzione e gestione delle autostrade, strade e superstrade (Gruppo XVIII, D.M. 31 dicembre 1988), nonché delle imprese edili che utilizzano determinate aree per ricavarne deposito di materiali.

### Ambito soggettivo

Le disposizioni sull'irrelevanza fiscale del valore del terreno sono applicabili a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa per i quali gli immobili costituiscono beni relativi all'attività, a prescindere dai principi contabili nazionali od internazionali adottati.

### Ambito oggettivo

Nell'ambito oggettivo di applicazione della norma rientrano i fabbricati strumentali per destinazione e per natura ai sensi dell'articolo 43, commi 1 e 2, TUIR.

La Circolare 19 gennaio 2007, n. 1, ha precisato che si tratta di:

- immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato ex articolo 25, TUIR, ossia degli immobili che devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita e di quelli situati fuori dal territorio dello Stato;
- impianti e macchinari infissi al suolo nel caso in cui realizzino un'unità immobiliare iscrivibile in catasto.

È importante, in questo caso, precisare che sono esclusi gli impianti e i macchinari infissi al suolo ma che non costituiscono un'unità immobiliare iscrivibile in catasto.

In tale ipotesi permane l'indeducibilità delle quote di ammortamento riferibili al valore del terreno; tuttavia quest'ultimo sarà determinato secondo criteri ordinari, comunque diversi da quelli forfettari stabiliti dalle nuove disposizioni in esame.

❖ **Fabbricati industriali**

Al fine dell'applicazione della maggiore percentuale del 30%, per industriali si intendono quei fabbricati destinati alla produzione o trasformazione di beni.

La Circolare n. 34/2006 ha inoltre fornito precisazioni sulla definizione di fabbricato industriale:

↳ *“Per la definizione di “fabbricato industriale”, necessaria ai fini dell’applicazione della percentuale del 30 per cento, occorre far riferimento a quei fabbricati destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione, prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita al medesimo”.*



Successivamente, l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 1/2007, confermando tale impostazione, ha precisato che, nell’ipotesi in cui all’interno dell’unità immobiliare si svolgano sia attività manifatturiere sia altre attività (ad esempio negozi, magazzini, ecc.), l’intero immobile si considera industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadrati destinati all’attività manifatturiera, siano prevalenti.

È importante tenere a mente che la qualificazione del fabbricato industriale/non industriale non può essere successivamente modificata, neanche a seguito di variazione catastale della destinazione d’uso.

❖ **Impianti fotovoltaici**

Con Circolare 19 dicembre 2013, n. 36, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito allo scorporo del valore del terreno ai fini dell’ammortamento degli impianti fotovoltaici.



**NOTA BENE** - In particolare, è stato precisato che se gli impianti fotovoltaici costituiscono beni immobili autonomamente accatastabili, ai fini dell’ammortamento si deve scorporare il valore del terreno utilizzando la percentuale del 30%, prevista per i fabbricati industriali.

Secondo l’Agenzia infatti:

↳ *“[...] gli impianti fotovoltaici costituiscono fabbricati industriali, in quanto destinati alla produzione del bene energia mediante la conversione delle radiazioni solari, a prescindere dalla classificazione catastale. Conseguentemente, il costo da attribuire all’area sulla quale insistono detti impianti sarà pari al maggiore tra il valore separatamente esposto in bilancio e quello ottenuto applicando il 30 per cento al costo di acquisto complessivo dell’immobile comprensivo del valore dell’area”.*

Dalla lettura del documento di prassi, tuttavia, emerge che se l'impianto fotovoltaico non è autonomamente accatastato, rispetto all'immobile per lo scorporo del valore del terreno si applica la percentuale del 20%.



Tale circostanza (impianto non autonomamente accatastato) si può verificare ogniqualvolta un impianto viene installato su un immobile, costituendo una sorta di bene accessorio del fabbricato cui si riferisce (si pensi, ad esempio, ad un impianto installato sul tetto di un edificio).

❖ **Fabbricati concessi a terzi in locazione o comodato**

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



**OSSERVA** - La Circolare 16 febbraio 2007, n. 11, al punto 9.6 chiarisce che nel caso di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile e del valore forfettario dell'area (20% - 30%), il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.

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;
- già posseduti, rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

❖ **Diritto di superficie**

La regola dello scorporo non opera per i terreni detenuti in superficie a tempo determinato, il cui costo è deducibile. In caso di acquisto di un bene strumentale con connesso diritto di superficie, la quota di ammortamento o l'eventuale quota di capitale del leasing sono integralmente deducibili in quanto non comprendono il valore del terreno (R.M. 27 luglio 2007, n. 192).

**Quantificazione del costo fiscale dell'area**

Per gli immobili acquistati dall'impresa, il costo fiscale dell'area non ammortizzabile è determinato in base ad uno dei seguenti metodi alternativi, differenziati a seconda che l'area sia stata acquistata autonomamente oppure congiuntamente all'immobile.

Inoltre, l'indeducibilità del valore dell'area, oltre che sull'ammortamento del fabbricato, si riflette anche sul plafond del 5% rilevante ai fini della deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione ex articolo 102, comma 6 del TUIR.

❖ **Acquisto autonomo dell'area e antecedente la costruzione**

Qualora l'area sia stata oggetto di acquisto con atto separato rispetto all'immobile, il valore della stessa è quello risultante dall'atto di acquisto. La fattispecie in esame è quella di immobile costruito su un'area acquistata in precedenza.



Come precisato dall'Agenzia delle Entrate sia con Circolare n. 1/2007 sia con Circolare n. 11/2007, per le aree acquistate autonomamente non è mai utilizzato il criterio di determinazione forfettaria del valore mediante l'applicazione delle percentuali né a regime, né con riferimento agli immobili acquistati ante 2006. Il costo ammortizzabile sarà, quindi, pari a quello sostenuto per la costruzione dell'immobile.

La Circolare 16 febbraio 2007, n. 11, al punto 9.2 ribadisce ulteriormente che l'area deve essere acquistata:

↳ *"in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato [...]".*

Risulta ovvio che la citata regola non trova applicazione nel diverso caso di acquisto dell'immobile con distinta indicazione, nell'unico atto o in atti autonomi, dei corrispettivi riferiti all'area e al fabbricato sovrastante. Tale ipotesi prevede il confronto tra il maggiore dei valori scritti a bilancio e quello forfettario del 20% (30%).

❖ **Area acquistata congiuntamente all'immobile**

Qualora, invece, l'area sia stata acquistata unitamente all'immobile si devono individuare le seguenti ipotesi:

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• separata indicazione in bilancio del valore dell'area;</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• valore unitariamente iscritto in bilancio.</li> </ul> |
|--|--|

❖ **Separata indicazione in bilancio del valore dell'area**

Nel caso in cui l'area sia stata iscritta in bilancio separatamente rispetto all'immobile, il valore dell'area è il maggiore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto dell'immobile e quello risultante applicando le percentuali forfettarie del 20-30% al costo complessivo dell'immobile.


**Esempio**

La società Alfa srl ha acquistato, nel corso del 2019, tre immobili, procedendo all'indicazione separata in bilancio del valore delle aree su cui essi insistono. Gli immobili "A" e "B" risultano essere a destinazione industriale.

Il valore ammortizzabile di ciascun immobile sarà fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell'articolo 102, TUIR.

	Valore complessivo	Valore immobile	Valore area in bilancio	Valore forfettario area	Valore ammortizzabile
<b>Immobile A industriale</b>	1.000.000	800.000	200.000	300.000 (30%)	700.000
<b>Immobile B industriale</b>	300.000	180.000	120.000	90.000 (30%)	180.000
<b>Immobile C non industriale</b>	200.000	100.000	100.000	40.000 (20%)	100.000
<b>Totale</b>	1.500.000	1.080.000	420.000	430.000	980.000

**❖ Valore unitariamente iscritto in bilancio**

Se l'immobile è stato iscritto in bilancio senza distinguere il costo dell'area, quest'ultimo è pari al 20% (30%) del costo complessivo dell'immobile, comprensivo dell'area.


**Esempio**

La società Alfa srl ha acquistato, nel corso del 2019, tre immobili, procedendo all'esposizione in bilancio del loro valore complessivo. Gli immobili "A" e "B" risultano essere a destinazione industriale.

In tal caso, occorrerà calcolare il valore dell'area per ogni fabbricato applicando le percentuali forfettarie sul valore dell'immobile comprensivo di area.

	Valore complessivo	Valore forfettario area	Valore ammortizzabile
<b>Immobile A industriale</b>	1.000.000	300.000 (30%)	700.000
<b>Immobile B industriale</b>	300.000	90.000 (30%)	210.000
<b>Immobile C non industriale</b>	200.000	40.000 (20%)	160.000
<b>Totale</b>	1.500.000	430.000	1.070.000

**Ammortamento civilistico e fiscale**
**❖ Costi fabbricato e terreno iscritti distintamente**
*Area e fabbricato acquisiti congiuntamente*

In tale ipotesi, l'applicazione della disciplina può comportare una diversità tra il valore civilistico attribuito al terreno ed il valore fiscale attribuito al medesimo con la conseguenza che anche i valori ammortizzabili del fabbricato, civilistico e fiscale, non corrispondono.

Infatti:

- civilisticamente, il redattore del bilancio applica l'ammortamento sul costo del fabbricato in base alla vita utile residua per esso stimata;
- fiscalmente, l'ammortamento del fabbricato deve essere calcolato (salvo il caso di acquisto dell'area precedente ed autonomo):
  - se il costo dell'area iscritto a bilancio è superiore al 20% (30%) del costo complessivo (costo del fabbricato + costo dell'area), sul costo del fabbricato;
  - se il costo dell'area è inferiore al 20% (30%) del costo complessivo (costo del fabbricato + costo dell'area), sul costo del fabbricato al netto della differenza tra il 20% (30%) del costo complessivo e il costo dell'area.



**OSSERVA** - La quota di ammortamento civilistico accantonata a Conto economico può risultare, pertanto, diversa dalla quota di ammortamento fiscalmente deducibile, con la conseguenza di dover intervenire con variazioni in aumento/diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.


**Esempio**

Descrizione	Valori in bilancio	Valore fiscale	Variazione fiscale
Terreno	100.000	200.000 (100.000 x 20%)	
Fabbricato	900.000	800.000 (1.000.000 - 200.000)	
Totale immobile	1.000.000	1.000.000	
Ammortamento	27.000 (900.000 x 3%)	24.000 (800.000 x 3%)	3.000

Tale situazione comporta l'effettuazione di una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi di Euro 3.000. Questa variazione sarà da considerarsi permanente ed è dovuta dal fatto che una quota del valore civilistico attribuita al fabbricato diventa fiscalmente "riferita" al terreno, con la conseguenza che il costo relativo all'ammortamento calcolato su tale quota parte diventa in deducibile.

*Acquisto terreno autonomo e precedente alla costruzione del fabbricato*

La valutazione forfettaria del costo fiscale del terreno non deve essere effettuata nei casi in cui l'area sia stata acquistata:

- autonomamente;
- in epoca precedente alla costruzione del fabbricato.

In tale ipotesi i valori iscritti a bilancio rilevano anche ai fini fiscali.



**Esempio**

Descrizione	Valore civilistico	Valore fiscale
Acquisto nel 2010 terreno	400.000	400.000
Costruzione fabbricato nel 2011	2.100.000	2.100.000
Quota ammortamento fabbricato	63.000 (2.100.000 x 3%)	63.000 (2.100.000 x 3%)

In tale ipotesi, a parità di aliquota di ammortamento, valori civilistici e valori fiscali coincidono. Anche se il valore del terreno risulta inferiore al 20% (30%) del costo complessivo, tale valore non deve essere comunque adeguato, in quanto, essendo stata l'area acquistata autonomamente e precedentemente alla costruzione dell'immobile, non trova applicazione la valorizzazione forfettaria. Il valore del terreno iscritto separatamente a bilancio è, pertanto, valido ai fini civilistici e fiscali e l'uguaglianza tra l'ammontare della quota di ammortamento civilistico e la quota di ammortamento fiscale non impone alcuna variazione in sede di dichiarazione dei redditi.

❖ **Iscrizione a bilancio di un unico valore**

In tale ipotesi, l'operatore ha iscritto a bilancio, in unica voce, il valore complessivo di terreno e fabbricato, ed ha provveduto al calcolo dell'ammortamento sull'intero valore.

Tuttavia, fiscalmente, è deducibile solo la quota di ammortamento riferita al fabbricato.

In particolare, è necessario calcolare il valore fiscalmente ammortizzabile riducendo il valore del fabbricato iscritto a bilancio, comprensivo del valore del terreno del 20% (30%).

Ne consegue la necessità di provvedere, anche in tale ipotesi, alle opportune variazioni in aumento/diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.



**Esempio**

Descrizione	Valori in bilancio	Valore fiscale	Variazione fiscale
Terreno	Non distinto	200.000 (100.000 x 20%)	
Fabbricato	Non distinto	800.000 (1.000.000 – 200.000)	
Totale immobile	1.000.000	1.000.000	
Ammortamento	30.000 (1.000.000 x 3%)	24.000 (800.000 x 3%)	6.000

Tale situazione comporta l'effettuazione di una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi di Euro 6.000.

**Altri effetti dello scorporo del valore dell'area**

❖ **Cessione dell'immobile e rilevanza della plus-minusvalenza**

Le disposizioni introdotte in merito all'indeducibilità delle quote di ammortamento (e dei canoni di leasing) relativi ai terreni, generano ripercussioni anche sul costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile.

Tuttavia, secondo la Circolare 16 febbraio 2007, n. 11, punto 9.5 le norme in esame prevedono la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato:

- solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata;
- e non anche ai fini della relativa plusvalenza (o minusvalenza) di cessione.

Ne consegue che:

↳ “[...] la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza (ovvero minusvalenza) pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato”.



**ATTENZIONE!** - L'eventuale parte del fondo di ammortamento che eccede il valore fiscale del fabbricato, riferito a quote già dedotte negli esercizi precedenti, incide sul costo fiscale dell'area, rilevante per la determinazione della plus-minusvalenza di cessione.

### ❖ Spese di manutenzione e riparazione non incrementative

L'indeducibilità del valore delle aree (come conferma anche l'Agenzia nella citata Circolare n. 11/2007), riduce il rispettivo 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'articolo 102, comma 6, TUIR.

### Fabbricati strumentali acquisiti in leasing

L'indeducibilità dell'ammortamento del terreno su cui insiste il fabbricato strumentale è applicabile anche ai casi di acquisizione di quest'ultimo mediante contratto di leasing. L'indeducibilità riguarda, in particolare, la quota capitale del canone riferita al terreno, mentre segue le specifiche norme di deducibilità la quota relativa agli interessi.



**OSSERVA** - Anche l'articolo 102, comma 7, TUIR, stabilisce che la quota degli interessi dei canoni leasing desunti dal contratto va assoggettata al regime di deducibilità degli interessi passivi contenuto nell'articolo 96 del TUIR.

Con Circolare 13 marzo 2009, n. 8, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, per esigenze di semplificazione, sostiene che i soggetti non "IAS adopter":

↳ *"possono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato ai fini dell'IRAP, dall'art. 1, del decreto ministeriale 24 aprile 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;
2. applicare alla quota capitale così determinata la percentuale del 20% (30% per i fabbricati industriali), per individuare la quota capitale riferita al valore del terreno.

### ❖ Cessione contratto di leasing immobiliare

Come anticipato, la Circolare n. 11/2007 aveva chiarito che l'indeducibilità del terreno assume rilevanza solamente per determinare la quota (riferibile al fabbricato), che può essere ammortizzata, e non anche ai fini della plusvalenza o minusvalenza realizzata a seguito di cessione. Pertanto, in caso di vendita del fabbricato, il costo fiscalmente riconosciuto va incrementato anche del valore delle quote indeducibili (riferite al terreno) determinando così una minor plusvalenza (o maggior minusvalenza).



L'articolo 36, comma 7-bis, D.L. n. 223/2006 ha esteso l'indeducibilità del costo dei terreni anche ai fabbricati strumentali acquisiti in leasing con riferimento alla quota capitale dei canoni.

L'articolo 88, comma 5, TUIR dispone che in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

Il Ministero delle Finanze, con Circolare 3 maggio 1996, n. 108, aveva affermato che:

↳ “[.] detto valore normale non può che essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima”.



Secondo l'Agenzia delle Entrate, tenuto conto:

- che in caso di cessione del fabbricato in proprietà, le quote d'ammortamento riferite al terreno, indeducibili soltanto in sede di quantificazione della quota, rilevano nel momento della determinazione della plusvalenza (riducendo il relativo importo tassabile);
  - del principio di equivalenza fiscale tra l'acquisto di un bene a titolo di proprietà, la costruzione in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite un contratto di leasing;
- la sopravvenienza attiva, in caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato con area sottostante e di pertinenza, va determinata: *“tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno”*.

Pertanto, analogamente a quanto accade in caso di cessione del fabbricato in proprietà, si verifica una sorta di “sospensione” della rilevanza della quota dei canoni riferibile al terreno fino all'eventuale cessione del contratto di leasing, la quale viene meno per la quantificazione della sopravvenienza attiva. La sopravvenienza attiva viene determinata considerando, quindi, anche la parte di canone non dedotta nel periodo di durata del contratto di leasing.

Considerato che, contabilmente, va rilevata la cessione del contratto di leasing, in sede di dichiarazione dei redditi va effettuata una variazione di pari differenza tra la sopravvenienza attiva così determinata e il corrispettivo della cessione del contratto.

#### Esempio

La Beta srl ha acquisito in leasing un immobile ad uso ufficio nel corso del 2013.

Gli elementi principali sono di seguito riepilogati:

- Data stipula: 1° luglio 2013
- Scadenza del contratto: 30 giugno 2028
- Costo sostenuto dal concedente: Euro 925.000
- Totale canoni (comprensivo di maxicanone iniziale): Euro 1.200.000
- Giorni durata contratto: 5.478
- Prezzo di riscatto: Euro 25.000



Anno	Canoni (a)	Quota interessi (b)	Quota capitale (c)	Di cui quota terreno x 20% (d)	Di cui quota fabbricato (c-d)
2013	40.000	10.000	30.000	6.000	24.000
2014	80.000	20.000	60.000	12.000	48.000
2015	80.000	20.000	60.000	12.000	48.000
2016	80.000	20.000	60.000	12.000	48.000
2017	80.000	20.000	60.000	12.000	48.000
2018	80.000	20.000	60.000	12.000	48.000
....	....	....	....	....	....
2028	40.000	10.000	30.000	6.000	24.000
<b>Riscatto</b>	....	....	25.000	5.000	20.000
<b>TOTALE</b>	1.200.000	300.000	925.000	185.000	740.000

La società cede il contratto di leasing in data 31.12.2018 per Euro 220.000 + IVA emettendo regolare fattura indicante:

- Imponibile IVA: Euro 220.000;
- IVA 22%: Euro 48.400;
- Totale fattura: Euro 268.400.

Ipotizzando i seguenti dati:

- corrispettivo cessione del contratto: Euro 220.000
- valore normale dell'immobile: Euro 1.000.000
- canoni di leasing residui: Euro 840.000
- canoni di leasing residui attualizzati: Euro 690.000
- prezzo di riscatto attualizzato: Euro 16.000
- quote capitale canoni riferite al terreno: Euro 54.000

la sopravvenienza attiva è così determinata:

- valore normale immobile: Euro 1.000.000
- canoni residui attualizzati: Euro 690.000 –
- prezzo di riscatto attualizzato: Euro 16.000 –
- quote capitale canoni riferite al terreno: Euro 54.000 –
- sopravvenienza attiva ex articolo 88, comma 5, TUIR: Euro 240.000.

Considerato che il corrispettivo della cessione del contratto di leasing ammonta a Euro 220.000, la società dovrà operare una variazione in aumento nel Modello REDDITI 2019 SC pari a Euro 20.000.

#### Riferimenti normativi

- [D.L. n. 223/2006](#);
- Articolo 88, comma 5, [TUIR](#);
- Articolo 102, TUIR;
- Agenzia delle Entrate, [Circolare n. 36](#) del 19 dicembre 2013.

## Allegato 1

## L'Esperto risponde...

**Oggetto:** Riporto perdite per soggetto IRES

## DOMANDA



Una srl acquista un terreno nel 2014 ad un prezzo di Euro 50.000 ed inizia la costruzione di un impianto fotovoltaico a terra con pannelli solari. Nel 2015 la società stipula un contratto di leasing (lease back) avente ad oggetto l'impianto in costruzione, cedendo il terreno alla società di leasing. Nel relativo atto di cessione non viene distinto il prezzo del terreno. Nel 2017 l'impianto è ultimato e viene quindi accatastato con categoria D/1. Nel bilancio al 31.12.2018 si deve procedere allo scorporo del terreno dalla quota capitale dei canoni leasing, come previsto da Circolare n. 36 del 19.12.2013 dell'Agenzia delle Entrate. In merito alla metodologia da adottare per lo scorporo del valore del terreno si chiede quale delle due seguenti soluzioni sia corretto adottare:

- 1) applicare la percentuale del 30% sul valore totale dell'impianto, come previsto dalla citata circolare;
- 2) utilizzare l'importo pagato di Euro 50.000, essendo il terreno stato acquistato in forma autonoma antecedentemente alla costruzione dell'impianto.

## RISPOSTA



Secondo l'articolo 36, comma 7 del D.L. 223/2006 è stabilito che "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette 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 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni".

La necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato è prevista anche nei casi in cui il fabbricato venga acquistato tramite un contratto di leasing, in quanto, ai sensi del citato articolo 36, comma 7-bis del D.L. 223/2006, "le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria". Come chiarito anche nella Circolare Agenzia delle Entrate 19.1.2007 n. 1 e, con riferimento specifico al lease back, nella risoluzione n. 237/E del 25.8.2009, nel caso di area autonomamente acquistata in epoca antecedente alla costruzione del fabbricato si prende come riferimento il costo specifico sostenuto. L'interpretazione di cui sopra ha trovato ulteriore conferma nella risposta dell'Agenzia delle Entrate all'Interrogazione Parlamentare n. 5-01210 del 4.7.2007 dove è stato affermato che "in applicazione del principio di equivalenza tra l'acquisto in leasing e acquisto in proprietà, l'Agenzia ritiene applicabile la regola dell'acquisto autonomo anche nel caso di contratto di leasing-appalto in cui la società 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". Nella stessa risposta, l'Agenzia fa inoltre presente che "le medesime considerazioni valgono anche nella specifica ipotesi di contratti di lease-back in cui l'impresa trasferisce la proprietà del terreno ad una società di leasing la quale provvede ad appaltare i lavori di costruzione dell'immobile che, unitariamente al terreno, verrà concesso in locazione finanziaria all'impresa".*