



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF073

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 5

<b>OGGETTO</b>	<b>SCORPORO DELL'AREA - ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	OIC 16, ART. 36 C. 7, D.LGS. 223/2006, CASS., N. 10225/2017, TELEFISCO 2019
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>17/04/2019</b>

*Sintesi: in prossimità della prossima tornata relativa ai bilanci e alle dichiarazioni dei redditi delle società si fa il punto in merito alla fattispecie dello scorporo dei terreni, tenendo conto degli OIC, della prassi e della giurisprudenza.*

## ASPETTI CIVILISTICI

In merito all'ammortamento delle immobilizzazioni, l'art. 2426, n. 2, Cod. Civ. dispone quanto segue:



*"il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, **la cui utilizzazione è limitata nel tempo** deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione."*

Il par. 58 dell'OIC 16 (Immobilizzazioni materiali) precisa che i terreni, assieme alle opere d'arte, non sono ammortizzati, in quanto la loro utilità non si esaurisce nel tempo.



*Nota: in tal caso, si pone il problema dell'ammortamento del fabbricato nel caso in cui il suo costo comprenda anche il valore del terreno sul quale insiste.*

La disposizione civilistica è declinata nel corpo dell'OIC 16, par. 60, che precisa quanto segue:



*"Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche."*



**ATTENZIONE:** il principio contabile individua esplicitamente il costo del terreno come **costo non ammortizzabile** in quanto la sua utilizzazione non è limitata nel tempo (salvo i casi in cui tale periodo temporale sia definibile, come accade per le discariche).

Ne deriva che il valore del terreno, compreso nel valore del fabbricato

→ **deve essere scorporato** ai fini della determinazione dell'ammortamento

→ determinandone il valore **"anche in base a stime"**.

In caso di **acquisto autonomo** (es: acquisto del terreno sul quale si è successivamente proceduto a edificare) si indica in bilancio il costo specifico di acquisto.

Si completano di seguito i possibili criteri applicabili che consentono la valutazione dei terreni.

Criteri

- Costo di acquisto separato dell'area
- Stime:
  - perizia;
  - valori desunti dalle deliberazioni comunali ai fini ICI e IMU.

I terreni ed i fabbricati vanno indicati assieme nello stato patrimoniale.

**ATTIVO DELLO STATO PATRIMONIALE**

**B.II.1** "Terreni e fabbricati"

**LA CASSAZIONE, SS.UU. N. 10225/2017 - ASPETTI CIVILISTICI**

Le SS.UU. della Cassazione, relativamente al terreno su cui insistono gli impianti di distribuzione di carburante, ha fissato i principi di seguito evidenziati.

**CASS., SS.UU. n. 10225/2017**

<b>Presupposto per l'ammortamento</b>	<i>"Ai fini dell'ammortamento di un bene materiale rileva, perciò, la limitazione nel tempo della proficua «utilizzazione» produttiva del bene, non la durata della sua fisica esistenza."</i>
	<i>"l'ammortamento consiste nella ripartizione per competenza (con metodo sistematico e razionale) del costo di acquisizione di beni con riferimento alla loro "vita utile", negli anni in cui la loro utilità funzionale ed economica si connette al processo produttivo dell'impresa partecipando al risultato dei singoli esercizi, in rapporto al deperimento fisico o tecnologico o economico (e perciò giuridico) di essi, «in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione".</i>



**N.B.:** si ricorda che l'ammortamento va calcolato sul "valore ammortizzabile", cioè sulla differenza tra:

- ✓ costo storico della immobilizzazione
- ✓ "valore residuo", cioè il valore realizzabile sul mercato del bene al termine del periodo di vita utile.

In genere quest'ultimo valore viene assunto come non significativo, con la conseguenza che l'ammortamento viene calcolato sul costo storico.

L'assenza di "deperimento" fisico/economico comporta che il valore del bene, al termine della sua vita utile, mantiene un valore immutato e, di conseguenza, viene meno il presupposto per l'ammortamento.

La **cassazione** precisa quanto segue:



*"ciò (n.d.r.): il riferimento è al caso in cui il terreno abbia una vita utile più limitata rispetto alla sua materiale esistenza) può in concreto avvenire quando al termine dell'uso produttivo, il terreno non sia più utilizzabile in modo proficuo in ragione del suo deperimento (economico se non fisico)".*

**CASISTICA**

	Aree adibite a cave, torbiere, discariche
	Aree adibite a piste
	Aree adibite a moli
	Linee e servizi ferroviari e autostrade
	Aree su cui insistono impianti di distribuzione di carburante

**FABBRICATI CIELO-TERRA**

La **Guida OIC n. 1/2005**, relativa alla transazione ai principi IAS/IFRS, afferma quanto segue:



*"Lo scorporo del terreno dal fabbricato deve avvenire nell'ipotesi di fabbricato cielo-terra: **nessuno scorporo è necessario se il fabbricato di proprietà consiste in una quota parte del fabbricato (in genere, un appartamento), in quanto, in tal caso, l'impresa non possiede (anche) un terreno sottostante (questo, ovviamente, nell'ipotesi in cui la quota parte costituisce una frazione minore del fabbricato).***



**ATTENZIONE:** l'affermazione riguarda i soggetti IAS, ma è riferibile anche ai soggetti OIC.

Va segnalato che il CNDCEC (Nota informativa relativa all'OIC 16/2014) ha commentato tale chiarimento dell'OIC ritenendo che:

- ➔ l'OIC non ha individuato un principio specifico con riguardo ai fabbricati cielo-terra
- ➔ *“Nel caso di fabbricati non cielo/terra si ritiene che lo scorporo sia egualmente possibile, se ritenuto corretto”.*



**Nota:** anche considerata la sostanziale mancata presa di posizione del CNDCEC nel merito, la soluzione più prudente (ed anche più onerosa) è quella di **affidare ad un perito la stima del valore dell'area** (non ammortizzabile) contenuto nel costo di acquisto dell'immobile (es: dell'ufficio inserito nell'ambito di un condominio).

## LA SVALUTAZIONE DEL TERRENO

A prescindere dal processo di ammortamento, occorre considerare che il terreno

- pur non ammortizzabile
- **può rimanere soggetto a riduzione di valore** per effetto di perdite durevoli (ex art. 2426, n. 3 c.c.).

La svalutazione è disciplinata dall'OIC 9.



**Nota:** secondo la FND (Doc. del 28/02/2015) un caso di svalutazione può essere dato dal **generale deprezzamento di una certa area** che coinvolge, contestualmente, **tutto il complesso dei beni** (dunque, non solo il fabbricato).

Pertanto occorre notare come, considerate le quotazioni attuali dei fabbricati, anche tutte le aree edificabili hanno subito un sensibile deprezzamento sul mercato.

## ASPETTI FISCALI

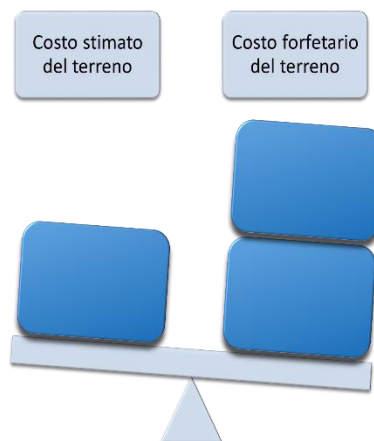
La disciplina fiscale dell'area è stata introdotta dall'art. 36 del D.L. 223/2006 (manovra Visco-Bersani).

Ai fini fiscali, lo scorporo dell'area viene effettuato

- a) in generale: **su base forfetaria**, applicando al costo di acquisto del fabbricato, inclusivo del terreno (o sul costo del concedente nel caso del leasing):
  - il coefficiente del 20%, in generale
  - il coefficiente del 30%, nel caso dei fabbricati industriali.
- b) in caso di acquisto autonomo (e successiva edificazione, in economia o in appalto a terzi): va assunto il costo specifico di acquisizione del terreno (analogamente a quanto già visto visto ai fini civilistici).

Più in particolare, nel primo caso occorre **attribuire al valore dell'area il maggior valore tra:**

- ➔ il costo attribuito nell'ambito delle valutazioni di bilancio (valore di prima iscrizione)
- ➔ e quello emergente dalla forfetizzazione fiscale.



La **C.M. n. 1/2007** ha fornito una **definizione di fabbricati industriali**, ai fini di che trattasi:



*“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”.*

**Caso 1: Immobili utilizzati contestualmente per attività di produzione e per altre attività.**

Nel caso in cui l'immobile sia destinato contestualmente all'attività di trasformazione e ad altre attività (ad es.: commerciale o stoccaggio) occorre applicare il principio della prevalenza degli spazi utilizzati, considerando i metri quadri (C.M. n. 1/2007).

**Caso 2: fabbricati non "cielo terra".**

L'applicazione dello scorporo non presenta particolari problematiche nel caso dei fabbricati cielo-terra, ovvero per i capannoni industriali [*"Si definiscono immobili "cielo – terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale"* (CM 1/2007, par. 7.2)].

Pertanto, pur restando ferme le incertezze più sopra evidenziate in termini di bilancio, la C.M. 1/2007 ha precisato che lo scorporo deve essere effettuato anche per i fabbricati non cielo terra (con riguardo, ad esempio, alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato).

**Caso 3: acquisto separato dell'area.**

Nel caso di specie il valore dell'area è quello risultante dall'atto di acquisto effettuato autonomamente (CM1/2007, par. 7.1).

**LA CASSAZIONE, SS.UU., N. 10225/2017 - ASPETTI FISCALI**

La sentenza delle SSUU, precedentemente citata, relativamente al terreno sul quale insiste un impianto di distribuzione di carburanti, ha stabilito quanto segue:

- ➔ va superato l'orientamento in precedenza espresso dalla corte (v. anche Cass. n. 9497 del 2008 e n. 16690 del 2013), che aveva escluso l'ammortizzabilità del costo dei terreni costituenti sedime di un **impianto di distribuzione di carburanti** basandosi sul fatto che il DM 31/12/1988 è privo dei coefficienti di ammortamento riferiti ai terreni (nell'elenco contenuto nel Gruppo IX, «specie 2», della tabella allegata al DM)
  - infatti un DM è di rango secondario rispetto all'art. 2426 c.c. e al Tuir;
- ➔ l'ammortamento consiste nella ripartizione per competenza del costo di acquisizione di beni con riferimento alla loro vita utile
- ➔ l'ammortamento, secondo l'art. 102 del tuir, deriva dal deperimento determinato per «categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo dei vari settori produttivi»;
- ➔ il valore da ammortizzare ("valore ammortizzabile") va individuato nella differenza tra il valore dell'immobilizzazione ed il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di "vita utile" e corrisponde al valore il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole prognosi, adeguata copertura con i ricavi correlati all'utilizzo del bene;
- ➔ il punto cruciale attiene, dunque, al valore residuo finale del bene strumentale: se tale valore rimane pressoché immutato, il bene avrà ancora una sua significativa oggettiva utilità e non sarà incorso in un "deperimento" integrante il presupposto richiesto dall'ammortamento, cioè l'utilizzazione (intesa come utilizzabilità) limitata nel tempo;
- ➔ con specifico riferimento al terreno relativo al caso di specie, le aree sulle quali insistono gli impianti di distribuzione di carburante, alla stessa stregua delle aree adibite a cave, torbiere e discariche, occorre verificare che al termine dell'utilizzo questo sia o meno utilizzabile al termine della vita utile, in quanto
  - l'ammortizzabilità del costo del terreno presuppone, quale condizione necessaria, che detto bene strumentale abbia una "vita utile" temporalmente più limitata rispetto alla sua materiale esistenza.

## SCORPORO DEL TERRENO E DERIVAZIONE RAFFORZATA

Si ricorda che l'art. 83 del tuir disciplina tre diversi regimi di derivazione, per effetto dei quali il reddito fiscale deriva, appunto, dal risultato economico indicato in bilancio, rettificato dalle variazioni in aumento e in diminuzione dettate dalle norme fiscali, ovvero:

- ➔ derivazione rafforzata per i soggetti IAS adopter;
- ➔ **derivazione rafforzata** per i soggetti **OIC adopter**;
- ➔ **derivazione semplice** per: **micro imprese, società di persone e imprese individuali**.

Principio di derivazione rafforzata: si fonda sul riconoscimento (anche fiscale) della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, che comporta la disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 109, co. 1 e 2 Tuir (allo scopo di "superare le incertezze applicative generate dal riferimento ai criteri di certezza e di oggettiva determinabilità individuati in maniera difforme rispetto a quanto previsto nei bilanci IAS/IFRS" - Relaz. Illustrativa al Reg. IAS, DM 48/2009). In applicazione di ciò, valgono anche ai fini fiscali i criteri di:

- ✓ qualificazione,
- ✓ imputazione temporale
- ✓ classificazione

previsti dai principi contabili utilizzati per la valutazione delle poste di bilancio (OIC o IAS).

Lo **scorporo forfetario** del terreno **opera anche nel caso dell'applicazione della derivazione rafforzata**; ciò è stato chiarito:

- per i soggetti IAS adopter: dalla CM 7/2011
- per i soggetti OIC adopter: dai funzionari dell'Agenzia in occasione di **Telefisco 2019**.

Nota: secondo questi ultimi ciò è l'effetto del combinato disposto dell'art. 2 c. 2 DM 48/2009 e dell'art. 2 c. 1, lett. a), DM 3/8/2017, in base al quale anche i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata applicano le disposizioni del Tuir "che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta"; limiti quantitativi che, per quanto non collocati nel tuir, risultano previsti per legge (dal citato art. 36 c. 7 D.lgs. 223/2006).

### Esempio

La Alfa Srl acquista nel 2018 un capannone industriale: costo complessivo € 1.000.000 + Iva. Ai fini del bilancio viene redatta una perizia di stima dalla quale emerge un valore del terreno di € 200.000. Ai fini dichiarativi, il quadro RS dovrà essere movimentato come segue.

Ammortamento dei terreni	RS77 Fabbricati strumentali industriali	Numero		Importo		Numero		Importo	
		1	2	3	4	1	2	3	4
	RS78 Altri fabbricati strumentali								

N.ro degli altri fabbricati industriali da cui è stato scorporato il valore del terreno

Valore complessivo dei terreni

Ammortamento (coeff. civilistico/fiscale del 3%): per il 1° periodo (coeff. al 50% in entrambi gli ambiti):

<b>Ammortamento di bilancio</b>	12.000,00
<b>Ammortamento fiscale</b>	10.500,00
<b>Variazione in aumento a quadro RF</b>	2.500,00

**N.B.:** la variazione rilevata è temporanea (in quanto verrà "recuperata" come minore minusvalenza in sede di cessione del fabbricato); ne deriva la necessità di iscrivere in bilancio le **imposte anticipate**.