

# L'ammortamento dei fabbricati e le attività per imposte anticipate

di Tiziano Sesana (\*)

**L**a quota di ammortamento dei fabbricati indeducibile ai fini fiscali costituisce differenza temporanea deducibile che dà luogo all'appostazione delle attività per imposte anticipate nel bilancio di esercizio solo se al termine della loro vita utile l'esistenza di redditi imponibili atti a recuperare l'intero ammontare di queste è comprovata da elementi oggettivi.

## L'ammortamento fiscale degli immobili

Il comma 7 dell'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248), così come modificato dall'art. 2, comma 18, del D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006 convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286 (c.d. «collegato» alla manovra finanziaria 2007), stabilisce che, «ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili» ai fini fiscali, «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, nell'eventualità che non siano state acquistate autonomamente in precedenza (1), è stabilito che debba essere «quantificato in misura pari al maggiore tra»:

- 1) il valore separatamente «esposto in bilancio nell'anno di acquisto»; ed
- 2) il valore «corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso» dei fabbricati strumentali, comprensivo quindi del valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

La disposizione di cui sopra (2):

1) dal punto di vista oggettivo si applica agli immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato, ai sensi dell'art. 25 del TUIR, ossia agli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, nonché a quelli situati fuori del territorio dello Stato aventi carattere similare;

2) dal punto di vista soggettivo opera nei confronti di tutti i soggetti per i quali gli immobili di cui al

punto precedente costituiscono un bene relativo all'impresa ed è conseguentemente applicabile nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa (a prescindere dai principi e standard contabili, rispettivamente, nazionali ed internazionali, applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio). In particolare, come precisato dall'Agenzia delle Entrate (3), le disposizioni in questione si applicano anche alle singole unità immobiliari che costituiscono parte a destinazione funzionale autonoma all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti «cielo-terra»,

## Note:

(\*) *Culture di Metodologie e determinazioni quantitative d'azienda, Università Cattolica - Dottore Commercialista in Milano.*

(1) In proposito l'Agenzia delle Entrate precisa (v. Circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007) che «la necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio ed il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, viene meno ... nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato: in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato». Purtroppo, non è chiaro se la necessità di effettuare il predetto «confronto» venga meno anche qualora il fabbricato non sia stato costruito successivamente all'acquisto (autonomo) del terreno e, quindi, si sia in presenza di acquisto (contestuale o stanzialmente tale), con separata indicazione del relativo prezzo-costi, del terreno e del fabbricato. Dal dettato normativo sembrerebbe che anche in questo caso venga meno la necessità di effettuare il predetto «confronto» e, quindi, che il prezzo-costi del terreno ed il prezzo-costi del fabbricato iscritti in bilancio siano fiscalmente riconosciuti.

(2) V. Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate.

(3) V. Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate.

per i quali gli standard contabili internazionali (così come i principi contabili nazionali) non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Sono definiti, invece, immobili «cielo-terra» quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

Ai fini dell'individuazione di cosa si debba intendere per «fabbricati industriali» il comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 stabilisce che si definiscono tali (cioè industriali) «quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni» e ciò, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, 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 un'attività commerciale, quali ad esempio i negozi, i locali destinati al deposito od allo stoccaggio di merci (4).

In relazione a quanto detto l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la determinazione del valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, che rappresenta la quota non ammortizzabile (ai fini fiscali) del costo complessivo del fabbricato, deve essere effettuata una sola volta assumendo a riferimento i dati (valori) esposti nel bilancio relativo all'anno di acquisto ovvero nell'ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006.

Ancora, è stato precisato che l'indeducibilità, attraverso il processo dell'ammortamento, del valore dell'area si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese (costi) di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione considerati deducibili ai sensi dell'art. 102, comma 6, del TUIR.

### **Il valore fiscale attribuito al fabbricato e l'imputazione del fondo di ammortamento già accumulato**

Il comma 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 e successive modifiche, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, prevede che il costo complessivo (fabbricato più aree occupate dallo stesso e relative pertinenze) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi (5) capitalizzati, nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Ancora, è stato precisato che il comma 8 statuisce (6) che per i fabbricati acquistati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006, gli ammortamenti precedentemente dedotti debbano essere imputati prioritariamente al valore del fabbricato, ottenuto applicando le modalità di calcolo in precedenza descritte. Pertanto, il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ancora da ammortizzare sarà pari al costo fiscalmente riconosciuto dello stesso decrementato degli ammortamenti dedotti fiscalmente fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006. Il valore residuo (cioè il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ancora da ammortizzare) sarà fiscalmente deducibile fino ad esaurimento (cioè fino a completare l'ammortamento) a partire dal periodo d'imposta in corso dalla predetta data.

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, precisato (7) che qualora il fondo ammortamento accumulato negli esercizi di imposta precedenti risulti pari o superiore al valore fiscalmente riconosciuto del fabbricato

**I fabbricati industriali sono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi.**

#### **Note:**

(4) L'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso di immobili all'interno dei quali si svolge sia un'attività di produzione o trasformazione di beni che attività diverse da questa (ad esempio attività commerciale o di stoccaggio) l'intero immobile potrà considerarsi industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadrati, utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività.

(5) Non si possono considerare tali tutti quei costi sostenuti per rendere il fabbricato pienamente funzionale ovvero quelli sostenuti fino all'entrata in funzione del bene nel ciclo produttivo (si rammenta che ciò vale solo ai fini fiscali in quanto ai fini civilistici sono incrementativi quelli sostenuti sino al momento in cui il bene è pronto per l'uso, a prescindere quindi dal suo effettivo utilizzo, dalla sua entrata in funzione).

(6) In deroga all'art. 3, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Con ciò producendo un effetto retroattivo della norma. In proposito non si può (viste le significative conseguenze) non evidenziare che nel momento in cui il presente scritto viene steso è stato emanato (nella seduta n. 44 del 30 marzo 2007 del Consiglio dei Ministri) un disegno di legge, con effetto a decorrenza dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, di modifica del terzo periodo del comma 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, e succ. modd., destinato ad abrogare la predetta retroattività.

(7) V. Circolare del 21 novembre 2006, n. 34/E.

il residuo costo fiscalmente ammortizzabile dello stesso sarà pari a zero.

### L'ammortamento economico-tecnico e l'ammortamento fiscale

Alla luce di quanto detto è evidente che qualora civilisticamente si dovesse ammortizzare il costo del fabbricato che legittimamente includesse totalmente o parzialmente, il valore fiscalmente attribuito al terreno (si pensi alle singole unità immobiliari funzionalmente autonome, e distintamente accatastate, all'interno di un fabbricato ovvero al caso in cui il valore attribuito civilisticamente al terreno sia inferiore al valore fiscalmente attribuito allo stesso e, quindi, ancora compreso nel valore del fabbricato) l'ammortamento economico-tecnico imputato all'esercizio sarà in parte non deducibile e, precisamente, proporzionalmente al valore del terreno, così come individuabile ai sensi del comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, ancora incorporato nel valore del fabbricato. Ciò chiaramente conduce ad un incremento del reddito imponibile e, quindi, ad un maggior onere d'imposta da imputare all'esercizio. Purtroppo, questo maggior onere potrà essere recuperato successivamente in sede di vendita/demolizione del fabbricato al termine della sua vita utile riducendo il valore della plusvalenza (od incrementando il valore della minusvalenza) fiscalmente riconosciuta. La predetta quota di ammortamento imputata all'esercizio e non deducibile ai fini fiscali è, quindi, espressione di una differenza temporanea deducibile. Infatti, questa concorre alla determinazione del reddito imponibile in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorre a formare il risultato civilistico.

Poiché le differenze temporanee deducibili danno luogo ad ammontari imponibili nell'esercizio in cui si rilevano generando (in ossequio al principio della competenza) attività per imposte anticipate, di seguito si illustreranno (in ossequio al principio della prudenza (8)) le condizioni poste a fondamento della loro appostazione all'attivo dello stato patrimoniale.

### Le condizioni sottese all'appostazione in bilancio delle imposte anticipate

Le attività per imposte anticipate, come precisato nel Principio contabile n. 25 «Il trattamento contabile delle imposte sul reddito» dell'OIC del maggio 2005» derivano dalle differenze temporanee tra il valore attribuito ad un'attività (come nel caso di specie) o ad una passività secondo criteri civilistici ed il valore attribuito a quell'attività o a quella pas-

sività ai fini fiscali e, quindi, da differenze tra il risultato prima delle imposte (di cui al Conto Economico del bilancio di esercizio) e l'imponibile fiscale che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi.

Le attività derivanti da imposte anticipate, secondo quanto chiaramente stabilito nel richiamato Principio contabile n. 25, «non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza negli esercizi in cui si riverteranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare». Di contro, «in presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria».

Ancora, è stabilito che l'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio deve essere rivisto ogni anno in quanto occorre verificare se continua a sussistere la predetta «ragionevole certezza» e qualora non fossero state appostate per mancanza di questa le attività per imposte anticipate devono esserlo nell'esercizio in cui si palesa, cioè nell'esercizio in cui emergono i requisiti per la loro appostazione.

Con riferimento alla «ragionevole certezza» invocata nel Principio contabile n. 25 affinché si possano appostare le attività per imposte anticipate, nello stesso si precisa (in nota n. 24) che questa «è comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali pluriennali attendibili».

Gli elementi oggettivi di supporto richiesti dal Principio contabile affinché si possano appostare in bilancio le imposte anticipate appaiono alquanto difficili dall'essere individuati nel contesto della gestione di un'impresa in quanto, come noto, ogni impresa opera in condizioni di incertezza predisponendo piani flessibili e scorrevoli influenzati da condizioni esogene ed endogene che sono prevedibili nel contesto di un orientamento strategico di fondo sogget-

**Le attività per imposte anticipate, derivano dalle differenze tra il risultato prima delle imposte e l'imponibile fiscale che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi.**

#### Note:

(8) Per un'analisi, anche semantica, del principio della prudenza si rinvia a F. Pontani, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, 2005, pag. 317 e segg., e bibliografia ivi citata.

to a costante verifica ed a cui conseguono azioni di *feedback* e di *feedforward* con mutamenti rilevanti sia delle scelte di gestione, sia delle conseguenze di dette scelte, a volte con effetti imprevedibili ed addirittura contrari ai risultati prevedibili (9). Ciò, a maggior ragione, in presenza di un evento economico futuro (nel caso di specie la cessione del bene con conseguente annullamento delle differenze temporanee deducibili) che consegue ad atti e fatti di gestione che possono essere anche la conseguenza di comportamenti di altri «gestori» (i piani mutano anche in relazione al mutare dei «gestori», che possono avere differenti visioni strategiche del divenire dell'azienda che amministrano) nel contesto di mutate visioni strategiche d'impresa.

Da quanto detto è chiaramente evidente l'esistenza di una sostanziale difficoltà (e talvolta impossibilità) di supportare con elementi oggettivi la recuperabilità delle imposte anticipate negli esercizi a venire e, quindi, il soddisfacimento del requisito della «ragionevole certezza» richiesto per la loro appostazione in bilancio. Con riferimento, in particolare, al caso di specie la «ragionevole certezza» dovrebbe constare nel comprovare con elementi oggettivi che al termine della vita utile di un fabbricato si potrà contare sull'esistenza di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze temporanee deducibili che si andranno ad annullare; e ciò in presenza di una vita utile del predetto fabbricato che viene usualmente stimata, informandosi anche (e talvolta esclusivamente) alle valutazioni del legislatore fiscale di cui al D.M. 31 dicembre 1988, in almeno 30 anni (10).

### Conclusioni

In ossequio al Principio contabile n. 25, che si informa al principio della prudenza di cui all'art. 2423 *bis* del c.c., le attività per imposte anticipate riconducibili alla quota di ammortamento del costo del fabbricato non deducibile *ex art.* 36, commi 7 e 8, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e succ. mod., non possono essere appostate in bilancio in quanto non vi è la «ragionevole certezza» (comprovata da elementi oggettivi) dell'esistenza di futuri redditi imponibili atti a recuperare l'intero importo di queste. È intuitivo che qualora la vita utile residua del fabbricato sia stimata in un periodo di tempo tale per cui la stessa possa essere comprovata da elementi oggettivi (in concreto quando ne è prevista la vendita/demolizione entro un periodo non superiore a cinque anni; oltre tale periodo i piani previsionali pluriennali, che costituiscono l'elemento oggettivo di comprova, difficilmente possono ritenersi atten-

dibili ovvero atti allo scopo (11)) le attività per imposte anticipate si possono, meglio si devono, appostare in bilancio.

Se ciò non fosse e, quindi, qualora si appostassero comunque (e cioè anche qualora si stimasse una vita utile del fabbricato pari ad un periodo di tempo inequivocabilmente lungo quale, ad esempio, è quello previsto dal legislatore fiscale di cui al D.M. 31 dicembre 1988) le attività per imposte anticipate non solo si violerebbe il principio della prudenza redigendo così un bilancio di esercizio non veritiero e corretto, ma si incrementerebbe indebitamente (12) il risultato economico dell'esercizio con possibile successiva distribuzione di utili non realizzati.

### Note:

(9) V. F. Pontani, «Le imposte differite attive nel bilancio di esercizio: la questione della "ragionevole certezza"», in *L'industria delle Carni*, luglio 2003, Assica - Confindustria (in [www.francopontani.it](http://www.francopontani.it)); allo stesso autore si rinvia anche con riferimento al tema della «ragionevole certezza» ed al suo significato da un punto di vista semantico.

(10) Si pensi addirittura al caso di un fabbricato ove è situata la sede «storica» dell'impresa ovvero a quegli uffici situati in palazzi sottoposti a vincoli architettonici. Questi, ragionevolmente, non verranno mai ceduti o demoliti o le demolizioni potranno essere solo parziali. Le differenze temporanee deducibili, sostanzialmente, non verranno mai recuperate.

(11) Il piano qui oggetto di interesse è quello economico, quello cioè nel cui contenuto trova «base la ricerca della correlazione esistente fra i due parametri dell'equilibrio economico di azienda: i costi e i ricavi» (ciò che, infatti, è richiesto ai fini dell'appostazione delle attività per imposte anticipate è la ragionevole certezza dell'esistenza di futuri redditi imponibili atti a recuperare l'intero importo di queste e, quindi, anche un equilibrio economico). Ora, «in periodi di medio-lungo andare con i piani economici vengono osservate le possibilità di ricavo in un tempo non vicino al momento dell'indagine e, corrispondentemente, i costi di acquisto relativi ai fattori produttivi necessari per addivenire a quella determinata entità di ricavi», ma «l'osservazione è segnatamente orientativa: trascura, per esempio, la considerazione dei costi di utilizzazione dei fattori produttivi, lasciando tale compito ai piani di breve andare». Infatti, «nel medio-lungo andare i piani economici sono soprattutto piani di investimento, nel breve andare sono segnatamente piani di reddito», e sono questi ultimi (e non i primi) quelli che sono atti a confortare e soddisfare la condizione per l'appostazione delle attività per imposte anticipate nel bilancio di esercizio. (v. C. Caramiello, «Il ruolo dei piani nel contenuto moderno delle funzioni di ragioneria», in *Scritti in onore di Ugo Caparra*, Casa Editrice Dr. Francesco Vallardi, Vol. II, 1975, pagg. 141 e 142).

(12) Non costituisce certo giustificazione plausibile il fatto che così si ridurrebbe l'effetto generato da una norma fiscale irragionevole e priva di fondamento scientifico (almeno con riferimento alla sua applicazione alle singole unità immobiliari che costituiscono parte a destinazione funzionale autonoma all'interno di un fabbricato e per gli immobili che non possono essere definiti «cielo-terra»).