

## RISOLUZIONE N. 383/E



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

---

Roma, 19 dicembre 2007

Oggetto: Istanza d'interpello – Problematiche riguardanti la disciplina fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati e la deducibilità del valore di attività imputate a conto economico –

Con l'istanza di interpello in esame è stato esposto il seguente

### *Quesito*

ALFA S.p.A. (di seguito, in breve, la "Società") ha acquistato, in data ... .....2007, un complesso immobiliare costituito da una superficie coperta di complessivi 42.770 metri quadri sulla quale esercita un'attività di assistenza e consulenza informatica e un'attività industriale di realizzazione di sistemi informativi. Le predette attività (industriale e di servizi) sono esercitate sia in aree distinte sia promiscuamente all'interno della medesima area.

Oltre alla suddetta superficie coperta, il complesso immobiliare comprende una superficie di 62.000 metri quadri (non occupati da costruzioni) costituita da aree verdi pertinenziali e parcheggi scoperti.

Una parte delle aree di pertinenza è ancora distinta al Catasto Terreni e classificata come seminativo (6 particelle) e vigneto (1 particella). Tali aree non

sono utilizzate per un'attività agricola, essendo destinate principalmente alla strada di accesso al complesso, a parcheggi esterni, a fermata delle linee di trasporto urbano e ad area di confine.

Al riguardo, la Società chiede di conoscere quale sia il coefficiente forfetario da applicare al costo di acquisto del complesso immobiliare, al fine di determinare il valore delle aree in deducibile ai sensi dell'articolo 36 comma 7 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006.

Il contribuente fa presente, inoltre, che il complesso immobiliare in questione, nel periodo precedente all'acquisto, è stato condotto in locazione dalla Società. Durante il periodo di locazione l'istante ha effettuato degli interventi di ammodernamento e di ristrutturazione il cui costo, coerentemente con quanto previsto dai principi contabili, è stato capitalizzato e imputato in bilancio nella voce "altre immobilizzazioni immateriali".

In sede di predisposizione del bilancio al 31 dicembre 2006 - tenuto conto che il Consiglio di Amministrazione del 13 dicembre 2006 aveva deliberato di procedere all'acquisizione del complesso immobiliare - il contribuente ha svalutato parte delle predette spese di ammodernamento e ristrutturazione imputandole al conto economico. In particolare, l'importo di ..... euro è stato imputato nel conto economico del periodo d'imposta 2006 mentre una residua quota di ..... euro, riconosciuta dal venditore in diminuzione del prezzo di vendita, è stata portata ad incremento del complesso immobiliare acquistato.

Ciò posto, il contribuente chiede di conoscere quando e come dedurre fiscalmente il predetto costo non ammortizzato e imputato a conto economico.

#### *Soluzione interpretativa prospettata*

Con riferimento al primo quesito, l'istante ritiene applicabile il coefficiente forfetario del 20 per cento, poiché il complesso immobiliare è utilizzato prevalentemente per lo svolgimento di attività diverse da quella

industriale. In particolare, nelle aree in cui è esercitata indistintamente sia l'attività industriale che un'attività diversa, la predetta prevalenza è individuata in proporzione al personale impiegato per lo svolgimento delle diverse attività.

Il contribuente fa presente, inoltre, che il coefficiente del 20 per cento deve essere applicato anche con riferimento alle aree di pertinenza del complesso industriale che risultano ancora iscritte distintamente al Catasto Terreni, poiché tali aree sono destinate durevolmente a servizio del complesso immobiliare.

In merito al secondo quesito, la Società ritiene che la deduzione del costo non ancora ammortizzato, relativo agli interventi di ammodernamento e ristrutturazione, debba avvenire:

- nel periodo d'imposta 2007, anno in cui si è proceduto all'acquisto del complesso immobiliare;
- integralmente, ovvero senza l'applicazione del limite del 5 per cento previsto dal comma 6 dell'articolo 102 del TUIR poiché tale norma "riguarda le spese relative a beni che sono già di proprietà dell'impresa al momento del loro sostenimento e non può essere estesa alle spese su beni di terzi, anche nel caso in cui tali beni vengano in un secondo momento acquistati".

#### *Parere dell'Agenzia*

Con riferimento al primo quesito, si fa presente quanto segue.

L'articolo 36 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce 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 delle aree, se 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.

Lo stesso comma 7 definisce fabbricati industriali “*quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni*”. Non rientrano, quindi, tra i fabbricati industriali gli immobili destinati ad un’attività di servizi ovvero, come precisato nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, quelli destinati ad un’attività commerciale quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci.

Nel caso in esame vi sono delle aree utilizzate indistintamente sia per un’attività industriale che per un’attività diversa. Al riguardo, è stato precisato che l’intero immobile potrà considerarsi industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadri, utilizzati per l’attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività (cfr. circolare n. 1/E del 2007).

Per individuare la predetta prevalenza degli spazi - nelle aree in cui è esercitata indistintamente sia l’attività industriale che un’attività diversa - occorre utilizzare criteri che evidenzino in modo oggettivo i metri quadri utilizzati per lo svolgimento delle diverse attività.

In tal senso, si condivide il criterio proposto dal contribuente che ha calcolato l’area destinata alle diverse attività in proporzione al personale impiegato per lo svolgimento delle stesse. Si ricorda che, coerentemente con quanto previsto nella circolare n. 1/E del 2007, la predetta determinazione del valore dell’area va effettuata una sola volta prendendo a riferimento i dati relativi alla data di chiusura dell’esercizio in cui l’acquisto è stato effettuato (nel caso in esame l’esercizio 2007).

Oltre alle aree utilizzate indistintamente per l’esercizio dell’attività industriale e dell’attività di servizi ve ne sono delle altre utilizzate esclusivamente per l’esercizio di una determinata attività e per le quali è possibile risalire direttamente alla metratura degli spazi.

Ciò evidenziato, le aree destinate alla produzione di servizi (pari a 22.681 metri quadri), a servizi comuni o alle funzioni di staff (pari a 15.075 metri

quadri) risultano prevalenti rispetto a quelle (pari a 5.014 metri quadri) nelle quali è esercitata un'attività di produzione e trasformazione di beni.

Il valore forfetario dell'area fiscalmente indeducibile, quindi, dovrà essere determinato applicando al costo complessivo dell'immobile il coefficiente forfetario del 20 per cento.

Così come previsto nel citato comma 7 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006, nel predetto costo complessivo dovrà essere ricompreso anche il valore delle aree di pertinenza e, quindi, anche il valore di quelle aree che - seppur distinte al Catasto Terreni - sono destinate durevolmente a servizio del complesso immobile.

Con riferimento al secondo quesito posto, si evidenzia che le spese di ammodernamento e di ristrutturazione capitalizzate nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" sono assoggettate alla disciplina fiscale delle spese pluriennali di cui al comma 3 dell'articolo 108 del TUIR.

Tale ultima disposizione stabilisce la deducibilità delle spese relative a più esercizi "*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*". Al riguardo, è stato precisato che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscono presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabili al reddito dell'esercizio (cfr. circolare del 27 maggio 1994, n. 73/E).

In altre parole, l'imputazione dell'intero importo delle spese di ammodernamento e ristrutturazione nel bilancio relativo all'esercizio 2006 costituisce presupposto per la deducibilità fiscale, nel rispetto dei requisiti di certezza e obiettiva determinabilità stabiliti nel comma 1 dell'articolo 109 del TUIR.

Nel caso in esame, quindi, l'importo svalutato di .... euro è deducibile nel periodo d'imposta 2007, ossia nell'anno in cui l'immobile è stato acquisito dalla Società e le predette spese - perdendo la loro autonomia e utilità nei confronti dell'immobile - divengono certe nella loro esistenza.

