

RISOLUZIONE N. 237/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 25 agosto 2009

OGGETTO: *Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati - Articolo 36, commi 7, 7-bis e 8 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 36, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. propone l'istanza con riferimento alla fattispecie determinatasi in capo alla società BETA S.r.l. (di seguito, in breve, la "Società"), incorporata in data ... settembre 2008.

Nel 2006 la Società ha effettuato lo scorporo ai fini fiscali del valore dell'area su alcuni edifici industriali di proprietà, mentre nel 2007 ha iniziato dei lavori di ristrutturazione, demolizione e costruzione di un nuovo edificio industriale.

Nel giugno del 2008, la Società ha sottoscritto un contratto di *lease back* con una società di *leasing* prevedendo la vendita dell'area "comprensiva degli edifici preesistenti in pessimo stato di manutenzione, per riacquistarli ristrutturati ed ampliati". L'istante fa presente, al riguardo, che "la vendita è avvenuta dopo che sono stati demoliti i fabbricati inagibili e sono rimasti solo due vecchi fabbricati"

mentre “per il fabbricato in fase di costruzione, non ultimato né utilizzato, sono state rimborsate da parte della società di leasing le spese sostenute”.

Ciò premesso, l’istante chiede di sapere se “la plusvalenza emergente, relativa prevalentemente all’area edificabile, debba essere considerata interamente intassabile, visto che diviene contemporaneamente costo indeducibile in sede di riacquisto mediante il leasing”.

Il contribuente chiede, inoltre, di sapere se “vi sarebbe diversità di trattamento se la società acquirente-utilizzatrice, fosse anziché la soc. BETA srl medesima, la società incorporante di quest’ultima con la quale era in corso, al momento della vendita, una operazione di fusione mediante incorporazione, conclusasi a settembre del 2008”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L’istante ritiene che “la plusvalenza emergente in sede di vendita del complesso immobiliare (area edificabile e fabbricato preesistente), relativa prevalentemente all’area edificabile, dovrebbe essere interamente intassabile” e che “non vi sarebbe diversità di trattamento se la società acquirente-utilizzatrice, fosse anziché l’immobiliare medesima, la società incorporante di quest’ultima, essendo la immobiliare partecipata al 100% dalla utilizzatrice ed essendo prevista la retrodatazione contabile e fiscale degli effetti della fusione alla data del 01.01.2008”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L’articolo 36, comma 7, 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 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% del costo complessivo stesso".

Il successivo comma 7-bis prevede che *"le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria"*.

Le norme in esame prevedono, quindi, la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato, indipendentemente dalla circostanza che l'immobile sia acquisito in proprietà o mediante un contratto di locazione finanziaria.

La circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 ha precisato, con riferimento all'ipotesi di cessione dell'immobile, che la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area comprensiva di fabbricato. Le norme in esame, infatti, 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 di cessione.

Le medesime considerazioni evidenziate nella citata circolare n. 11/E si ritengono applicabili anche al caso in esame, in cui la Società, cedendo il bene nell'ambito di un contratto di *lease back*, realizza un plusvalenza fiscalmente rilevante che concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile secondo i criteri stabiliti dall'articolo 86, comma 4, del TUIR, ossia nell'esercizio in cui è realizzata ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Si ricorda, peraltro, che i successivi canoni di *leasing* versati dall'utilizzatore nell'ambito del contratto di *lease back* sono indeducibili per la quota capitale ascrivibile al terreno, pari al 20 per cento - ovvero 30 per cento per i fabbricati industriali - della quota capitale finanziata.

Resta ferma la possibilità di applicare alla quota capitale, in luogo delle suddette percentuali forfetarie del 20 per cento o 30 per cento, la percentuale effettivamente riferibile al valore del fabbricato, nell'ipotesi in cui risulti applicabile la regola dell'acquisto autonomo di cui al citato comma 7 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006 (cfr. risoluzione n. 211/E dell'8 agosto 2007).

Nel caso in esame, la Società, avendo ceduto un'area comprensiva di “due vecchi fabbricati” e di un fabbricato in fase di costruzione, può applicare la regola dell'acquisto autonomo solo nell'ipotesi in cui tali fabbricati non siano idonei a configurare un “edificio significativo”, ossia un edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (cfr. risoluzione n. 434/E del 12 novembre 2008).

Quanto sopra evidenziato è applicabile anche nella diversa ipotesi, sollevata dall'istante, in cui il soggetto utilizzatore è da individuare nella società incorporante anziché nella società incorporata. Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'art. 2504 - *bis* del codice civile, “*la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione*”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.