

**A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE**

**Verona, 10 settembre 2020**

**Prot. n. 152/20 – LB/mm  
Circ. n. 152/FT/12 - 20**

Oggetto: **1) RESE NOTE LE AGEVOLAZIONI AGLI AUTOTRASPORTATORI PER IL 2020**  
**2) RESTITUZIONE FONDO PERDUTO SENZA SANZIONI**  
**3) RAFFORZAMENTO PATRIMONIALE DELLE IMPRESE: PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO**  
**4) AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE: NUOVE MISURE DEI BENEFIT SOLO PER LE IMMATRICOLAZIONI AVVENUTE DAL 1° LUGLIO 2020**  
**5) LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORO DEI TERRENI**

## **RESE NOTE LE AGEVOLAZIONI AGLI AUTOTRASPORTATORI PER IL 2020**

*Sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'economia e delle finanze sono state rese note le misure delle deduzioni forfetarie a favore degli autotrasportatori per il periodo d'imposta 2019.*

Con una news pubblicata il 18 agosto 2020 sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'economia e delle finanze sono state rese note le misure delle deduzioni forfetarie a favore degli autotrasportatori per il periodo d'imposta 2019.

Nel successivo comunicato stampa del 26 agosto l'Agenzia delle entrate ha poi precisato che con specifico riferimento alle modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi, la deduzione forfetaria per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore (ai sensi dell'articolo 66, comma 5, primo periodo, Tuir) va riportata nei quadri RF e RG dei modelli Redditi 2020 PF e SP, utilizzando,

- nel rigo RF55 i codici 43 e 44 e
- nel rigo RG22 i codici 16 e 17, così come indicato nelle istruzioni del modello Redditi.

I codici si riferiscono, rispettivamente, alla deduzione per i trasporti all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa e alla deduzione per i trasporti oltre tale ambito.

### **La disciplina**

In merito ai trasporti di merci effettuati personalmente dall'imprenditore per conto di terzi, oltre il Comune in cui ha sede l'impresa di autotrasporto, è prevista una deduzione forfetaria delle spese non documentate, ai sensi dell'articolo 66, comma 5, primo periodo, Tuir nella misura di 48 euro per i trasporti oltre il Comune in cui ha sede l'impresa.

I trasporti effettuati all'interno del Comune invece scontano una deduzione forfetaria delle spese non documentate per un importo pari al 35% di quello precedente.

Le deduzioni spettano una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero

di viaggi, quindi se l'imprenditore utilizza per un giorno la deduzione per i viaggi fuori dal Comune non potrà beneficiare per il medesimo giorno anche di quella per i viaggi all'interno del Comune (anche quando in realtà avesse percorso entrambi i tragitti).

Anche in questo caso va data indicazione della deduzione usufruita nei quadri G o F del modello Redditi (a seconda che l'impresa sia in contabilità semplificata o ordinaria). A tal fine l'autotrasportatore deve predisporre (e sottoscrivere) un prospetto riepilogativo che riporti l'indicazione dei viaggi effettuati e dei documenti di trasporto utilizzati.

### **Deduzione per motoveicoli e autoveicoli di massa non superiore a 3,5 t**

Il citato comma 5 dell'articolo 66, Tuir prevede anche una ulteriore deduzione, pari a 154,94 euro, in favore delle imprese di autotrasporto in contabilità semplificata con riferimento ad ogni motoveicolo e autoveicolo posseduto a qualsiasi titolo (anche leasing) e utilizzato nell'attività d'impresa avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 tonnellate.

Tale deduzione, che in caso di cessione del veicolo cui si riferisce va ragguagliata ad anno, è cumulabile con la precedente deduzione forfetaria per spese non documentate e va riportata nel quadro G del modello Redditi.

### **Recupero del contributo al SSN**

Anche per questo anno, come per lo scorso, non è stato confermato il recupero del contributo del SSN (di cui all'articolo 1, comma 103, L. 266/2005) pagato sui premi assicurativi per responsabilità civile dei veicoli per trasporto merci di massa complessiva a pieno carico non inferiore a 11,5 tonnellate.

## **RESTITUZIONE FONDO PERDUTO SENZA SANZIONI**

*L'Agenzia delle entrate ha chiarito le modalità di restituzione del contributo a fondo perduto stabilito dai provvedimenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria Covid-19.*

Nella recente circolare n. 25/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha chiarito le modalità di restituzione del contributo a fondo perduto stabilito dai provvedimenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria Covid-19; in tale documento, viene precisato che le restituzioni che avvengono a seguito dei chiarimenti offerti con la circolare n. 22/E/2020 (in particolare nel caso di associazioni professionali) possono essere effettuate senza applicazione delle sanzioni.

### **Fondo perduto e studi associati**

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica Covid-19, nell'articolo 25, D.L. 34/2020, il c.d. Decreto Rilancio, convertito con L. 77/2020, è stato introdotto un contributo a fondo perduto che non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e non concorre alla formazione del valore della produzione netta Irap.

L'istanza doveva essere presentata entro lo scorso 13 agosto.

Ai fini della spettanza, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 doveva essere inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Ai fini del calcolo si doveva far riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.

Il bonus, che è stato erogato direttamente sul conto corrente del contribuente, risultava pari ad una determinata percentuale della riduzione del fatturato registrata confrontando, appunto, i mesi di aprile 2020 e aprile 2019.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E/2020, commentata in precedente informativa, era tornata ad occuparsi, dopo i primi chiarimenti offerti con la circolare n. 15/E/2020, del contributo a fondo perduto.

In tale documento sono stati esclusi alcuni soggetti dal novero dei beneficiari dell'agevolazione: tra questi proprio le associazioni professionali costituite tra professionisti, iscritti alle proprie casse di previdenza, per l'esercizio della propria attività.

Secondo l'Agenzia delle entrate il motivo dell'esclusione è legato al fatto che tali realtà non acquistano una propria

autonomia giuridica.

### **La restituzione del contributo**

Poiché il chiarimento è stato fornito a procedura di erogazione già iniziata, può certamente essere capitata la situazione per cui una associazione professionale potrebbe aver richiesto e ottenuto il bonus.

Per quanto concerne le modalità di restituzione del contributo, nella recente circolare n. 25/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune precisazioni operative.

Già nella circolare n. 15/E/2020 è stato precisato che non si applicano le sanzioni se è stata presentata una rinuncia prima che il contributo fosse accreditato sul conto corrente bancario o postale.

Parimenti, viene chiarito nella circolare n. 25/E/2020, non saranno dovute le sanzioni anche nel caso in cui il contribuente, che abbia già fruito del contributo, solo a seguito della pubblicazione dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 22/E/2020, conosca di avere assunto un comportamento non coerente con i chiarimenti forniti con il menzionato documento di prassi.

In tal caso, il soggetto che ha percepito il contributo non spettante restituirà tempestivamente il contributo e i relativi interessi utilizzando i codici tributo indicati nella risoluzione n. 37/E/2020 (per la quota capitale il codice tributo è 8077, per la quota interessi è 8078), utilizzando il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi".

## **RAFFORZAMENTO PATRIMONIALE DELLE IMPRESE: PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO**

*Il Ministero dell'economia e delle finanze ha emanato il decreto relativo al rafforzamento patrimoniale delle imprese dei soggetti di medie dimensioni.*

Il Ministero dell'economia e delle finanze ha emanato il 10 agosto 2020 il decreto (pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 210 del 24 agosto 2020) relativo al rafforzamento patrimoniale delle imprese dei soggetti di medie dimensioni, ai sensi dell'articolo 26, D.L. 34/2020.

I soggetti che effettuano tra il 20 maggio 2020 e il 31 dicembre 2020 conferimenti in denaro in una o più società (in esecuzione dell'aumento di capitale deliberato dalle stesse) potranno fruire di un credito di imposta pari al 20% dell'ammontare del conferimento eseguito, presentando all'Agenzia delle entrate una apposita istanza.

### **Requisiti delle società a cui vengono versati i conferimenti**

I requisiti soggettivi richiesti dalla norma istitutiva dell'agevolazione e confermate dal decreto attuativo del 10 agosto 2020 sono piuttosto stringenti, i principali sono:

- devono presentare un ammontare di ricavi relativi al periodo di imposta 2019 superiore a 5 milioni di euro e inferiore a 50 milioni di euro (nel caso in cui la società appartenga a un gruppo, si fa riferimento ai ricavi su base consolidata);
- devono avere subito, a causa del Covid-19, nei mesi di marzo e aprile 2020, una riduzione complessiva dell'ammontare dei ricavi, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, in misura non inferiore al 33% (nel caso in cui la società appartenga ad un gruppo, si fa riferimento al valore dei citati ricavi su base consolidata);
- devono avere deliberato nel periodo dal 19 maggio al 31 dicembre 2020, un aumento di capitale a pagamento con versamento dello stesso entro il 31 dicembre 2020.

L'agevolazione spetta in relazione ai conferimenti in denaro iscritti alla voce del capitale sociale e della riserva da sovrapprezzo delle azioni o quote delle società partecipate, anche in seguito alla conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione, nonché agli investimenti in quote degli organismi di investimento collettivo del risparmio. La partecipazione riveniente dal conferimento deve essere posseduta, a pena di decadenza dall'agevolazione, fino al 31 dicembre 2023.

### **Le modalità di richiesta dell'agevolazione all'Agenzia delle entrate per le società conferenti**

I soggetti investitori e gli organismi di investimento collettivo del risparmio dovranno presentare all'Agenzia delle

entrate una apposita istanza (che sarà approvata con un futuro provvedimento dell'Agenzia delle entrate) contenente:

- a) il codice fiscale della società conferitaria nonché l'indicazione dell'importo del conferimento effettuato e dell'ammontare del credito di imposta richiesto;
- b) nel caso in cui il soggetto conferente sia una società, l'attestazione di non controllare direttamente o indirettamente la società conferitaria, di non essere sottoposta a comune controllo o collegata con la conferitaria ovvero di non essere da quest'ultima controllata;
- c) l'importo degli aiuti non rimborsati da portare in diminuzione del credito di imposta richiesto;
- d) gli altri elementi eventualmente individuati dall'Agenzia delle entrate.

Vanno acquisiti e devono essere conservati anche:

- una copia della delibera di aumento di capitale sociale;
- la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale attestare che la società conferitaria non ha beneficiato di misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia.

Il credito di imposta sarà riconosciuto secondo l'ordine di presentazione delle istanze e fino all'esaurimento delle risorse. A seguito della comunicazione con la quale l'Agenzia delle entrate comunicherà il riconoscimento e l'ammontare del credito di imposta, i beneficiari dovranno consegnare alla società conferitaria una dichiarazione nella quale attestare la misura dell'incentivo ricevuto al fine di consentire a quest'ultima il rispetto dei limiti di cui alla sezione 3.1 della comunicazione della Commissione europea recante "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza del Covid-19".

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo nonché, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione nel modello F24;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

### **La possibilità di fruizione di un credito di imposta per la società che effettua l'aumento di capitale**

Alle società che soddisfano le condizioni sopra richiamate, è riconosciuto, a seguito dell'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.

La società che intende avvalersi del credito di imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto dovrà presentare all'Agenzia delle entrate una apposita istanza (che sarà approvata con un futuro provvedimento dell'Agenzia delle entrate) contenente:

- a) l'indicazione dell'ammontare delle perdite ammissibili all'agevolazione e dell'importo del credito di imposta richiesto;
- b) l'indicazione dell'ammontare complessivo del credito di imposta riconosciuto in favore degli investitori, con i relativi codici fiscali;
- c) la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale attestare che la società non ha beneficiato di aiuti di Stato per ammontare superiore a determinati importi;
- d) la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale attestare l'importo degli aiuti non rimborsati, di cui è obbligatorio il recupero, da portare in diminuzione del credito di imposta;
- e) gli altri elementi eventualmente individuati dall'Agenzia delle entrate.

Va acquisita e deve essere conservata anche la dichiarazione nella quale i soggetti e gli organismi collettivi del risparmio che hanno effettuato i conferimenti agevolati attestano la misura dell'incentivo riconosciuto.

Il credito di imposta sarà riconosciuto secondo l'ordine di presentazione delle istanze e fino all'esaurimento delle risorse. L'Agenzia delle entrate comunicherà il riconoscimento e l'ammontare del credito di imposta.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile in compensazione, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui all'articolo 109, comma 5, Tuir.

## **AUTO IN USO PROMISCOO AL DIPENDENTE: NUOVE MISURE DEI BENEFIT SOLO PER LE IMMATRICOLAZIONI AVVENUTE DAL 1° LUGLIO 2020**

*L'Agenzia delle entrate ha precisato che le nuove misure dei benefit applicabili in relazione alle auto concesse in uso promiscuo al dipendente per le assegnazioni avvenute a decorrere dallo scorso 1° luglio, riguardano esclusivamente le vetture che parimenti siano state immatricolate a decorrere da tale data.*

Con la risoluzione n. 46/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che le nuove misure dei benefit applicabili in relazione alle auto concesse in uso promiscuo al dipendente per le assegnazioni avvenute a decorrere dallo scorso 1° luglio, riguardano esclusivamente le vetture che parimenti siano state immatricolate a decorrere da tale data.

### **Il benefit per l'uso promiscuo della vettura**

Tra le diverse forme di utilizzo delle auto aziendali, una delle più fiscalmente interessanti è certamente l'uso promiscuo al dipendente: con tale soluzione l'auto viene assegnata al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta perché questi ne faccia un utilizzo tanto aziendale quanto personale.

L'impresa concedente beneficia del diritto alla deduzione dei costi (di acquisto e di esercizio) nella misura del 70%, ottenendo altresì la piena detrazione dell'Iva qualora sia addebitato il corrispettivo per l'utilizzo privato.

L'auto concessa dall'azienda al dipendente in uso promiscuo rappresenta una forma di retribuzione "in natura" che si affianca a quella principale "in denaro", soggetta a tassazione quale fringe benefit.

Per la quota di utilizzo personale il dipendente subirà quindi una tassazione; tale importo tassabile risulta decurtato dell'eventuale corrispettivo che il dipendente paga al datore di lavoro per detto utilizzo personale.

Qualora l'addebito fosse pari al benefit, non vi sarebbe alcuna tassazione in capo al dipendente.

Per la gestione del veicolo risulta quindi centrale determinare la quota di benefit fiscalmente rilevante. Tale disciplina è stata come noto modificata dalla scorsa Legge di Bilancio per il 2020 (articolo 1, comma 632, L. 160/2019), che ha previsto quanto segue:

- mentre per le assegnazioni avvenute entro il 30 giugno scorso il benefit in capo al dipendente viene determinato nella misura forfettaria del 30% con riferimento ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri;
- per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020 ai fini del calcolo del fringe benefit, occorre considerare il grado di inquinamento del veicolo, espresso in termini di emissioni di CO<sub>2</sub>.

In particolare, la citata disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2020, prevede che l'attuale modalità di calcolo (ferma restando la percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolata sulla base del costo chilometrico Aci, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente), risulta applicabile sulla base delle seguenti misure:

- 25% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> fino a 60g/km;
- 30% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
- 40% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> superiore a 190g/km.

La norma lasciava un dubbio relativo alla corretta individuazione delle vetture interessate dalla nuova disciplina: nel definire l'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione, parla di autovetture di "nuova immatricolazione" non chiarendo se si intendesse come tale la vettura immatricolata dal 1° gennaio scorso (data di entrata in vigore della norma) ovvero dal 1° luglio scorso (data di efficacia).

Sul punto l'Agenzia delle entrate, nella richiamata risoluzione n. 46/E/2020, ha chiarito che l'ultima sopra evidenziata è la soluzione corretta affermando che "in relazione alla portata della locuzione "di nuova immatricolazione", si è dell'avviso che essa vada ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori immatricolati dal 1° luglio 2020, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020)."

Diversamente, quando dopo il 1° luglio 2020 fossero assegnati veicoli immatricolati precedentemente a tale data, la determinazione del benefit, afferma l'Agenzia delle entrate, deve essere ricercata nei principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente. In tale caso non sarà possibile utilizzare il valore del benefit convenzionale (né sulla base delle nuove regole, né sulla base delle previgenti regole), ma occorre invece far riferimento al valore normale di tale utilizzo, ricordando che il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorpendo quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

L'Agenzia delle entrate non fornisce indicazioni operative sulla quantificazione di tale benefit, limitandosi ad affermare che tali costi "devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili".

Quindi, in definitiva, le situazioni che si possono presentare sono le seguenti:

1. per le concessioni avvenute entro il 30 giugno 2020 continuano ad operare le previgenti disposizioni di determinazione del benefit (30% della percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri);
2. per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 di vetture immatricolate dal 1° luglio 2020 operano le nuove misure convenzionali del benefit, modulate sulla base delle emissioni del veicolo;
3. per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 per vetture immatricolate prima di tale data, occorre determinare il benefit sulla base del valore normale.

### **L'ulteriore "stretta" in vigore dal 1° gennaio 2021**

Si ricorda infine che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ferme restando le percentuali sopra indicate per i veicoli con emissioni di CO<sub>2</sub> sino a 160g/km, per le ultime categorie di veicoli in precedenza elencate, ci sarà un ulteriore incremento pari a:

- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 60% per i veicoli con valori di emissione di CO<sub>2</sub> superiore a 190g/km.

## **LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORO DEI TERRENI**

*La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato.*

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfetarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

### **La collocazione in bilancio dei fabbricati**

L'articolo 2424, cod. civ. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la numero 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento Oic 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre

opere murarie);

- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
  - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
  - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
  - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
  - costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al registro imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

### **Il costo da iscrivere**

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale Iva indetraibile ed al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;
- gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, etc.. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del "component approach". Così, cita il documento Oic 16, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

### **L'ammortamento: individuazione del valore dell'area**

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

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 fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

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.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non "cielo-terra", come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento Oic 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l'Agenzia delle entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l'assenza di un terreno, ma per "adeguarsi" alla richiesta fiscale, molte

aziende effettuano comunque lo scorporo.

Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l'utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore.

Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfaitaria, in base a quanto stabilito con D.L. 223/2006, che tendono a isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
- alle aree pertinenziali della medesima.

Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari al 20% del costo del fabbricato, ovvero 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il Fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.

Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella categoria dei fabbricati industriali quelli destinati ad una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci.

Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati.

Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore  
Lorenzo Bossi

