

27. IMMOBILI STRUMENTALI

DEFINIZIONE ►	Gli immobili possono essere strumentali per destinazione o per natura. Rientrano tra gli immobili strumentali quelli concessi in uso ai dipendenti.
STRUMENTALI PER DESTINAZIONE ►	Sono strumentali per destinazione gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore.
STRUMENTALI PER NATURA ►	Sono strumentali gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato.
IN USO AI DIPENDENTI ►	Sono considerati strumentali i fabbricati relativi all'impresa da questa concessi in uso a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività.
IN BILANCIO ►	Gli immobili strumentali sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.1 dello Stato patrimoniale (terreni e fabbricati), e costituiscono oggetto di ammortamento. Nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento, anche in base a stime.
REDDITO DI IMPRESA ►	Gli immobili strumentali partecipano alla formazione del reddito d'impresa secondo le risultanze del Conto economico, ed in particolare: <ul style="list-style-type: none"> - tramite le plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla loro vendita (voci A.5 o B.14 del CE); - tramite i proventi derivanti dalla loro locazione (voce A.5 del CE); - tramite i componenti negativi ad essi afferenti, quali ad esempio: <ol style="list-style-type: none"> a. quote di ammortamento (B.10); b. spese di manutenzione (B.14); c. assicurazione (B.7); d. interessi passivi (C.17).
LEASING IMMOBILIARE ►	Per i beni in <i>leasing</i> , sono deducibili le quote di ammortamento dei beni concessi in <i>leasing</i> finanziario, in capo all'impresa concedente e dei canoni di <i>leasing</i> finanziario, da parte dell'impresa utilizzatrice. La disciplina della deducibilità dei canoni dipende dalla data di stipula del contratto.
RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA ►	La rivalutazione <i>ex art. 1 co. 696 ss. L. 27.12.2019 n. 160 (Legge di Stabilità 2020)</i> riguarda i beni immobili risultanti nei bilanci 2018 e 2019, esclusi gli immobili "merce". Gli effetti decorrono: <ul style="list-style-type: none"> - dal 2021, con riguardo all'ammortamento sui maggiori valori, per gli immobili; - dal 2022, con riguardo all'ammortamento sui maggiori valori, per gli altri beni e partecipazioni; - dal 2023, ai fini del calcolo della plusvalenza in caso di realizzo.
RIFERIMENTI ►	DPR 917/86 artt. 43 86 101 e 102.

► DEFINIZIONE

Sono immobili strumentali (art. 43 co. 2 del TUIR) quelli appartenenti alle seguenti categorie:

- immobili strumentali per **destinazione**;
- immobili strumentali per **natura**;
- immobili concessi **in uso ai dipendenti** (strumentalità *pro tempore*, limitata ad un massimo di tre periodi d'imposta).

► IMMOBILI STRUMENTALI PER DESTINAZIONE

Sono strumentali per destinazione gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (art. 43 co. 2 del TUIR).

Occorre, quindi, verificare l'utilizzo dell'immobile in via esclusiva, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo, in parte per finalità imprenditoriali ed in parte per l'uso personale o familiare del possessore.

Rientrano in tale nozione gli immobili che hanno come unico impiego quello di essere "direttamente utilizzati" nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti (circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26/E).



Attenzione

Quando, rispetto ad un **medesimo fabbricato**, ricorrono i presupposti per configurare entrambe le tipologie di strumentalità (per destinazione e per natura), **prevale quella per destinazione**, in quanto la destinazione di un immobile già strumentale per natura a sede dell'impresa determina un'ulteriore specificazione della sua qualità di bene strumentale (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57).

1. Locazione a terzi del bene immobile

La locazione a terzi del bene immobile ne **esclude** la strumentalità per destinazione, in quanto non consente di configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa.

Si considerano "**non strumentali per destinazione**" quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa, quali in generale gli **immobili locati a terzi** (circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26/E).

I fabbricati concessi in locazione a terzi possono essere:

- **strumentali per natura**;
- immobili **patrimoniali**.

2. Abitazione utilizzata come ufficio

La strumentalità per destinazione è configurabile, ad esempio, con riferimento all'unità immobiliare destinata ad ufficio amministrativo e/o commerciale che

non risulti accatastata nella categoria A/10 (nel qual caso si configura anche la strumentalità per natura), bensì in categorie che contraddistinguono le unità immobiliari **abitative** (es. A/2).

3. Terreni

Possono presentare il requisito della strumentalità per destinazione anche i terreni, a condizione che partecipino ad un processo produttivo, come avviene nel caso di un terreno permanentemente adibito da imprese edili a deposito di materiale (RM 16.2.82 n. 7/1579).

In dettaglio, all'immobile rappresentato dal nudo terreno può riconoscersi la qualità di bene strumentale solo quando venga sottratto alla sua connaturale destinazione per essere utilizzato nel contesto di un determinato processo produttivo, mentre, per contro, qualora lo sfruttamento del terreno resti circoscritto nell'ambito della sua naturale funzione (attività agricola), essendo dunque oggetto e non strumento dell'attività imprenditoriale, esso non può essere qualificato come bene strumentale bensì come fattore di produzione in quanto **suscettibile di dar luogo a reddito** (Cass. 1.4.96 n. 2990 e RM 16.2.82 n. 7/1579).

Nel senso di definire strumentali i terreni posseduti da una società esercente attività agricola e destinati a coltivazione nell'ambito di tale attività, si vedano invece le C.T.C. 27.4.91 n. 3270 e 3.5.91 n. 3486, nonché la CM 10.4.91 n. 11/9/358.

3.1 Terreni coltivati o adibiti all'allevamento

I terreni appartenenti a società (di persone o di capitali) ed enti commerciali, coltivati o adibiti all'allevamento, si considerano:

- immobili strumentali per destinazione, con tassazione "a costi e ricavi", se utilizzati direttamente dalla società o ente commerciale per l'esercizio dell'attività agricola;
- immobili patrimoniali, se concessi in affitto a terzi che li coltivano.

Nel primo caso, la cessione di tali terreni genera plusvalenze o minusvalenze. Nel secondo caso, è comunque esclusa l'applicabilità dei criteri fondiari (art. 90 co. 1 del TUIR).

Le società agricole possono optare per l'imposizione dei redditi su base catastale, ai sensi dell'art. 32 del TUIR (art. 1 co. 1093 e 1095 della L. 27.12.2006 n. 296).

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, occorre (art. 2 del DLgs. 29.3.2004 n. 99):

- possedere per **oggetto sociale** l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c.;
- possedere nella **ragione sociale** o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola".

Sono escluse dalla normativa in questione le spa, che devono in ogni caso determinare il reddito secondo il bilancio, mentre sono ammesse a fruire del beneficio le società cooperative.

I terreni coltivati o adibiti all'allevamento, di proprietà di società semplici, enti non commerciali ed enti e società non residenti senza stabile organizzazione in Italia, concorrono invece a formare il reddito di questi ultimi in forma di reddito fondiario.

▷ Si veda il cap. 11 "Terreni dei soggetti non imprenditori".

3.2 Terreni non coltivati

I proventi immobiliari di tali terreni, che rientrano tra gli immobili patrimoniali, concorrono alla formazione del reddito d'impresa in base ai criteri fondiari (reddito dominicale rivalutato).

▷ Si veda il cap. 28 "Immobili patrimoniali".

3.3 Esclusione dei terreni dall'ammortamento

I terreni, salvo rare eccezioni, non risultano ammortizzabili, in quanto rispetto ad essi difetta il requisito della deperibilità e, quindi, dell'utilizzazione limitata nel tempo (CM 17.5.2000 n. 98/E, risposta 1.1.2, OIC n. 16).

Sono ammortizzabili soltanto le aree soggette a deperimento effettivo, quali (DM 31.12.88):

- i terreni adibiti a **cava** per le imprese che fabbricano cemento (aliquota 8%);
- le piste di atterraggio degli **aeroporti** (aliquota 1%);
- i terreni adibiti a **sedime ferroviario** (aliquota 1%);
- i terreni adibiti ad **autostrada** (aliquota 1%).

4. Immobili in leasing

Per le società di *leasing*, gli immobili concessi in locazione finanziaria sono strumentali per destinazione, in quanto costituiscono i mezzi necessari alla società di *leasing* per lo svolgimento della propria attività ed il conseguimento degli scopi sociali (RM 27.4.77 n. 9/648 e RM 2.12.91 n. 445585).

5. Alloggio del custode

L'unità immobiliare abitativa (abitazione del custode) **annessa ad un ufficio industriale** è un immobile strumentale e, in quanto tale, è soggetta ad ammortamento (RM 4.2.82 n. 9/885).

6. Fabbricati utilizzati quali abitazioni del personale

Si tratta di unità immobiliari abitative site all'interno dell'area produttiva dell'impresa.

I fabbricati di civile abitazione dati in uso ai dipendenti rappresentano un'ipotesi di immobili patrimoniali, salvo il caso in cui si configura la strumentalità *pro tempore* ex art. 43 co. 2 del TUIR (si veda oltre).

In giurisprudenza si è tuttavia riconosciuta la strumentalità dei fabbricati inclusi nel perimetro aziendale utilizzati quali abitazioni del personale dell'impresa (C.T.C. 18.3.94 n. 761).

7. Abitazioni concesse in locazione da immobiliari di gestione

Si tratta degli immobili di civile abitazione oggetto di mera locazione.

La semplice attività di locazione, quand'anche svolta da un'impresa, non consente di qualificare come strumentali i beni immobili dati in godimento. Tali immobili sono pertanto qualificati come **patrimoniali**.

Pertanto, le relative spese (es. di manutenzione, ristrutturazione) imputate al Conto economico non sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa (art. 90 co. 2 del TUIR).

► IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA

Si considerano strumentali gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato (secondo periodo dell'art. 43 co. 2 del TUIR).



Attenzione

La strumentalità per natura degli immobili ha quindi **carattere oggettivo**, non rilevando l'utilizzazione o meno degli stessi per l'esercizio dell'impresa.

1. Impossibilità di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni

La locuzione "non suscettibile di altra destinazione senza radicali trasformazioni" ha suscitato un acceso dibattito.

Secondo un primo indirizzo, rientrerebbero nella nozione di immobili strumentali per natura gli immobili per i quali il cambiamento di destinazione richiede una **concessione o un'autorizzazione amministrativa**.

Ad avviso di un diverso orientamento, peraltro maggioritario, conta, invece, la struttura edilizia, rilevando la circostanza che per modificare la destinazione commerciale del fabbricato si debbano apportare rilevanti modifiche materiali all'immobile.

2. Rilevanza della classificazione catastale

Si considerano strumentali per natura gli immobili classificati o classificabili in Catasto (RM 3.2.89 n. 3/330, circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8/E):

- nei gruppi:
 - C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia);
 - B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi);
 - D (immobili a destinazione speciale);
 - E (immobili a destinazione particolare);
- nella categoria A/10 (uffici e studi privati).



A titolo esemplificativo, sono strumentali per natura gli immobili adibiti a stazione di servizio (categoria catastale E/1), anche se dati in locazione a terzi (C.T.C. 7.7.89 n. 4729).

► STRUMENTALITÀ PRO TEMPORE DEI FABBRICATI CONCESSI IN USO AI DIPENDENTI

Sono considerati strumentali i fabbricati relativi all'impresa da questa concessi in uso a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività (art. 43 co. 2 del TUIR).

1. Natura dei fabbricati

La norma prescinde dalla categoria catastale di appartenenza del fabbricato. Tuttavia, considerata la destinazione di cui si discute (assegnazione in uso ai dipendenti), si desume che può trattarsi per lo più di **fabbricati abitativi** (categorie catastali appartenenti al gruppo A, esclusi gli A/10), che normalmente, per le imprese commerciali, costituiscono **immobili patrimoniali**.

2. Ubicazione dei fabbricati

L'immobile deve collocarsi nel Comune in cui si svolge l'attività lavorativa.

3. Profilo soggettivo dei dipendenti trasferiti per motivi di lavoro

La strumentalità "*pro tempore*" è riconosciuta rispetto ai fabbricati dati in uso ai lavoratori dipendenti trasferiti per motivi di lavoro, siano questi ultimi cittadini italiani o stranieri, e a prescindere dalla circostanza che la residenza di provenienza sia situata in Italia o all'estero.

Inoltre, ai fini dell'agevolazione in oggetto, è ininfluyente che i dipendenti siano neo-assunti ovvero vengano trasferiti da altre sedi.

Esclusione dall'agevolazione

Dovrebbero essere esclusi dall'agevolazione i fabbricati concessi in uso ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, quali i collaboratori coordinati e continuativi o gli amministratori.

Sono esclusi dall'agevolazione i fabbricati concessi in uso a dipendenti che:

- trasferiscano la propria residenza, ma nell'ambito dello stesso territorio comunale;
- trasferiscano la propria residenza in un altro comune non coincidente con quello di svolgimento della loro attività.

Il requisito della strumentalità non viene esteso ai fabbricati destinati ad alloggio dei dipendenti in trasferta temporanea (ai quali si applica l'art. 95 co. 2 del TUIR).

4. Durata triennale della strumentalità

La natura di immobile strumentale è riconosciuta "*pro tempore*", vale a dire limitatamente al periodo d'imposta in cui il lavoratore dipendente trasferisce la residenza ed ai **due successivi**.

5. Implicazioni fiscali della strumentalità nel triennio

Nel corso dei tre periodi d'imposta così individuati, i fabbricati in questione divengono strumentali, concorrendo quindi alla formazione del reddito d'impresa in base alle risultanze del Conto economico (costi e ricavi). In particolare, dal lato dei componenti negativi di reddito, nei tre periodi d'imposta, le spese risultanti in CE sono ammesse in deduzione per l'intero ammontare, sempre che siano rispettati i principi di inerenza e competenza di cui all'art. 109 del TUIR. Decorso il terzo periodo d'imposta di applicazione del regime di strumentalità *pro tempore*, l'immobile torna a configurarsi come "patrimoniale".

6. Irrilevanza per le società immobiliari

La convenienza del regime agevolativo temporaneo è subordinata al fatto che gli immobili di civile abitazione rappresentino, in capo alle società commerciali che li possiedono, immobili **patrimoniali**, per i quali a regime non è ammessa alcuna deduzione. Si tratta infatti delle normali condizioni in cui versa la quasi generalità delle società commerciali.

Fanno eccezione le società immobiliari di costruzione e compravendita, rispetto alle quali le unità immobiliari abitative costituiscono normalmente immobili merce (es. appartamenti realizzati da una società di costruzione).

Nulla impedisce che alcune di esse siano distolte dalla loro destinazione al mercato per essere destinate ai dipendenti. In tale ipotesi:

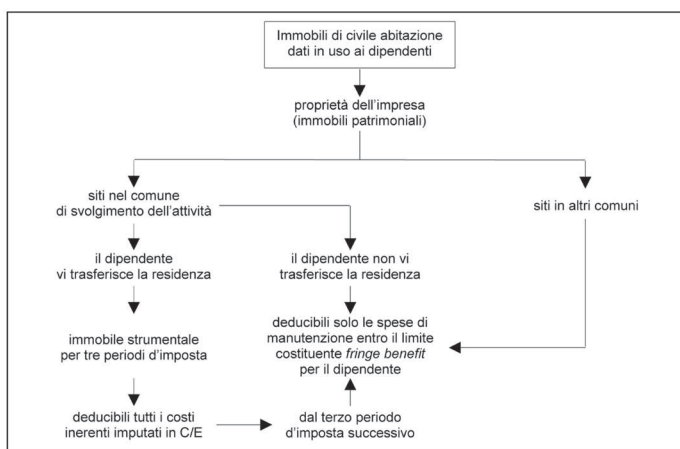
- a nulla varrà, in termini di maggiori deduzioni esperibili, il passaggio *pro tempore* da immobile merce ad immobile strumentale;
- i costi relativi all'immobile (spese di gestione, di manutenzione, ecc.), quali risultano dal Conto economico, possono essere integralmente dedotti, nel rispetto del principio di inerenza di cui all'art. 109 co. 5 del TUIR.



Attenzione

Se la destinazione dell'immobile merce ad alloggio per i dipendenti non ha natura temporanea (se cioè non viene posta in essere nelle more della sua vendita), si rende opportuna una delibera del Consiglio di amministrazione volta a riclassificare l'unità immobiliare di civile abitazione da immobile merce ad immobile patrimonio (nell'Attivo dello Stato patrimoniale, si attua il passaggio dal magazzino alle immobilizzazioni materiali). A seguito del passaggio da magazzino a patrimonio, l'appartamento, conformemente al disposto di cui all'art. 90 del TUIR, è tassato in base ai criteri fondiari, con conseguente indeducibilità dei costi ad esso afferenti risultanti dal CE, fatta eccezione per le spese di manutenzione, nei limiti dell'art. 95 co. 2 del TUIR.

In tal caso, anche la società immobiliare potrebbe avvalersi con vantaggio del regime agevolativo legato al riconoscimento della strumentalità *pro tempore*.



*Deducibilità delle spese relative agli appartamenti dati in uso ai dipendenti
Proprietà dell'impresa*

► RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

1. Stato patrimoniale

Sotto il profilo civilistico, gli immobili strumentali (per destinazione, per natura, “*pro tempore*”) vengono iscritti tra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.1 dello Stato patrimoniale (terreni e fabbricati), e costituiscono oggetto di ammortamento.

Quanto al costo di iscrizione, rileva il **costo di acquisto**, ovvero il valore di produzione (per gli immobili prodotti internamente), al netto degli ammortamenti. Tali immobili non possono essere rivalutati, salvo che sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni (art. 2423 co. 5 c.c.):

- eccezionalità del caso;
- necessità della deroga al fine di garantire una rappresentazione veritiera e corretta.

Sono inoltre fatti salvi gli effetti di rivalutazioni disposte da **leggi speciali**.

2. Conto economico

Le eventuali plusvalenze o minusvalenze generate dalla cessione di un immobile strumentale vanno iscritte, indipendentemente dalla natura ordinaria o straordinaria dell'operazione, rispettivamente nella voce **A.5** e nella voce **B.14** del Conto economico (documento OIC 12 aggiornato a dicembre 2016).



Attenzione

L'art. 6 co. 6 lett. g) del DLgs. 139/2015 ha modificato gli schemi di bilancio e in particolare, modificando l'art. 2425 del codice civile con decorrenza **dall'1.1.2016**, ha soppresso nel Conto economico la macro-categoria **E** relativa ai proventi e agli oneri straordinari, i quali devono essere riclassificati secondo le voci ordinarie dello stesso.

Per i **bilanci redatti antecedentemente al 2016** la riclassificazione di tali plusvalenze prevedeva l'iscrizione:

- alla **voce A.5** del Conto economico, se la cessione dell'immobile è dettata dal suo deperimento, intervenuto nel corso dello svolgimento dell'attività produttiva, e dalla conseguente necessità di sostituirlo;
- alla **voce E.20**, se la cessione dell'immobile non è dettata dal suo deperimento nel normale svolgimento dell'attività produttiva, bensì da un ridimensionamento dell'attività, ovvero da una riconversione produttiva.

Nessuna variazione invece con riguardo alla classificazione degli eventuali **fitti attivi** derivanti dalla locazione di immobili strumentali (per natura), i quali vanno iscritti nella voce A.5 del Conto economico.

3. Nota integrativa

Nella Nota integrativa occorre fornire le seguenti indicazioni:

- i **criteri di valutazione** (il principio base è quello del costo);
- l'**importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo** (comprese le plusvalenze e minusvalenze) di entità o incidenza eccezionali (precedentemente iscrivibili alle voci E.20 e E.21);

- l'importo delle eventuali **rivalutazioni economiche** effettuate nell'esercizio, con la motivazione della deroga al principio base di valutazione e l'indicazione della sua influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico;
- il criterio seguito per l'eventuale **rivalutazione monetaria**, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione al lordo e al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto;
- il **metodo** e i **coefficienti di ammortamento** usati per determinare la quota di competenza dell'esercizio;
- i movimenti delle **immobilizzazioni**, specificando per ciascuna voce: il costo originario, le precedenti rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio, le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuate nell'esercizio;
- l'inclusione o meno, nel costo, della quota delle **spese generali di fabbricazione**, nel caso di beni prodotti internamente;
- distintamente, per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare complessivo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio;
- i **gravami** esistenti sulle immobilizzazioni materiali, quali ipoteche, ecc.;
- i cambiamenti dei **piani di ammortamento** e della vita utile dei cespiti ed i relativi effetti e motivazioni;
- gli eventuali impegni significativi assunti con i fornitori per l'acquisizione delle immobilizzazioni;
- i criteri di valutazione dei **cespiti** non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- l'ammontare dei **cespiti non in uso** o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione;
- le ragioni e l'ammontare dell'eventuale **svalutazione** apportata;
- l'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da controllate, collegate e consociate, se di ammontare rilevante;
- in caso di destinazione di immobilizzazioni alla vendita, con loro riclassificazione in un'apposita voce dell'attivo circolante: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali alle voci dell'attivo circolante, il criterio di valutazione adottato, l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio;
- le eventuali modifiche ai criteri di valutazione precedentemente adottati (es. eventuale differenza nelle componenti dei costi indiretti di produzione considerati per la determinazione della quota da imputare al costo delle immobilizzazioni), con l'opportuna motivazione ed indicazione dell'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

4. Processo di ammortamento

Il criterio posto alla base dell'ammortamento civilistico è quello della suddivisione del costo dei beni ad utilità pluriennale in ragione della loro residua possibilità di utilizzazione (documento OIC 16).

Il criterio della residua possibilità di utilizzazione è legato non alla “durata fisica” delle immobilizzazioni, bensì alla loro “durata economica”, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l’impresa.



Attenzione

Se il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile risulta uguale o superiore al costo dell’immobilizzazione, come può accadere per alcuni fabbricati, il bene non viene ammortizzato.

In caso si rendano opportune modifiche ai criteri di ammortamento ed ai coefficienti applicati, deve esserne data notizia nella Nota integrativa.

Dal punto di vista fiscale, i coefficienti di ammortamento sono indicati dal DM 31.12.88.

4.1 Edificazione di un terreno posseduto in diritto di superficie

In caso di edificazione di un terreno posseduto in diritto di superficie ex artt. 952 ss. c.c., l’ammortamento del fabbricato strumentale realizzatovi deve essere compiuto nell’arco del minor periodo tra:

- quello di residua possibilità di utilizzazione della costruzione, e
- quello di residua durata del diritto di superficie.

4.2 Terreni

Dal punto di vista civilistico, i terreni non sono oggetto di ammortamento, salvo abbiano un’utilità destinata ad esaurirsi nel tempo, come nel caso delle **cave** e dei siti utilizzati per le **discariche**.

Nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell’ammortamento, anche in base a stime (documento OIC 16).

In particolare, il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato.

Tale criterio deve essere adottato ad esempio nei casi in cui (circ. Assonime 23.12.2005 n. 69, § 6.2):

- sull’area venga successivamente costruito - in economia o in appalto - il fabbricato da utilizzare per l’attività;
- si proceda all’acquisizione di un unico “corpo” (fabbricato e terreno anti-stante) con un prezzo indiviso in atto.

Terreni agricoli

Con riferimento ai terreni agricoli, dovrebbero essere ammortizzati alcuni terreni adibiti a **frutticoltura** che, dopo un certo numero di anni, perdono progressivamente la loro capacità produttiva fino a richiedere l’eliminazione delle piantagioni e, dopo una pausa di riposo, la ripiantumazione. Ciò accade, per esempio, agli agrumeti e ai vigneti.

4.3 Scritture contabili

Tecnicamente, la rilevazione degli ammortamenti può essere eseguita: “in conto”:

		Ammortamento fabbricati (B.10.b CE)	a	Fabbricati (B.II.1 Attivo SP)		
--	--	---	---	----------------------------------	--	--

ovvero “fuori conto”:

		Ammortamento fabbricati (B.10.b CE)	a	F.do ammortamento fabbricati (B.II.1 Attivo SP)		
--	--	---	---	---	--	--

La modalità “fuori conto” è preferibile nell’ipotesi della redazione del bilancio in forma abbreviata, posto che, in questo caso, dalle voci B.I (“Immobilizzazioni immateriali”) e B.II (“Immobilizzazioni materiali”) dell’attivo devono essere de-tratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.

4.4 Spese sostenute per migliorie su immobili di terzi

I costi sostenuti per migliorie e le spese incrementative su beni di terzi presi in locazione dall’impresa (anche in *leasing*) sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali” laddove le stesse non siano separabili dai beni; in caso contrario, le stesse spese sono iscrivibili tra le “Immobilizzazioni materiali”, nella specifica categoria di appartenenza (documento OIC 24).



Qualora l’impresa realizzi una piscina su un terreno di terzi, le relative spese di costruzione sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”; ciò in quanto l’opera realizzata, essendo inseparabile dal terreno cui accede, non può essere iscritta in bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l’ha effettuata (ris. Agenzia delle Entrate 16.3.2009 n. 65).

L’ammortamento di tali costi si effettua nell’arco del minor periodo tra:

- il periodo di utilità futura delle spese sostenute, e
- quello residuo della locazione, tenuto conto dell’eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.



Attenzione

I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o *leasing*) cui si riferiscono cessa prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a Conto economico, salvo il caso in cui la cassazione del contratto dipenda dall’acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l’importo iscritto tra le “Immobilizzazioni immateriali” viene riclassificato tra le “Immobilizzazioni materiali” ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene.