

RISOLUZIONE N. 211/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 08 agosto 2007

Oggetto: istanza di interpello –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'istanza di interpello in esame è stato esposto il seguente

Quesito

Alfa SRL (di seguito, in breve, la “Società”) ha sottoscritto nel 2001 un contratto di locazione finanziaria per l'acquisto frazionato di un'area edificabile e per la costruzione di un fabbricato da adibire a proprio stabilimento industriale.

La quota capitale complessiva del contratto di leasing, inizialmente pari a 3.556.969,84 euro è stata successivamente incrementata a 3.558.826,41 euro a seguito di maggiori costi sostenuti nel corso del 2002 per la costruzione del fabbricato.

Considerato che la costruzione del fabbricato industriale avviene in un momento successivo all'acquisizione dell'area, l'istante chiede se sia possibile applicare, ai fini della determinazione della quota capitale riferibile al terreno, la regola dell'acquisto autonomo prevista nel comma 7 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006.

Soluzione interpretativa prospettata

L'istante ritiene che “la quota di costo indeducibile del canone di locazione finanziaria riferita al costo del terreno non debba essere calcolata applicando la percentuale del 30% sulla quota capitale complessiva dell'intero contratto ma debba essere analiticamente individuata nel costo sostenuto dalla società di leasing per l'acquisto dei terreni maggiorato dell'imposta di registro”.

Parere dell'Agenzia

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*” mentre il comma 8 precisa che le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 “*anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire da periodi d'imposta precedenti*”.

Come chiarito nella circolare del 19 gennaio 2007, n. 1/E la necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario di cui al comma 7 viene meno nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva

costruzione del fabbricato. In tale ipotesi, infatti, il valore ammortizzabile è pari al costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.

In applicazione del principio di equivalenza tra acquisto in leasing e acquisto in proprietà, si ritiene applicabile la regola dell'acquisto autonomo anche alla fattispecie del leasing-appalto in esame in cui la società di leasing acquisisce il terreno dietro indicazione dell'utilizzatore che si assume i rischi riguardanti la costruzione dell'immobile e l'onere della stipula dei contratti di appalto con le imprese terze.

Per tale tipologia di contratto, quindi, la Società determinerà la quota capitale riferibile al terreno applicando alla quota capitale complessiva la percentuale derivante dal rapporto tra il costo del terreno e il costo complessivo sostenuto dalla società di leasing. Il costo del terreno, come sostenuto dall'istante, comprende anche l'imposta di registro direttamente riferibile all'acquisizione dell'area.

Considerato, quindi, che il costo complessivo dei terreni acquisiti dalla società di leasing è pari a 613.395,86 euro mentre i costi sostenuti dalla medesima società per l'edificazione dell'immobile industriale ammontano a 2.945.430,55 euro, la quota capitale del canone di locazione sarà indeducibile nella misura del 17,23 per cento ($613.395,86/3.558.826,41$), anziché nella misura del 30 per cento prevista nel comma 7 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006 per i fabbricati industriali.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.