DL 262/2006 – Indeducibilità delle quote di ammortamento dei terreni – Chiarimenti ministeriali

29 Gennaio 2007

Il principio della non ammortizzabilità, ai fini fiscali (con la conseguente indeducibilità delle quote di ammortamento), delle aree occupate dai fabbricati strumentali si applica anche alle singole unità immobiliari presenti all`interno di un fabbricato. Inoltre, ai fini della corretta qualificazione degli strumentali rileva l`effettivo utilizzo degli stessi.

Queste alcune delle precisazioni fornite dall`Amministrazione finanziaria in tema di indeducibilità del costo delle aree ai fini dell`ammortamento dei fabbricati strumentali che, con la **Circolare n.1/E del 19 gennaio 2007**, affronta le principali disposizioni contenute nella Legge 24 novembre 2006, n. 286, di conversione, con modificazioni, del Decreto Legge 3 ottobre 2006, n.262, recante «*Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*».

Come noto, il D.L. 223/2006 *(art.36, c. 7-8)*, convertito con modificazioni in Legge 248/2006,ha introdotto il principio della non ammortizzabilità, ai fini fiscali (con la conseguente indeducibilità delle quote di ammortamento), delle aree occupate dai fabbricati strumentali, con obbligo di redazione di perizia di stima del valore del terreno.

In pratica, dal valore complessivo dell`immobile strumentale deve essere scorporato quello dell`area su cui lo stesso insiste, o comunque pertinenziale, e può essere oggetto di ammortamento solo il fabbricato.

Il D.L. 262/2006, nel testo risultante dalle modifiche apportate dalla relativa legge di conversione (legge 286/2006), oltre ad estendere tale principio anche ai fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria (cd. *leasing*), con riferimento alla quota capitale del canone, riscrive sostanzialmente la disposizione, prevedendo, tra le altre, l`eliminazione della perizia di stima come modalità di determinazione del costo delle aree e la definizione di fabbricati industriali (a cui applicare la percentuale del 30%) come quelli destinati alla produzione o trasformazione dei beni.

1. Ambito applicativo

2. Determinazione del valore delle aree

2.1 Immobili acquistati in proprietà

2.2 Area acquistata precedentemente alla costruzione dell`immobile

2.3 Immobili acquisisti in leasing

3. Determinazione degli acconti d`imposta

1. Ambito applicativo

Ambito oggettivo

Già nel primo pronunciamento amministrativo (Circolare n.28/E del 4 agosto 2006. *Cfr:*In GU la Legge di conversione del D.L. 223/2006 – Misure fiscali d`interesse per il settore *del 28 agosto 2006*) in merito all`ambito applicativo delle disposizioni di cui ai commi 7-8 dell`art. 36 della legge 248/2006, l`Agenzia delle Entrate chiariva che rientrano nell`ambito oggettivo di applicazione della disposizione **i fabbricati strumentali per destinazione e per natura** ai sensi dell`art. 43, commi 1 e 2 del TUIR[1].

L`Agenzia, con la Circolare n.1/E/2007, chiarisce che si tratta di tutti gli **immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato, ai sensi dell`articolo 25 del TUIR D.P.R. 917/1986**, situati nel territorio dello Stato, che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, **a destinazione ordinaria (Gruppi A, B, C), speciale (Gruppo D) e particolare (Gruppo E)[2]**, secondo la classificazione rilevante per l`attribuzione delle suddette rendite.

Impianti e macchinari infissi al suolo

La norma in esame è da ritenersi applicabile anche con riferimento agli **impianti e ai macchinari infissi al suolo a condizione** che questi realizzino una **struttura** che nel suo complesso costituisca una **unità immobiliare iscrivibile nel catasto urbano**.

La Circolare n.28/E/2006 aveva precedentemente escluso dall`ambito applicativo dell`art. 36, commi 7-8 del D.L. 223/2006 «*gli impianti e i macchinari ancorchè infissi al suolo*», qualora questi non costituissero fabbricati iscritti od iscrivibili al catasto edilizio urbano. L`Amministrazione, con la Circolare n.1/E/2007, precisa che, in tali ipotesi resta ferma l`indeducibilità delle quote di ammortamento riferibili al valore del terreno, che sarà tuttavia determinato secondo i criteri ordinari, comunque diversi da quelli forfetari stabiliti dalle norme in esame.

Singole unità immobiliari

Viene specificato, inoltre, che la norma si applica anche alle **singole unità immobiliari presenti all`interno di un fabbricato** ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti *"cielo – terra""**[3]*.

Definizione di fabbricati industriali

Ai fini della corretta individuazione dei **"fabbricati industriali"",** ovverosia quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni (ai sensi dell`ultimo periodo del comma 7 dell`art. 36 del citato D.L. 223/2006) a cui, ai fini della determinazione forfetaria del valore delle aree, si applica la percentuale del 30%, l`Amministrazione chiarisce che **occorre tener conto della effettiva destinazione, a prescindere dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi[4]**.

Fabbricati industriali – utilizzo effettivo

Nel caso di immobili all`interno dei quali si svolge sia attività di produzione o trasformazione di beni che attività diverse da questa, 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.

Sempre con riferimento a tale tipologia di fabbricati, l`Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che:

– per **quelli acquisiti o costruiti dopo il 4 luglio 2006**, l`**utilizzo rilevante** ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali, deve essere verificato **con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione**;

– per **quelli già posseduti** al 4 luglio 2006 rileva l`**utilizzo** del bene nel **periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006** (per i contribuenti con esercizio coincidente all`anno solare si deve pertanto far riferimento al periodo d`imposta 2005).

La qualificazione del fabbricato, come **"fabbricato industriale"**, **non** potrà comunque essere **successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo**, neanche a seguito di variazione catastale della destinazione d`uso.

Mentre, in caso di **"fabbricati industriali"" dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato,** ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell`immobile dovrà tener conto del **concreto utilizzo dell`immobile da parte dell`utilizzatore**.

Ambito soggettivo

Tali regole operano nei confronti di **tutti i titolari di reddito d`impresa**, a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati, inclusi i soggetti in contabilità semplificata.

2. Determinazione del valore delle aree

Ai fini della determinazione del valore dell`area, il comma 7, secondo periodo, dell`art. 36 della legge 248/2006, come riscritto dall`art. 2, comma 18 della legge 286/2006, il Legislatore prescrive che «*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 % e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso*».

Disposto normativo

In tal ambito, l`Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 1/E/2006, fornisce nel dettaglio indicazioni a seconda della fattispecie operativa.

2.1 Immobili acquistati in proprietà

Con riferimento a **fabbricati strumentali acquistati in proprietà**, l`Agenzia delle Entrate distingue due ipotesi principali:

1. immobili acquistati a decorrere dal periodo d`imposta in corso al 4 luglio 2006,
2. immobili acquistati nei periodi d`imposta precedenti al periodo in corso al 4 luglio 2006.

Immobili acquistati dal periodo d`imposta in corso al 4 luglio 2006

Per gli **immobili acquisiti a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del citato D.L. 223/2006), che per i soggetti con esercizio corrispondente ad anno solare è il periodo d`imposta 2006, il valore da attribuire alle aree, coerentemente al disposto del citato comma 7 dell`art. 36, viene individuato in ragione dell`iscrizione in bilancio dei medesimi immobili. In particolare:

a. immobili iscritti in bilancio **con separata indicazione** del valore dell`area
b. immobili iscritti in bilancio **senza separata indicazione** del valore dell`area

Immobili iscritti con separata indicazione dell`area

Nel caso **a)**, il **valore dell`area** da scorporare dal costo complessivo del fabbricato strumentale sarà pari al maggiore tra:

– il valore dell`area esposto nel bilancio d`esercizio relativo al periodo di imposta in corso al momento dell`acquisto;

– il valore che si ottiene applicando i coefficienti del 20% o 30% (per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell`immobile, comprensivo del valore dell`area.

Il **valore ammortizzabile dell`immobile** sarà quindi determinato sottraendo al valore complessivo (immobile comprensivo di area) il maggiore tra il valore dell`area esposto in bilancio e quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie. Tale valore sarà, pertanto, fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell`articolo 102 del TUIR (cfr. ***ESEMPIO 1*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

Immobili iscritti senza separata indicazione dell`area

Nel caso **b)**, qualora il **valore dell`area** non fosse esposto separatamente in bilancio, questo sarà forfetariamente determinato, applicando i coefficienti del 20% o 30% (per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell`immobile, comprensivo del valore dell`area.

In tal caso, il **valore ammortizzabile dell`immobile** sarà quindi determinato sottraendo al valore complessivo (immobile comprensivo di area) quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie. Tale valore sarà, pertanto, fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell`articolo 102 del TUIR.

Caso particolare: separata indicazione dell`area riferibile a più immobili

Il criterio di determinazione forfetaria del valore dell`area deve essere utilizzato anche nel caso in cui sia esposto in bilancio il valore complessivo di un terreno riferibile però a più immobili strumentali (cfr. ***ESEMPIO 2*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

In tal caso, essendo l`area non separatamente esposta in bilancio con riferimento ai singoli immobili che su questa insistono, occorre:

1. calcolare preventivamente il valore complessivo di ogni singolo immobile (comprensivo di area). Questo è ottenuto ripartendo il valore complessivo dell`area in proporzione al valore di ciascuno fabbricato che su questa insiste.
2. applicare al valore complessivo di ogni singolo immobile i coefficienti del 20% o 30% (se trattasi di fabbricato industriale).

Il **valore ammortizzabile del singolo immobile** sarà pertanto determinato sottraendo al relativo valore complessivo (comprensivo della relativa quota parte del valore dell`area) quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie.

L`Agenzia delle Entrate evidenzia che la **determinazione del valore dell`area**, va **effettuata una sola volta** prendendo a riferimento i dati esposti nel bilancio relativo all`anno di acquisto non rilevando su tale valore, in nessun caso, le vicende che possano successivamente interessare l`immobile.

Immobili acquistati nei periodi d`imposta precedenti al periodo in corso al 4 luglio 2006

Con riferimento agli **immobili acquisiti nei periodi d`imposta precedenti al periodo in corso al 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del citato D.L. 223/2006), l`Amministrazione finanziaria precisa che **valgono le medesime regole** illustrate per gli immobili acquistati nel periodo d`imposta in corso al 4 luglio 2006, tenuto conto però che, in caso di applicazione del criterio di determinazione dell`area mediante confronto, questo va effettuato **prendendo a riferimento l`ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006).

In sostanza, per i soggetti con esercizio coincidente con l`anno solare, il confronto va effettuato **prendendo a riferimento il valore dell`area iscritto:**

– **nel bilancio relativo al periodo d`imposta 2005,** se questo stesso è stato approvato entro il 4 luglio 2006;

– **nel bilancio relativo al periodo d`imposta 2004,** se il bilancio relativo al periodo d`imposta 2005 è stato approvato dopo il 4 luglio.

Esclusione dei costi incrementativi capitalizzati e rivalutazioni effettuate

Tenuto conto che l`Agenzia delle Entrate evidenzia che la **determinazione del valore dell`area**, va **effettuata una sola volta** prendendo a riferimento al bilancio approvato prima del 4 luglio 2006, si ricorda che, con riferimento agli immobili acquistati nei periodi d`imposta precedenti al periodo in corso al 4 luglio 2006, il Legislatore (al comma 8, secondo periodo, del citato art. 36) stabilisce che «*ai fini della individuazione del maggior valore.., si tiene conto del valore delle aree esposto nell`ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della…disposizione e del valore risultante applicando le percentuali* (forfetarie) *al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate*».

Questi ultimi **(costi incrementativi capitalizzati e rivalutazioni effettuate)**, pertanto, vanno decurtati dal valore complessivo dell`immobile (comprensivo dell`area) prima dell`applicazione delle percentuali forfetarie.

Costi incrementativi

Per **costi incrementativi capitalizzati** devono intendersi, secondo l`Agenzia, le spese per interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione e ampliamento che sono portate ad incremento del costo dei fabbricati strumentali, sostenute successivamente all`acquisto o alla costruzione degli stessi.

Caso: acquisto "edificio significativo""

Occorre, comunque, ricordare che, nel caso di acquisto di un *"edificio significativo"",* ai sensi dell`art.2645-bis del Codice Civile[5], i suddetti costi incrementativi non debbono essere decurtati dal costo complessivo, poichè tale edificio, per essere utilizzato come bene strumentale, necessita del sostenimento dei predetti costi.

In questa ipotesi, in considerazione del fatto che il costo sostenuto per l`acquisizione è riferibile prevalentemente al terreno, il **valore complessivo del fabbricato in relazione al quale applicare** le percentuali forfetarie deve comprendere tutti i **costi incrementativi sostenuti per renderlo pienamente funzionale** (cioè tutti i costi sostenuti fino all`entrata in funzione del bene nel ciclo produttivo).

Oneri di urbanizzazione e altri oneri accessori

La stessa disciplina prevista per i costi incrementativi capitalizzati viene applicata anche gli **oneri di urbanizzazione e gli oneri accessori capitalizzati**, che, pertanto, dovranno essere decurtati dal costo complessivo (area più fabbricato) su cui si applicano le percentuali forfetarie indicate dalla norma.

Imputazione Fondo Ammortamento

Per quanto riguarda gli **ammortamenti** che sono stati **dedotti fino al periodo d`imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006**, l`Agenzia chiarisce che devono essere **imputati prioritariamente al valore del fabbricato** (ovverosia dedotti dal valore ammortizzabile del fabbricato dopo lo scorporo dell`area).

Il **valore ammortizzabile "residuo"" dell` immobile** sarà pertanto deducibile fino ad esaurimento, a partire dal periodo d`imposta in corso alla medesima data (cfr. ***ESEMPIO 3*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

Qualora il **fondo di ammortamento** già dedotto sia **pari o superiore al costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato**, quest`ultimo si considera pari a zero, e l`eventuale parte eccedente del fondo inciderà, in diminuzione, sul costo fiscale dell`area, rilevante per la determinazione di una eventuale plusvalenza o minusvalenza da cessione della stessa .

Per completezza, si ricorda che anchei costi incrementativi, non influenzando il costo complessivo del fabbricato, devono essere scorporati dal fondo di ammortamento nella misura in cui hanno concorso ad incrementarlo (cfr. ***ESEMPIO 4*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

Ed, **in nessun caso, si provvederà al recupero a tassazione di quote di ammortamento fiscalmente non deducibili**, in quanto interamente attribuite all`area.

2.2 Area acquistata precedentemente alla costruzione dell`immobile

Disposto normativo

Per l`ipotesi di **acquisto autonomo ed antecedente dell`area rispetto alla successiva costruzione del fabbricato**, il citato comma 7 dell`art. 36 della legge 248/2006 , come modificato dall`art. 2, comma 18 della legge 286/2006, ai fini della determinazione del valore dell`area, esclude espressamente l`applicazione del criterio del confronto tra valore della stessa indicato in bilancio e quello forfetario.

In tale ipotesi, pertanto, **il valore ammortizzabile del fabbricato strumentale** sarà pari al **costo effettivamente sostenuto per la realizzazione** dello stesso.

La disposizione trova **applicazione a partire dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006) ma **anche per gli acquisti effettuati nei periodi d`imposta precedenti** a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

Come chiarito dall`Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 1/E/2007, il medesimo principio si applica anche nel caso di fabbricati edificati su **un`area già utilizzata per la costruzione o che risulta libera a seguito della demolizione del fabbricato che la occupava**.

Area già utilizzata per la costruzione o che risulta libera a seguito della demolizione del fabbricato che la occupava

In questo caso, **il valore ammortizzabile del fabbricato strumentale edificato successivamente** sarà pari al costo effettivamente sostenuto per l`edificazione.

Fermo restando il principio generale, l`Agenzia delle Entrate precisa che, nel caso in cui il **fabbricato preesistente**, demolito successivamente all`acquisto dell`area, sia un **bene strumentale funzionante**, il valore dell`area ed il valore del fabbricato saranno determinati applicando i **criteri ordinariamente stabiliti dal comma 7** (confronto tra valore dell`area esposto in bilancio al momento dell`acquisto e quello che si ottiene applicando le percentuali forfetarie del 20 o 30 % al costo complessivo dell`immobile, comprensivo del valore dell`area).

Fabbricato strumentale preesistente funzionante

Il **valore ammortizzabile dell`immobile demolito** sarà quindi, fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell`articolo 102 del TUIR, mentre le **spese di bonifica relative alla demolizione e capitalizzate** insieme ai costi della nuova costruzione sono da imputare al terreno e ne incrementano il valore fiscalmente riconosciuto.

Nel caso, invece, in cui il **fabbricato preesistente** sia solo un **rudere acquistato unitamente al terreno**, il costo d`acquisto deve essere interamente imputato al terreno e non al rudere, non potendo quest`ultimo costituire un bene strumentale in quanto non funzionante e, di conseguenza, non ammortizzabile.

Fabbricato strumentale preesistente rudere

In conclusione, l`Amministrazione sottolinea però che le **regole relative all`acquisto autonomo ed antecedente dell`area** rispetto alla successiva costruzione del fabbricato **non trovano applicazione** nel caso in cui, in sede di **acquisto del fabbricato, nell`unico atto o in atti autonomi**, siano indicati **corrispettivi distinti per l`area e per il fabbricato** sovrastante. In tale ultima ipotesi sarà applicato, infatti, il criterio del confronto.

2.3 Immobili acquisiti in leasing

Il comma 7-bis dell`art. 36 della legge 248/2006 , come inserito dall`art. 2, comma 18 della legge 286/2006, prevede l`estensione del principio di indeducibilità fiscale anche «*con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria*», riferibile alle aree su cui questi insistono o ad essi pertinenziali.

Disposto normativo

La **disposizione si applica**, ai sensi del comma 8 del citato art. 36, **a partire dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006), **anche** in relazione agli **immobili acquisiti in precedenti periodi di imposta**, ma solo con riferimento ai **canoni che maturano a decorrere dal predetto periodo di imposta**.

A tal proposito, l`Agenzia delle Entrate chiarisce che, ai fini della determinazione della **quota parte del canone riferibile agli interessi passivi** occorre fare riferimento alle indicazioni fornite ai fini IRAP dall`art.1 del Decreto Ministeriale 24 aprile 1998.

Determinazione quota interessi

Determinazione quota capitale

La **quota capitale del canone** di competenza dell`esercizio sarà pari all`importo risultante dal seguente rapporto:

costo sostenuto dalla società concedente (società di leasing) – prezzo di riscatto

n. gg. durata del contratto di leasing x n. gg. periodo di imposta

Determinazione quota capitale relativa all`area

Ne deriva che, con riferimento ai **contratti di *leasing* stipulati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006** (data di entrata in vigore del D.L.223/2006), la **quota capitale riferibile all`area** (ossia quella non deducibile) sarà pari a quella derivante dall`**applicazione delle percentuali** del 20% o 30 % alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d`imposta, come sopra determinata (cfr. ***ESEMPIO 5*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

Per i **contratti di *leasing* stipulati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006**, invece, occorre calcolare **la residua quota capitale fiscalmente deducibile relativa al fabbricato**.

Quest`ultima sarà pari alla **quota capitale complessiva relativa al fabbricato** (ottenuta applicando le percentuali del 80% o 70% per cento alla quota capitale complessiva) **decurtata dell`ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d`imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006**, che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato.

Il valore residuo della quota capitale riferibile al fabbricato sarà deducibile a partire dal periodo d`imposta in corso al 4 luglio 2006 sulla base della residua durata del contratto di leasing (cfr. ***ESEMPIO 6*** riportato nella Circolare n. 1/E/2007).

3. Determinazione degli acconti d`imposta

Disposto normativo

La disciplina in esame trova applicazione, come anticipato nella Circolare del 21 novembre 2006, n. 34/E *(cfr.* Acconti IRES e IRAP per il 2006 – Chiarimenti ministeriali *del 23 novembre 2006)*, anche per la determinazione del calcolo dell`acconto.

A tal fine, l`Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.1/E/2007, chiarisce che **occorre assumere quale imposta del periodo precedente a quello in corso al 4 luglio 2006 quella che si sarebbe determinata se la previsione di indeducibilità fosse stata già in vigore**.

Perizia di stima

La citata Circolare n. 34/E/2006 precisava, inoltre, che, ai fini dell`acconto e per esigenze di semplificazione, era possibile determinare il valore dei terreni mediante l`applicazione delle percentuali forfetarie, senza necessità di confronto con valori determinati a seguito di apposita perizia di stima[6].

In proposito, l`Agenzia, nella Circolare n. 1/E/2007, precisa che:

– **si ritiene corretta la determinazione dell`acconto che tiene conto solo del valore delle aree calcolato con l`applicazione delle predette percentuali forfetarie**, senza considerare il valore delle aree eventualmente esposto in bilancio, come prescritto dalla legge di conversione,

– allo stesso modo, **riconosce ai contribuenti** che abbiano determinato e versato acconti più elevati sulla base del confronto con valori delle aree risultanti da apposita perizia la **possibilità di recuperare tali maggiori versamenti** in sede di liquidazione del saldo.

Infine, anche ai fini della determinazione dell`acconto, può ritenersi applicabile la regola che, in caso di **acquisto autonomo dell`area** in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato, prevede che il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.

---

[1] **D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 – Art.43- Immobili non produttivi di reddito fondiario**

1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l`esercizio di arti e professioni.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l`esercizio dell`arte o professione o dell`impresa commerciale da parte del possessore. ***Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*** si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, salvo quanto disposto nell`art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all`ultimo periodo del comma 1-bis dell`articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.

[2] A tal proposito, si ricorda che i **fabbricati strumentali per natura** sono catastalmente classificati in:

- **Categoria A/10** (uffici e studi privati);
- **Gruppo B** (unità immobiliari per uso di alloggio collettivo);
- **Gruppo C** (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie);
- **Gruppo D** (opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un`attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni);
- **Gruppo E** (altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi).

[3] Si definiscono **immobili *"cielo – terra""*** quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un`unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

[4] Non rientrano, quindi, tra i fabbricati industriali gli immobili destinati ad una attività commerciale, quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci.

[5] **Art.2645-bis del Codice Civile- Trascrizione di contratti preliminari**

(omissis)

6. Ai fini delle disposizioni di cui al comma 5, ***si intende esistente l`edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura***

[6] Prevista originariamente dal D.L. n. 223/2006, convertito con modificazioni in Legge 248/2006, prima delle modifiche apportate dal D.L. 262/2006, convertito con modificazioni nella Legge 286/2006.

4476-Circolare n.1-E del 19 gennaio 2007.pdfApri