

REDDITO IMPRESA E IRAP

Terreni nel reddito d'impresa

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

Gli **immobili posseduti dalle imprese commerciali** possono essere classificati sotto il profilo fiscale in **tre categorie**:

- immobili **strumentali**;
- immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività (cd. immobili **merce**);
- immobili **patrimonio**.

Con particolare riguardo ai **terreni**, si considerano strumentali quelli utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio dell'attività commerciale. Sono tali, ad esempio, i **terreni utilizzati nell'esercizio di attività industriali**.

Il terreno strumentale all'attività esercitata, la cui utilità è destinata a **esaurirsi** nel tempo, rappresenta un cespite **ammortizzabile** sotto il profilo contabile e, di conseguenza, anche sul **piano fiscale**. Va distinto:

- il caso in cui l'**utilizzo strumentale** all'attività **non** determini il sostenimento di **oneri di ripristino**;
- dal caso in cui, invece, l'**utilizzo strumentale** all'attività comporta il sostenimento di **oneri di ripristino**.

Nella prima ipotesi, si profila un **normale processo di ammortamento** del **costo del terreno**, le cui quote imputate a Conto economico sono rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, seppur nel limite del **coefficiente fiscale di cui al D.M. 31.12.1988**.

Laddove, invece, l'utilizzo strumentale all'attività determini il **sostenimento di oneri di ripristino**, l'imputazione del costo del terreno a Conto economico avviene mediante la rilevazione di **accantonamenti**, con conseguente **dubbio** interpretativo circa la **deducibilità fiscale**, per effetto della previsione limitativa contenuta nel comma 4, dell'[articolo 107, Tuir](#). Al riguardo, è intervenuta l'Amministrazione finanziaria che, con la [risoluzione n. 52/E/1998](#), ha affrontato il tema della bonifica nel settore dello **smaltimento rifiuti**. Partendo dall'assunto

che le aziende che si occupano di tale settore sono **contrattualmente obbligate al risanamento** e sono in grado, fin dall'inizio, di **valutare i costi di chiusura e post chiusura da sostenere**, il documento di prassi ha chiarito che sono i **costi che devono seguire i ricavi** e non viceversa, con la conseguenza che occorrerà, in primo luogo, individuare **l'esercizio di competenza dei ricavi** e solo dopo **considerare deducibili in quello stesso esercizio** i costi **correlati** ai ricavi.

In seguito, con la nota n. 2010/85997, l'Agenzia delle entrate ha confermato quanto già precisato dalla [risoluzione n. 52/E/1998](#). Pertanto, siccome i **costi di chiusura e di post chiusura** della discarica sono di **competenza** degli esercizi di **utilizzo** del terreno, è in tali esercizi che deve essere fatta valere anche **la deducibilità degli accantonamenti**, anche se il sostenimento finanziario dei costi avverrà in periodi successivi, ossia al **termine dello sfruttamento del fondo**.

Ovviamente, il terreno classificabile tra gli immobili **merce** o tra gli immobili **patrimonio non è ammortizzabile**. Al riguardo, si considerano **terreni-merce** quelli acquisiti per essere **rivenduti**, assumendo rilevanza la classificazione contabile basata sulla **destinazione funzionale**, cosicché gli immobili destinati alla vendita devono essere classificati tra le **rimanenze**.

Rientrano, invece, nella **categoria residuale degli immobili patrimonio** i terreni che **non sono né strumentali né merce**, ma costituiscono un **investimento** per l'impresa.

Il relativo costo sostenuto all'atto dell'acquisto iscritto tra i **cespiti** è destinato ad assumere **rilevanza fiscale** solo al momento della **eventuale cessione**, come "**valore di carico**" ai fini del calcolo della **plus/minusvalenza da alienazione**.

Per i **terreni patrimonio** trova applicazione la previsione contenuta nel comma 2, dell'[articolo 90, Tuir](#), secondo cui "*le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione*". In sostanza, la norma dispone l'**indeducibilità** di **tutti i costi relativi agli immobili patrimonio, ivi compresi i terreni**.

Pertanto, ai terreni non torna applicabile la deroga prevista al comma 1, dell'[articolo 90, Tuir](#), per le **manutenzioni ordinarie**, siccome si fa espresso riferimento agli **interventi edilizi** di cui all'[articolo 3, comma 1, lettera a\), D.P.R. 380/2001](#), **riguardanti esclusivamente edifici**. A titolo esemplificativo, quindi, **non sono ammesse in deduzione le spese manutentive del terreno** quali quelle sostenute per il **taglio dell'erba**.

Il **valore fiscale** del terreno è sempre determinato in misura forfetaria pari al **20% o 30% del costo complessivo sostenuto**, a meno che il terreno non sia stato acquisito **autonomamente** con successiva costruzione del fabbricato.

Nello specifico, le possibili procedure fiscali per eseguire lo scorporo sono due:

1. se il terreno è acquisito **autonomamente** rispetto alla successiva costruzione del fabbricato, non si pongono particolari questioni, poiché il **valore del terreno è già**



- iscritto separatamente e non ammortizzato** nemmeno civilisticamente;
2. se il fabbricato è, invece, acquistato “finito”, il valore del terreno ai fini dello scorporo fiscale è pari al **maggiore** tra quello esposto in **bilancio** (ipotesi poco verosimile) e **l'importo corrispondente al 20% (30% per i fabbricati industriali)** del costo complessivo.