

Il bilancio 2023 e le agevolazioni (anche ZES) sulla quota del terreno sottostante l'immobile

di [Vito Dulcamare](#), [Giuseppe Dulcamare](#)

Pubblicato il 8 Aprile 2024

La stagione dei bilanci ha riproposto la questione del trattamento contabile e fiscale della quota di contributo relativa al valore del terreno quando si ottiene un'agevolazione per investimenti in immobili. Ecco come tale agevolazione va indicata nel bilancio chiuso al 31/12/2023. Ribadiamo che i terreni non sono ammortizzabili, ma possono, tuttavia, essere inclusi nelle agevolazioni finanziarie. La normativa civile e fiscale ha stabilito che i contributi possono essere in conto esercizio, in conto impianti o in conto capitale, con conseguenze fiscali e contabili diverse. La rilevazione contabile dei contributi può avvenire tramite diretta riduzione dell'investimento o tramite risconto passivo.

La stagione dei **bilanci** è già iniziata e vengono riproposte questioni in passato già affrontate e definite, come nel caso del **trattamento contabile e fiscale della quota di contributo attribuibile al valore del terreno** quando l'**agevolazione** è stata concessa anche per l'**investimento in beni immobili da edificare o già edificati**. Quest'anno la questione è particolarmente avvertita da quanti hanno maturato il **bonus ZES** relativamente all'acquisto di immobili nuovi.

La qualificazione dei terreni come immobilizzazioni materiali

Secondo quanto previsto dall'art. 2426, n. 2, codice civile, **l'immobilizzazione la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzata**, dal che se ne deduce che non è possibile ammortizzare i cespiti che - come i terreni - hanno una durata illimitata e che, pertanto, non perdono la loro utilità nel tempo. Relativamente ai **fabbricati strumentali**, pare di tutta evidenza che tali cespiti costituiscono beni ammortizzabili con l'avvertenza, indicata nel [Principio contabile OIC 16](#) e nello IAS 16, che i terreni non costituiscono beni ammortizzabili tanto che, nel caso in cui il valore del fabbricato



incorpori anche quello del terreno sul quale esso insiste, il valore del terreno va scorporato ai fini dell'ammortamento, che va calcolato solo sul valore della costruzione. Anche **sotto il profilo fiscale**, attualmente sussiste una piena **concordanza con la normativa civilistica**; tuttavia, fino all'approvazione della attuale disciplina tributaria sull'indeducibilità dell'ammortamento per i terreni (decreto legge n. 223/2006), la precisazione contenuta nei principi contabili, secondo cui non è possibile procedere all'ammortamento del valore del terreno, era stata pressoché disattesa in quanto le imprese avevano sempre provveduto all'ammortamento anche del valore del terreno, confidando nella costante e rassicurante precedente interpretazione fornita al riguardo dall'Amministrazione Finanziaria. Sotto il **profilo tributario**, infatti, **in passato** veniva riconosciuta la **possibilità di ammortizzare i terreni**^[1] nell'ipotesi in cui gli stessi fossero **destinati ad incorporare una costruzione**, concorrendo in tal caso alla formazione dell'unico valore del fabbricato^[2]. Nel processo di continuo **adeguamento della determinazione del reddito d'impresa ai principi civilistici**, con i **commi 7 e 8 dell'art. 36 del citato decreto legge n. 223/2006**, invece, il legislatore nazionale...

...“ribadisce il principio della non ammortizzabilità dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali, in aderenza con le indicazioni fornite al riguardo dai principi contabili nazionali ed internazionali, secondo i quali le imprese devono indicare separatamente (scorporare) in bilancio il valore del fabbricato da quello del terreno e non potranno ammortizzarlo.”^[3]

Pertanto, a decorrere dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223/2006, il valore del terreno compreso nel fabbricato strumentale non è più ammortizzabile, essendo stata raggiunta una piena concordanza fra disciplina civilistica e quella tributaria (fatti salvi i problemi connessi alla diversa quantificazione del valore del terreno nei casi di acquisto di fabbricato che insiste su un terreno).

Ammissibilità del terreno alle agevolazioni finanziarie e fiscali

La conclusione secondo cui il terreno, sotto i profili civilistico e fiscale, non può intendersi bene ammortizzabile **non necessariamente significa che lo stesso terreno non possa essere considerato investimento ammissibile alle agevolazioni**. In effetti, nel panorama delle agevolazioni alle imprese, soprattutto in quelle di tipo finanziario che incentivano la realizzazione di nuovi impianti produttivi, viene spesso riconosciuto il diritto all'agevolazione anche per l'investimento consistente nell'acquisizione del suolo destinato ad incorporare un fabbricato strumentale. Ad esempio, la disciplina delle agevolazioni nelle ZES (Zone economiche speciali), applicabile fino al 31 dicembre 2023, è sta

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

[Scegli il tuo abbonamento](#)