

Sabato 25/03/2023 • 08:33

FISCO **COMMERCIO DI PRODOTTI**

Fabbricati strumentali di imprese al dettaglio: ammortamento al 6%

Con Provvedimento del 22 marzo 2023 n. 89458, l'**Agenzia delle Entrate** ha precisato le regole applicabili ai fini della maggiorazione della **quota di ammortamento** del costo dei fabbricati strumentali delle imprese che operano nel **settore del commercio di prodotti** di consumo al dettaglio, alimentari e non.

di **Marco Nessi** - Dottore Commercialista

L'art. 1 c. 65-69 L. 197/2022 (c.d. **Legge di bilancio 2023**) ha previsto una maggiore deducibilità delle **quote di ammortamento** del costo dei fabbricati strumentali a favore delle imprese che operano nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio, alimentari e non.

Le disposizioni attuative della normativa in esame sono state definite dal **Provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 marzo 2023n. 89458.

Presupposto soggettivo

La norma in esame è applicabile:

1) alle imprese che operano prevalentemente in specifici settori del **commercio al dettaglio**. Sono classificabili tra le "imprese":

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 TUIR;
- i soggetti di cui all'art. 73 c. 1 lett. a) e b) TUIR (Spa, Sapa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al Regolamento CE n. 2157/2001, società cooperative europee di cui al Regolamento CE n. 1435/2003 residenti in Italia, enti pubblici e privati diversi dalle società, trust commerciali residenti);
- i soggetti di cui all'art. 73 c. 1 lett. c) TUIR (enti pubblici e privati diversi dalle società, trust non commerciali, organismi di investimento collettivo del risparmio residenti in Italia), relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- i soggetti di cui all'art. 5 c. 1 TUIR (Snc e Sas residenti in Italia) ad eccezione delle società semplici;
- i soggetti di cui all'art. 73 c. 1 lett. d) TUIR (società ed enti non residenti in Italia, compresi i trust, con o senza personalità giuridica) con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i fabbricati strumentali;

2) limitatamente ai **fabbricati strumentali** che sono utilizzati ed entrati in funzione entro la fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023. Sono considerati tali i fabbricati che:

- sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore (c.d. strumentalità per destinazione);
- sono relativi a imprese commerciali e non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (c.d. "strumentalità per natura". Sono tali i fabbricati classificabili nelle categorie catastali A10/B/C/D/E).

In particolare, le attività di commercio di beni al dettaglio (alimentare e non, ivi compresi i grandi magazzini, tabacco ed elettronica) rilevanti sono quelle individuate dai seguenti **codici ATECO**:

- 47.11.10 (Ipermercati);
- 47.11.20 (Supermercati);
- 47.11.30 (Discount di alimentari);
- 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari);
- 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati);
- 47.19.10 (Grandi magazzini);
- 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici);
- 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari);
- 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati);
- 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati);
- 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati);
- 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati);

- 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati);
- 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati);
- 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

Oltre a quanto sopra, per espressa previsione normativa, la disciplina è applicabile alle **società immobiliari di gestione** (ovvero le imprese il cui valore patrimoniale è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli "merce", dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa) che aderiscono al regime del consolidato fiscale (ex art. 117 TUIR) relativamente ai fabbricati che sono concessi in locazione alle imprese che operano nei settori (sopra citati) e che aderiscono al regime di tassazione di gruppo.

In questo caso:

- il valore del patrimonio deve essere determinato sulla base dei valori contabili alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023;
- l'opzione per l'applicazione del regime del consolidato deve essere stata esercitata entro la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 .

Viceversa, la maggiorazione non è applicabile ai **fabbricati**:

- che sono **concessi in locazione**, leasing o contratti assimilabili (anche se a favore di soggetti che operano nei settori rilevanti. In deroga a questo principio, la maggiorazione è applicabile ai fabbricati posseduti in leasing finanziario dalle imprese che non imputano a conto economico i relativi canoni);
- il cui **coefficiente di ammortamento** è uguale o superiore al 6 %.

Il calcolo della prevalenza

La prevalenza delle attività effettivamente svolte deve essere determinata in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività rilevanti (sopra elencate) rispetto al totale dei ricavi del conto economico.

In particolare, per i soggetti non residenti con **stabile organizzazione** in Italia alla quale sono attribuiti i fabbricati, la maggiorazione è applicabile in caso di svolgimento delle attività rilevanti (sopra elencate) a prescindere dalla tipologia di attività svolta dalla casa madre (nei confronti di questi soggetti la prevalenza deve essere determinata in base al rapporto tra i ricavi delle attività sopra elencate rispetto al totale dei ricavi risultanti nel rendiconto redatto ai sensi dell'art. 152 TUIR).

Presupposto oggettivo

Per i soggetti individuati al precedente paragrafo 2, le quote di ammortamento del **costo dei fabbricati strumentali interessati** (da determinare, ai sensi dell'art. 110 TUIR, al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023) sono deducibili ai fini fiscali in misura non superiore al **6%** (rispetto al 3% previsto ordinariamente).

La disposizione intende consentire una maggiore deducibilità delle quote di ammortamento dei fabbricati strumentali che sono utilizzati nei settori elencati. Viceversa, come già accennato, dalla disciplina sono esclusi i fabbricati destinati alla grande distribuzione per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 già stabilisce il coefficiente nella misura del 6%.

Il testo normativo non prevede che l'incremento dell'ammortamento possa configurare una deroga al **principio di imputazione delle quote di ammortamento in bilancio** (ex art. 109 c. 4 lett. b TUIR). Pertanto, le maggiori quote di ammortamento sono riconosciute ai fini fiscali previa imputazione delle stesse a conto economico.

Effetti della cessione dei fabbricati

Per espressa previsione normativa, la maggiore fruizione non deve essere rideterminata nelle ipotesi di:

- **cessione dei fabbricati agevolati** (in questo caso il cessionario non potrà applicare la maggiorazione in relazione al fabbricato acquistato per il periodo residuo di applicazione della stessa);
- trasferimento dei fabbricati agevolati mediante **operazioni di riorganizzazione aziendale** che non originano plusvalenze o minusvalenze (in questo caso l'avente causa che opera in uno dei settori agevolati può continuare ad applicare la maggiorazione per il periodo residuo).

Decorrenza

La maggiore deducibilità dei costi relativi agli immobili strumentali delle imprese che esercitano il commercio di beni è applicabile per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i quattro successivi (e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per il periodo 2023-2027). Si ricorda che i requisiti richiesti ai fini dell'applicazione dell'agevolazione devono sussistere in ogni periodo d'imposta.

