

Circolare n. 17

**Aumento degli ammortamenti dei fabbricati strumentali per le imprese del commercio –
Disposizioni attuative**

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 65 - 68 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023) ha incrementato l'ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese operanti nei settori del commercio di prodotti di consumo al dettaglio, stabilendo che le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese, operanti nei predetti settori, sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6%.

Con il provv. 22.3.2023 n. 89458, l'Agenzia delle Entrate ha emanato le relative disposizioni attuative.

Decorrenza

L'agevolazione non ha ancora effetto sui modelli REDDITI 2023, applicandosi per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 e per i quattro successivi (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si tratta dei periodi 2023-2027).

I requisiti per la fruizione del beneficio, come saranno di seguito illustrati, devono sussistere in ciascuno di tali periodi d'imposta.

2 SOGGETTI INTERESSATI

La maggiorazione spetta alle imprese che svolgono prevalentemente le attività rilevanti riferite ai codici ATECO riepilogati nel successivo § 2.2.

In particolare, rientrano tra le imprese in esame:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali (ex art. 55 del TUIR);
- le spa, le sapa, le srl, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) n. 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale e gli OICR, residenti nel territorio dello Stato;
- le snc, le sas e i soggetti a queste assimilati;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel territorio dello Stato, alle quali sono attribuibili i fabbricati agevolati di cui al successivo § 3.

Stabili organizzazioni di soggetti non residenti

Per le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, la maggiorazione si applica se tali soggetti svolgono le attività elencate nel successivo § 2.2, a prescindere dalla tipologia di attività svolta dalla casa madre.

2.1 INDIVIDUAZIONE DELL'ATTIVITÀ PREVALENTE

La prevalenza delle attività effettivamente svolte si determina mediante il rapporto tra:

- l'ammontare dei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agevolate;
- il totale dei ricavi risultanti dal Conto economico.

Stabili organizzazioni di soggetti non residenti

Per le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, la prevalenza si determina sulla base del rendiconto della stabile organizzazione (redatto ai sensi dell'art. 152 del TUIR), avendo riguardo al rapporto tra:

- i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività di cui al successivo § 2.2;
- il totale dei ricavi dello stesso rendiconto.

2.2 RIEPILOGO DELLE ATTIVITÀ RILEVANTI

Le attività rilevanti sono quelle riferite ai codici ATECO riepilogati nella seguente tabella.

Codice ATECO	Descrizione
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

3 FABBRICATI AGEVOLATI

La maggiorazione si applica ai fabbricati strumentali utilizzati per l'esercizio delle imprese operanti nei predetti settori, nei limiti della quota di ammortamento ad essi attribuibile per le medesime attività, purché entrati in funzione entro la fine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023.

3.1 NOZIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI

Ai fini della disposizione agevolativa, per fabbricati strumentali si intendono quelli:

- utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore;
- relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
- relativi all'impresa di cui all'art. 65 co. 1 del TUIR.

3.2 IMPRESE IAS ADOPTER

In deroga a quanto sarà riportato nel successivo § 4, la maggiorazione si applica all'ammortamento dei fabbricati in esame detenuti, mediante contratti di *leasing* finanziario, dalle imprese utilizzatrici che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e che quindi non imputano a Conto economico i relativi canoni.

4 FABBRICATI ESCLUSI DAL BENEFICIO

La maggiorazione non si applica ai fabbricati strumentali:

- concessi in locazione, *leasing* o contratti assimilabili, anche a soggetti operanti nei settori agevolati, fermo restando quanto riportato nel precedente § 3.2;
- il cui coefficiente di ammortamento è uguale o superiore al 6%.

5 MODALITÀ DI DEDUZIONE DELLA MAGGIORAZIONE

La maggiorazione è deducibile (ai sensi dell'art. 102 del TUIR), in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei predetti fabbricati del coefficiente di ammortamento del 6%, se e nella misura in cui risulti imputata al Conto economico relativo all'esercizio di competenza (*ex art. 109 co. 4, primo periodo, del TUIR*). In altri termini, l'incremento dell'ammortamento in oggetto non consente di derogare al principio di previa imputazione a Conto economico.

Pertanto, ove la quota di ammortamento contabile sia, come probabile, inferiore al 6%, nell'esercizio di prima applicazione della disposizione agevolativa (di regola, il 2023 per i soggetti "solari") occorre modificare il piano di ammortamento civilistico.

6 SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE IN REGIME DI CONSOLIDATO

Le imprese operanti nei predetti settori e, quindi, contraddistinte dai codici ATECO indicati nel precedente § 2.2, il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa e diversi dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa (si tratta, in pratica, delle c.d. "immobiliari di gestione"), aderenti al regime del consolidato fiscale (di cui agli artt. 117 ss. del TUIR), possono avvalersi dell'incremento dell'ammortamento in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori indicati e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

6.1 DETERMINAZIONE DEL VALORE DEL PATRIMONIO

Il valore del patrimonio si determina sulla base dei valori contabili alla data della chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2023 (2023, per i soggetti "solari").

6.2 TERMINE PER L'OPZIONE PER IL CONSOLIDATO

L'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato, in relazione alle società immobiliari in questione, deve avvenire entro la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 (quindi, in sede di modello REDDITI 2023 da presentare entro il 30.11.2023, per i soggetti "solari").

7 EFFETTI DELLA CESSIONE DEI FABBRICATI

La maggiorazione fruita in relazione ai precedenti periodi d'imposta non deve essere rideterminata nelle ipotesi di:

- cessione dei fabbricati agevolati;
- trasferimento dei fabbricati agevolati mediante operazioni di riorganizzazione aziendale che non danno luogo al realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

7.1 CESSIONE DEI FABBRICATI AGEVOLATI

In questo caso, in relazione al fabbricato acquistato, il cessionario non può applicare la maggiorazione per il periodo residuo di applicazione della stessa.

7.2 OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE AZIENDALE

Nell'ipotesi di trasferimento dei fabbricati agevolati mediante operazioni di riorganizzazione aziendale che non danno luogo al realizzo di plusvalenze o minusvalenze, il soggetto avente causa delle predette operazioni che opera nei settori cui si applica l'incentivo può continuare ad applicare la maggiorazione per il periodo residuo della stessa, ferma restando la permanenza dei requisiti soggettivi e oggettivi.