

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento deducibile al 6% per gli immobili utilizzati per attività commerciali

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Per i **periodi d'imposta dal 2023 al 2027** le imprese che operano in alcuni settori del commercio potranno **dedurre dal reddito d'impresa** quote di ammortamento dei fabbricati utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa **nella misura del 6% in luogo dell'ordinaria percentuale del 3%**.

È quanto stabilito dai [commi 65 e seguenti della L. 197/2022](#) (Legge di Bilancio 2023) che permette in questo modo di **raddoppiare la deduzione** dell'ammortamento dei fabbricati alle imprese che adottano uno dei codici Ateco indicati nel [comma 66](#) (supermercati, ipermercati e numerose attività di commercio al dettaglio).

La prima osservazione riguarda l'individuazione dell'**ambito oggettivo** della norma contenuta nel [comma 65](#), che limita l'incremento della percentuale di ammortamento ai soli fabbricati utilizzati per lo svolgimento di una delle attività previste nel successivo [comma 66](#).

Si tratta quindi dei **fabbricati strumentali per destinazione**, ossia utilizzati esclusivamente e direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, con esclusione di quelli strumentali per natura.

Ad esempio, se una società detiene **due fabbricati classificati in categoria C/1 (negozi)**, uno dei quali **utilizzato direttamente per l'attività di vendita di generi alimentari** (supermercato) e l'altro non utilizzato né locato a terzi, potrà dedurre con l'aliquota maggiorata del 6% solamente le quote di ammortamento del primo dei due immobili mentre per l'altro le quote sono deducibili nella **misura ordinaria del 3%**.

Il secondo aspetto da evidenziare riguarda il rapporto tra la deduzione della quota di ammortamento fiscale e quella imputata nel conto economico civilistico.

Trattandosi di una disposizione che permette di aumentare la deduzione fiscale per un periodo massimo di cinque periodi d'imposta, si deve comprendere **come gestire la differenza tra la quota imputata civilisticamente (tipicamente pari al 3%) e quella deducibile fiscalmente.**

Il [comma 67](#) della L. 197/2022 estende la deduzione maggiorata dell'ammortamento anche ad alcune **imprese che non utilizzano direttamente il fabbricato** per lo svolgimento di una delle attività indicate nel [comma 66](#).

In particolare, è previsto che le imprese che **operano nel settore del commercio al dettaglio** 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** (beni merce), dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa (strumentali per destinazione), e che **aderiscono al consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti Tuir**, possono **dedurre dal reddito d'impresa quote di ammortamento del 6%** per i **fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori del commercio di cui al comma 66 e aderenti anch'esse al medesimo regime di tassazione di gruppo.**

In buona sostanza, con tale disposizione si **estende la deduzione maggiorata delle quote di ammortamento** anche alle società che presentano le seguenti condizioni:

- **operano in uno dei settori del commercio** indicati nel [comma 66](#);
- **il valore del patrimonio è costituito per più della metà da fabbricati strumentali per natura o cd. "patrimonio"**;
- hanno optato per la **tassazione di gruppo** (consolidato nazionale) di cui agli [articoli 117 e seguenti del Tuir](#);
- **concedono in locazione** i fabbricati a imprese anch'esse operanti in uno dei settori del commercio contemplati nel comma 66 e che **aderiscono allo stesso regime di tassazione di gruppo di cui ai citati articoli 117 e seguenti Tuir.**

In merito all'adesione al regime del **consolidato fiscale nazionale**, va osservato che la norma non pone alcuna condizione sulla **qualifica di società consolidante** o società consolidata in capo al soggetto locatore e all'impresa locataria, ferma restando la **necessità che tali soggetti aderiscano al consolidato fiscale all'interno dello stesso gruppo.**