

AGEVOLAZIONI

Difficilmente applicabile la super-deduzione degli ammortamenti nel commercio al dettaglio

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



In data **22 marzo 2023**, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato il [provvedimento n. 89458](#), contenente le disposizioni attuative dell'[articolo 1, commi 65 e seguenti, L. 197/2023](#) (cd. "Legge di bilancio per l'anno 2023"), a norma dei quali, in prima approssimazione, le quote di ammortamento del **costo dei fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio del commercio al dettaglio** sono **deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi del coefficiente del 6 per cento**.

Tale maggiorazione è applicabile per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2023** e per i quattro successivi (generalmente, quindi, dal 2023 al 2027).

Più in dettaglio, la norma primaria prevede che la maggiorazione si applichi alle imprese operanti nei **settori specificamente individuati nell'articolo 1, comma 66, L. 197/2022**, limitatamente ai fabbricati strumentali "per destinazione", stabilendo, quindi, una **duplice condizione**, riferibile all'attività esercitata e alla destinazione d'uso del fabbricato.

Quanto alla prima condizione, il Provvedimento precisa che almeno una delle attività indicate nella norma deve essere, non solo esercitata, bensì anche **prevalente**.

Tale prevalenza, stabilisce il punto 2.4 del Provvedimento, deve essere determinata mediante il **rapporto tra l'ammontare dei ricavi** derivanti dallo svolgimento delle attività di commercio al dettaglio specificamente individuate, rispetto al totale dei ricavi risultanti dal conto economico.

La norma, poi, dispone che *"Le imprese di cui ai commi 65 e 66 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, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati*

*direttamente nell'esercizio dell'impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avvalersi della disposizione del comma 65 in relazione ai **fabbricati concessi in locazione** a imprese operanti nei settori di cui al comma 66 del presente articolo e aderenti al **medesimo regime di tassazione di gruppo**".*

L'intento del Legislatore parrebbe chiaro, ma l'infelice formulazione normativa e, in particolare, il rimando "... alle imprese di cui ai commi [...] 66" parrebbe richiedere che **anche le società immobiliari** debbano svolgere, in **prevalenza**, una delle attività (del commercio) elencate nel comma 66.

Tale incertezza, tuttavia, è stata risolta dal Provvedimento, nel quale si prevede, più chiaramente, che la maggiorazione si possa applicare anche alle società, aderenti al regime di tassazione di gruppo, il cui valore patrimoniale è **prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa**, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, in relazione ai fabbricati concessi in locazione a società operanti nei settori indicati all'[articolo 1, comma 66, L. 197/2022](#), aderenti al medesimo **consolidato fiscale**.

Al fine di verificare la "**prevalenza immobiliare**", occorrerà prendere a riferimento i valori contabili di bilancio alla **data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023**.

Nel silenzio della norma primaria, un'ulteriore criticità riguardava le **modalità di fruizione della maggiorazione** da parte di quei soggetti che avessero in precedenza previsto, per tali fabbricati, un piano di ammortamento contabile impostato con aliquote inferiori al 6%.

Più in dettaglio, il dubbio concerneva la possibilità di **dedurre extra-contabilmente le maggiori quote di ammortamento fiscale** ammesse in deduzione, senza necessitare, quindi, di una previa modifica del piano d'ammortamento in sede di redazione del bilancio, altrimenti necessaria per rispettare il principio dell'imputazione a conto economico, cui è generalmente subordinata la deduzione fiscale dei costi.

Sul punto, **il Provvedimento non prevede, tuttavia, deroghe rispetto al predetto principio**, stabilendo peraltro espressamente che "*La maggiorazione è deducibile, ai sensi dell'articolo 102 del Tuir, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei fabbricati di cui al punto 4.3 del coefficiente del 6 per cento, nei limiti di quanto disposto dall'articolo 109, comma 4, primo periodo, del Tuir*".

Tale disposizione, come noto, stabilisce che "*Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza [...]*".

L'eventuale modifica del piano di ammortamento contabile si scontra, tuttavia, con la "**sistematicità**" a cui lo stesso dovrebbe essere informato, tenuto conto della vita economica

utile e del valore di presunto realizzo finale dei beni assoggettati al processo di ammortamento.

In tal senso, una modifica del piano di ammortamento (per esempio, finalizzata ad aumentare la percentuale della quota di ammortamento annuale dal 3% al 6%) presupporrebbe un significativo mutamento delle condizioni su cui erano state fondate le originarie valutazioni, idoneo a provocare un aumento della quota di ammortamento da stanziare in bilancio.

Le disposizioni attuative prevedono, peraltro, che ***“La maggiorazione di cui punto 4.1 è deducibile, nel rispetto dei limiti ivi indicati, nell’ipotesi di modifica al piano di ammortamento civilistico operata nell’esercizio di prima applicazione della stessa”.***

Tale disposizione attuativa, contenuta nel decreto direttoriale, **non rappresenta una disposizione derogatoria rispetto alle norme del codice civile in materia di bilancio**, né una garanzia di deducibilità, in ipotesi di scelte di bilancio meramente “opportunistiche” sul piano fiscale, come del resto accadde quando, a seguito dell’abrogazione della possibilità di dedurre extra-contabilmente gli ammortamenti “anticipati”, di cui all’**articolo 102, comma 3, Tuir**, fu previsto che ***“... gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall’esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l’eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l’impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili”*** (articolo 1, comma 34, L. 244/2007, c.d. Legge Finanziaria per l’anno 2008), **norma, peraltro, mai espressamente abrogata.**

Dal quadro tratteggiato parrebbe emergere, quindi, **l’impossibilità di modificare il piano di ammortamento contabile al solo scopo di fruire della maggiorazione fiscale** in rassegna, determinandosi così, di fatto, un certo **“svuotamento”** della concreta portata dell’agevolazione di cui, a questo punto, non si comprendono nemmeno bene la *ratio* e i fisiologici destinatari.

Diversamente, ove la scelta del decreto direttoriale fosse stata quella di **valorizzare il principio di specialità della norma contenuta nella Legge di bilancio per l’anno 2023**, di per sé idoneo a superare il principio della previa imputazione a conto economico dei costi contenuto nell’[articolo 109 Tuir](#), si sarebbe consentita **una più generalizzata fruizione della norma agevolativa**, senza “imporre” modifiche ai criteri di ammortamento contabile, spesso ben difficilmente coordinabili con le disposizioni del codice civile e con la corretta applicazione dei principi contabili.

Si consideri, infatti, che l’[articolo 109, comma 4, Tuir](#), stabilisce che: ***“Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all’esercizio di competenza. ... Sono tuttavia deducibili: ... b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. ...”.***

Peraltro, la relazione tecnica di accompagnamento della norma, ove afferma che “*La maggior misura (dal 3 al 6%) è consentita, comunque, nel rispetto dei principi contabili, alle imprese che operano in quei settori*”, consentirebbe una **duplice chiave di lettura**, non solo in linea con la scelta restrittiva operata con il decreto direttoriale, bensì anche nel senso che la fruizione della maggiorazione sarebbe “... **consentita, comunque, nel rispetto dei principi contabili**”, ovvero **senza dover “forzare” le valutazioni** in ordine alla residua vita utile degli immobili delle imprese potenzialmente beneficiarie.

Una **lettura restrittiva**, che prescindendo dal principio di specialità della norma, qual è quella contenuta nel decreto direttoriale del 22 marzo scorso, finisce, quindi, nella maggior parte dei casi, per **consentire la fruizione della maggiorazione di fatto solo a imprese prive di presidi e sistemi di controllo**, peraltro comunque esposte a **rischi di contestazione ove il cambiamento del piano di ammortamento contabile non fosse idoneamente supportato sul piano civilistico e della corretta applicazione dei principi contabili**.