



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

BONUS AMMORTAMENTO AL 6% PER I FABBRICATI DEL COMMERCIO AL DETTAGLIO: COME SFRUTTARLO AL MEGLIO NEL BILANCIO 2023

Pubblicato il 22 Marzo 2024 di Sabatino Pizzano



La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022, commi 65-69) ha introdotto un'agevolazione fiscale molto interessante per le imprese del settore del commercio al dettaglio: la possibilità di aumentare al 6% le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali. Si tratta di un'opportunità da non perdere per ridurre il carico fiscale e supportare la redditività aziendale in un contesto economico ancora incerto. Vediamo quindi nel dettaglio ambito soggettivo e oggettivo, modalità applicative, casi particolari e risvolti operativi di questo bonus.

I soggetti interessati

Possono beneficiare della maggiorazione le imprese che esercitano attività di commercio al dettaglio come attività prevalente, a prescindere dalla natura giuridica e dalla residenza. Sono quindi inclusi:

- Imprenditori individuali e società di persone commerciali (snc, sas)
- Società di capitali (spa, sapa, srl) e cooperative
- Enti commerciali residenti (es. consorzi con attività esterna)
- Stabili organizzazioni italiane di società estere

Per fruire dell'agevolazione, i ricavi derivanti dalle attività di commercio al dettaglio devono rappresentare più del 50% dei ricavi totali d'impresa. A tal fine rilevano le attività contraddistinte dai codici ATECO 2007 della sezione 47 e, in particolare:

47.11.10 Ipermercati

47.11.20 Supermercati

47.11.30 Discount di alimentari

47.11.40 Minimercati e 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.xx Commercio al dettaglio di frutta e verdura

47.22.xx Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne

47.23.xx Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi

47.24.xx Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati

47.25.xx Commercio al dettaglio di bevande

47.26.xx Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco

47.29.xx Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati

Per verificare la prevalenza vanno confrontati i ricavi delle attività agevolate (numeratore) con la voce A1 del conto economico (denominatore). Per le stabili organizzazioni il parametro di riferimento è il totale dei ricavi del rendiconto redatto ex art. 152 TUIR.

I fabbricati agevolabili

Sono agevolabili i fabbricati strumentali per l'esercizio dell'impresa, ossia quelli:

- utilizzati direttamente ed esclusivamente per l'attività d'impresa;

- non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni;
- classificati tra le immobilizzazioni materiali nell'attivo patrimoniale.

I fabbricati devono risultare da libro cespiti (o altri registri se non tenuto) e devono essere entrati in funzione entro il 31/12/2023. Il beneficio non spetta per:

- immobili "patrimonio" e immobili merce;
- immobili concessi in locazione, leasing o comodato (anche se a retailer);
- immobili con coefficiente di ammortamento fiscale pari o superiore al 6%.

Modalità applicative

Il bonus consiste nella possibilità di dedurre extra-contabilmente una quota di ammortamento pari al 6% del costo fiscale del fabbricato, determinato al 31/12/2023 secondo le ordinarie regole del TUIR (costo storico + spese incrementative – costo delle aree).

Anche se l'aliquota di ammortamento civilistico fosse inferiore al 6%, la deduzione fiscale del 6% è comunque ammessa a condizione che:

1. la % maggiorata sia applicata al costo 2023 e non ai successivi incrementi;
2. la quota incrementata transiti dal conto economico civilistico.

Se l'ammortamento imputato a conto economico è inferiore alla % del 6%, già dal primo esercizio di adozione della norma agevolativa occorre modificare il piano di ammortamento aumentando la % civilistica (con adeguata informativa in Nota Integrativa per spa, sapa, srl). In questo modo si evita l'emersione di variazioni fiscali temporanee che porterebbero alla rilevazione di imposte differite.

L'agevolazione ha durata quinquennale (periodi d'imposta 2023-2027) e in tutti gli esercizi di vigenza devono permanere i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma.

Esempio. Alfa srl, che opera nel commercio al dettaglio di elettronica (codice ATECO 47.19.20), possiede un immobile strumentale acquistato nel 2018 per 800.000 euro (di cui 150.000 per le aree pertinenziali), entrato in funzione nel 2019 e ammortizzato al 31/12/2023 per 90.000 (aliquota 3%).

Per il 2023 la società potrà dedurre, oltre alla quota imputata a conto economico (19.500 euro), una quota aggiuntiva pari a 19.500 (650.000 x 3%), per un totale di 39.000 euro (6% del costo netto fiscale). Nei periodi 2024-2027, fermo restando la sussistenza dei requisiti di accesso al bonus, la deduzione sarà pari a 39.000 euro/anno.

Se invece l'ammortamento civilistico progressa fosse stato del 4%, per poter dedurre la maggiorazione nel 2023, Alfa dovrebbe aumentare l'aliquota di ammortamento civilistico al 6% e imputare a CE una quota pari a 39.000 euro, con disclosure del cambio di stima in Nota Integrativa (la norma fiscale costituisce giustificato motivo).

Imprese immobiliari e consolidato fiscale

Una disciplina specifica è prevista per le c.d. "immobiliari di gestione", ossia le imprese il cui valore patrimoniale è prevalentemente costituito da immobili diversi da quelli strumentali, merce o utilizzati direttamente. Queste società, se aderiscono al consolidato nazionale di cui agli artt. 117 ss. TUIR, possono comunque fruire del maxi-ammortamento del 6% relativamente ai fabbricati

strumentali concessi in locazione a imprese del gruppo operanti nel commercio al dettaglio.

L'agevolazione per le immobiliari "consolidate" spetta a condizione che:

- a) i fabbricati siano locati a società aderenti al consolidato ed esercenti attività di commercio al dettaglio con i codici ATECO agevolati;
- b) l'opzione per il consolidato sia stata esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2022.

La prevalenza immobiliare va verificata in base ai valori contabili risultanti dal bilancio al 31/12/2023, confrontando il totale delle immobilizzazioni materiali e finanziarie (esclusi immobili merce, strumentali e direttamente utilizzati) con il totale dell'attivo patrimoniale.

Esempio. La società Gamma spa detiene immobili per 12 milioni di euro (valore contabile al 31/12/2023), di cui 10 milioni locati a società del gruppo Beta spa operante nel settore della GDO alimentare (codice ATECO 47.11.20). Il totale dell'attivo patrimoniale è pari a 20 milioni.

Avendo immobili locati pari al 50% dell'attivo (10/20), Gamma spa è qualificabile come "immobiliare di gestione". Se la società ha validamente esercitato l'opzione per il consolidato fiscale nella dichiarazione 2022 e Beta aderisce al perimetro del gruppo, Gamma potrà dedurre la maggiorazione del 6% relativamente al costo dei fabbricati locati.

Se invece Beta non facesse parte del consolidato, oppure se Gamma avesse esercitato l'opzione solo dal 2023, il bonus non spetterebbe.

Effetti delle cessioni

In caso di cessione dei fabbricati per i quali si è fruito dell'agevolazione:

- il cedente non deve rideterminare le maggiori quote dedotte nei periodi d'imposta precedenti;
- il cessionario, se pure operante nei settori agevolati, non può proseguire nella deduzione delle quote maggiorate per il periodo residuo.

Se però il trasferimento avviene nell'ambito di operazioni di riorganizzazione aziendale neutrale (fusione, scissione, conferimento d'azienda), senza emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscali:

- il dante causa non ricalcola le quote maggiorate dedotte in precedenza;
- l'avente causa che esercita attività di commercio al dettaglio, se sussistono tutti i requisiti normativi, può continuare a dedurre le quote maggiorate fino al termine del quinquennio.

Risvolti operativi e Fisco & Bilancio

Dal punto di vista pratico, i soggetti che intendono avvalersi del maxi-ammortamento dovranno:

- Verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi (prevalenza dei ricavi da commercio al dettaglio) e oggettivi (fabbricati strumentali di proprietà al 31/12/2023)
- Implementare le scritture contabili per gestire la maggiorazione del 6%
- Adeguare le procedure per il calcolo delle imposte correnti e differite IRES e IRAP
- Monitorare nel quinquennio il permanere delle condizioni di accesso al beneficio
- Valutare i risvolti del bonus sugli acconti d'imposta (metodo storico o previsionale)

- Considerare le ricadute dell'incentivo sulla determinazione del ROL ai fini degli ISA

L'agevolazione rileva anche nella redazione del bilancio d'esercizio e dei relativi allegati. In particolare, le società di capitali saranno tenute a:

- Dare separata evidenza delle quote "maggiorate" nella voce B10 b) del conto economico ("ammortamento fabbricati strumentali")
- Fornire nella Nota Integrativa adeguate informazioni sull'applicazione del bonus, con dettagli su ammontare e natura della maggiorazione e impatto sulla rappresentazione veritiera e corretta (con eventuale deroga per esibizione al fisco)
- Esporre nei prospetti IRES e IRAP del quadro RV le variazioni in diminuzione operate per dedurre extra-contabilmente la quota aggiuntiva di ammortamento

Domande e risposte

D: La maggiorazione spetta anche per i fabbricati in leasing?

R: No, il bonus riguarda solo i fabbricati di proprietà, iscritti tra le immobilizzazioni materiali dell'attivo patrimoniale. Gli immobili in leasing non rilevano nemmeno per il locatore, trattandosi di immobili "relativi all'impresa" e non strumentali.

D: Se la percentuale di ammortamento fiscale del fabbricato è superiore al 6%, posso egualmente beneficiare della maggiorazione per la quota imputata a bilancio?

R: No, se l'aliquota fiscale è già pari o superiore al 6%, non è possibile fruire dell'incentivo nemmeno per la sola quota stanziata a conto economico fino al 6%.

D: In caso di cessione dei fabbricati agevolati con plusvalenza, il calcolo della stessa deve tenere conto delle maggiorazioni del 6% dedotte dal cedente?

R: No, in caso di cessione dei fabbricati "maggiorati", il cedente non deve ricalcolare le quote aggiuntive dedotte negli esercizi precedenti. La plusvalenza o minusvalenza va determinata confrontando il corrispettivo con il costo fiscale netto del fabbricato (senza considerare il maxi-ammortamento).

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA