



## I Casi del Think Tank di STS Deloitte

Fabbricati destinati alla grande distribuzione: aliquota di ammortamento del 6%

# Fabbricati destinati alla grande distribuzione: aliquota di ammortamento del 6%

## IL CASO

La Legge di bilancio per il 2023 (Legge n. 197/2022) ha introdotto una disciplina temporanea, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 e i quattro successivi, rivolta alle *“Imprese operanti nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio”*, che prevede la maggiorazione dell'aliquota di ammortamento al 6% dei fabbricati strumentali utilizzati in specifici settori del commercio ed identificati con i relativi codici ATECO.

La disciplina regola espressamente la fattispecie della locazione, ammettendo al beneficio del coefficiente maggiorato del 6% le società di gestione immobiliare che locano tali fabbricati a società operanti nei settori indicati dalla legge, ma unicamente nell'ipotesi in cui i soggetti locatari partecipino al medesimo consolidato fiscale della concedente.

Poiché tra i settori rilevanti ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota sono compresi il codice ATECO 47.11.10 relativo agli Ipermercati e il codice 47.11.20 riguardante i Supermercati, si può creare una coincidenza dell'ambito oggettivo della disciplina con il regime ordinario dell'ammortamento dei fabbricati impiegati nella grande distribuzione, per i quali è già previsto il coefficiente tabellare del 6% al D.M. 31 dicembre 1988. Si pone pertanto il dubbio se, in base al quadro normativo ed interpretativo vigente, tale coefficiente possa essere utilizzato anche nel caso in cui i fabbricati destinati alla grande distribuzione siano oggetto di locazione a terzi.

## LA SOLUZIONE IN SINTESI

Si ritiene, in base alle motivazioni che seguono, che la disciplina della maggiorazione dell'aliquota di ammortamento introdotta dalla Legge n. 197/2022, poiché speciale, di carattere temporaneo e di natura agevolativa, non possa derogare alle norme che regolano l'ammortamento dei beni materiali, e dunque, si deve considerare immutata la possibilità di applicare il coefficiente del 6% per l'ammortamento dei fabbricati impiegati nella grande distribuzione anche quando tali beni siano oggetto di locazione a terzi, senza che debba sussistere la condizione richiesta dalla Legge 197/2022.

## LE MOTIVAZIONI

### 1. I principi generali in tema di coefficiente di ammortamento per il caso di beni concessi in uso a terzi

La norma fiscale che disciplina l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali (articolo 102 del Tuir) prevede la deducibilità delle quote d'ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, nella misura massima pari a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero delle finanze (D.M. 31 dicembre 1988). Tali coefficienti, per espressa previsione di legge, *“sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”*.

I coefficienti tabellari, a parità di tipologia di beni, variano al mutare del settore produttivo, sull'assunto che la tipologia di impiego del bene, che ne determina il tasso di usura, si modifica tendenzialmente al cambiamento del settore produttivo di appartenenza.

Come chiarito con Risoluzione 133/E del 2010, *“La tabella contenuta nel decreto ministeriale è suddivisa in gruppi e specie di attività produttive all'interno delle quali vengono individuati specifici coefficienti di ammortamento per le diverse tipologie di beni impiegati. Non si tratta di un'elencazione esaustiva perché è possibile che l'impresa utilizzi beni non espressamente previsti in tabella. L'assenza di un bene in un determinato gruppo di imprese sta a significare che tale bene non è stato considerato strumento tipico di quel settore, in tal caso si deve far riferimento ai coefficienti previsti per beni simili appartenenti ad altre categorie di imprese (cfr. R.M. del 22 marzo 1980 n. 9/074)”*.

In relazione ai beni concessi in uso a terzi (in locazione, comodato o ad altro titolo), ai fini dell'individuazione del settore produttivo di appartenenza, rilevante per la determinazione del coefficiente di ammortamento applicabile, vi è spazio per ritenere **che – in coerenza con la logica appena indicata – occorre fare riferimento all'attività esercitata dall'utilizzatore e non a quella esercitata dal proprietario del bene<sup>1</sup>**.

---

<sup>1</sup> Così anche la Norma di comportamento AIDC n. 213 del luglio 2021.

Tale posizione appare confermata anche da risalenti documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria:

- con Risoluzione 13 settembre 1984, n. 1740, era stato precisato, in relazione alla fattispecie di usufrutto di auto-veicoli, che *“i beni concessi in usufrutto continuano a essere strumentali per l'impresa (...) [nuda proprietaria] secondo i coefficienti relativi all'attività esercitata dall'usufruttuario”*;
- con Risoluzione 23 maggio 1996, n. 483, paragrafo 1.4.1, era stato precisato, in relazione alla fattispecie di leasing operativo, che *“nel caso di locazione di un bene il coefficiente di ammortamento applicabile sia quello del settore produttivo dell'impresa utilizzatrice”*.

La posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate non è stata sempre chiara: invero, nella Risoluzione 9 aprile 2004 n. 56/E (poi richiamata nella Circolare 13 marzo 2006 n. 10/E) è stato precisato che poiché gli immobili strumentali per natura sono considerati *ex lege* beni strumentali indipendentemente dalle modalità di utilizzo degli stessi, per essi è irrilevante che siano concessi in utilizzo a terzi in locazione o comodato e il proprietario deve ammortizzarli applicando i coefficienti di ammortamento stabiliti dal decreto ministeriale per il settore di attività in cui opera il possessore.

Con Risoluzione 20 dicembre 2010 n. 133/E, l'Agenzia delle Entrate, intervenuta in relazione alle imprese che svolgono attività di noleggio, ha affermato che *“in linea generale, tutti i beni materiali strumentali sono fiscalmente ammortizzabili, compresi quelli concessi in locazione o comodato a terzi purché tuttavia persista il carattere di strumentalità. Ai fini della corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all'attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene (cfr. R.M. del 05/01/1981 n.9/2320 e indirettamente Ris. del 09/04/2004 n. 56, Circolare del 13 marzo 2006 n. 10/E, Cass. dell'11/06/2009 n. 13506). Tuttavia, la regola generale appena descritta deve essere derogata nel caso delle imprese che operano nel settore del noleggio per le quali l'applicazione del coefficiente previsto per il gruppo residuale “Altre attività non precedentemente specificate” dal D.M. 31 dicembre 1988 **non riflette l'effettivo deperimento del bene**. In questa ipotesi, a parere della scrivente il coefficiente di ammortamento deve essere ricercato nel gruppo di attività dell'utilizzatore in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni. Tuttavia, tale deroga ai principi generali può trovare applicazione solo a condizione che il bene venga impiegato per tutta la sua vita utile esclusivamente nel medesimo settore di attività, anche da parte di più utilizzatori”*.

In base all'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, dall'articolo 102 del Tuir emerge la chiara volontà del legislatore di fondare l'ammortamento fiscale al **criterio oggettivo della normale durata fisica del bene**, con il rilievo delle *“ragioni di ordine sostanziale che presiedono alla diversificazione dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili”*; pertanto, atteso che la *“diversificazione dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili”* è *“sicuramente incentrata sul variabile tasso di usura dei medesimi, determinato, questo, dagli impieghi cui essi sono singolarmente destinati”*, *“non vi è ragione di escludere che lo stesso strumento produttivo, se utilizzato da imprese appartenenti ad un gruppo diverso da quello che lo contempla espressamente, ma per lo stesso uso, e, quindi, sottoposto alla stesso processo di usura, possa fruire dello stesso coefficiente di ammortamento”* (Cass., 12 maggio 1995, n. 5241).

*“La giurisprudenza di legittimità ritiene, in tema di determinazione del reddito d'impresa, e con riguardo ai presupposti per l'ammortamento, che esso può effettuarsi con beni suscettibili di deperimento e consumo dopo un certo numero di anni, sì da dover essere sostituiti quando non risultino più funzionali allo scopo per il quale sono stati acquistati. Dal reddito d'impresa sono, infatti, detraibili le quote di ammortamento dei beni utilizzabili per un limitato periodo di tempo, perché soggetti a logorio fisico o economico, tant'è che la disciplina fiscale dei diversi coefficienti di ammortamento tiene espressamente conto dell'**effettivo tasso di usura al quale sono soggetti i beni strumentali in relazione all'impiego cui vengono singolarmente destinati**”* (Cass., 6 maggio 2015, n. 9068).

## 2. Il coefficiente di ammortamento degli immobili impiegati nella grande distribuzione

Il D.M. 31 dicembre 1988 prevede, all'interno del settore di attività residuale *“Attività non precedentemente specificate – Altre Attività”*, il coefficiente di ammortamento del 6% (in luogo di quello ordinario del 3%) per i *“Fabbricati destinati alla grande distribuzione”*.

In relazione all'ambito oggettivo di applicazione di questa voce, l'Amministrazione finanziaria con Risoluzione 18 maggio 1988 n. 9/931 ha precisato che *“nella voce “Fabbricati destinati alla grande distribuzione” trovino collocazione gli edifici utilizzati nel settore commerciale della grande distribuzione, sia al dettaglio che all'ingrosso, caratterizzati da superfici molto ampie e non frazionabili, da spazi esterni necessari per l'afflusso imponente di clienti, da strutture particolari non facilmente impiegabili per usi diversi, da superfici destinate a servizi (celle frigorifere ecc.) esclusivamente utilizzabili nel settore. E ciò per la circostanza che gli immobili in questione sono sottoposti a una più intensa usura rispetto alle strutture commerciali tradizionali per la massiccia affluenza di clienti e a una accelerata obsolescenza in ragione delle loro caratteristiche funzionali e strutturali”*.

La Suprema Corte, con ordinanza 18 febbraio 2021 n. 4312, ha confermato che un fabbricato strumentale all'esercizio del commercio all'ingrosso di bevande è da considerarsi fabbricato destinato alla grande distribuzione, con applicabilità dell'aliquota del 6%, senza che sia necessario *“considerare in concreto la maggior usura”*: la Cassazione ribadisce che l'ammortamento **si determina applicando il D.M. 31 dicembre 1988, come norma secondaria dell'articolo 102, comma 2, del Dpr 917/1986 e che ai fabbricati destinati alla grande distribuzione, si rende applicabile l'aliquota del 6 per cento, «consentita, evidentemente, dal fatto che le grosse strutture immobiliari sono soggette ad un maggior deterioramento»**, come indicato dalla Corte regionale.

In applicazione dei principi espressi al precedente punto 1, che si fondano sulla valorizzazione del dell' **impiego materiale** del fabbricato quale unico elemento che dà ragione del *“normale periodo di deperimento e consumo”* previsto dalla legge, **appare coerente con il quadro normativo ed interpretativo citato l'utilizzo del coefficiente del 6% anche nel caso in cui i fabbricati destinati alla grande distribuzione siano oggetto di locazione.**

Tale impostazione risulta confermata da diversa giurisprudenza di merito (ad esempio si vedano la sentenza della CTP di Milano 21 febbraio 2014 n. 1876, poi confermata dalla sentenza della CTR della Lombardia 17 aprile 2015 n. 1607, e le sentenze della CTR di Venezia – Mestre n. 78/30/11 del 31/05/2011 e n. 54/06/14 del 02/12/2013).

### **3. La maggiorazione (temporanea) delle aliquote di ammortamento disposta dalla Legge di Bilancio 2023**

L'art. 1, commi da 65 a 69, della Legge n. 197/2022 ha stabilito temporalmente (per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 e ai quattro successivi) che le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali utilizzati in settori economici individuati da specifici codici di attività siano deducibili in misura non superiore a quella che risulta applicando al costo dei beni il coefficiente del 6%: *“Le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese, operanti nei settori indicati al comma 66, sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6 per cento. La disposizione del primo periodo si applica limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per l'attività svolta nei settori indicati al comma 66”* (Articolo 1, comma 65, L. 197/2022).

Sono destinatarie della norma le imprese che svolgono una delle attività riferite ai 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).

Il legislatore disciplina espressamente altresì la fattispecie della locazione dei predetti fabbricati, ammettendo che il coefficiente maggiorato del 6% possa essere applicato, oltre che dalle imprese del settore commercio al dettaglio che utilizzano direttamente gli immobili, dalle società di gestione immobiliare che locano tali fabbricati a società operanti nei settori indicati dalla legge, ma **unicamente nell'ipotesi in cui i soggetti locatari partecipino al medesimo consolidato fiscale della concedente**: *“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” (Articolo 1, comma 67, L. 197/2022)<sup>2</sup>.

## OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Sulla scorta di quanto sopra indicato, come si è indicato in premessa, si è posta la questione dell’operatività della nuova disciplina rispetto al regime ordinario dell’ammortamento dei fabbricati impiegati nella grande distribuzione, per i quali è già previsto il coefficiente tabellare del 6%, data la possibile coincidenza dell’ambito oggettivo di riferimento: **invero, il perimetro di azione della disciplina di cui alla legge 197/2022, rivolta alle “Imprese operanti nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio” risulta certamente più ampio della norma regolamentare (D.M. 31 dicembre 1988) che riserva l’aliquota del 6% ai fabbricati destinati alla (sola) “grande” distribuzione.**

In particolare, se si valutasse la prevalenza della norma speciale rispetto a quella già vigente, risulterebbe messo in discussione il principio in base al quale, per la determinazione del coefficiente di ammortamento applicabile, occorre fare riferimento all’**attività esercitata dall’utilizzatore e non a quella esercitata dal proprietario del bene**, atteso che – come sopra riportato – nel regime di maggiorazione dell’ammortamento disposto dalla Legge 197/2022 tale ipotesi è specificamente e diversamente disciplinata.

Tuttavia, l’assenza di elementi oggettivi che evidenzino la volontà di cambiare l’impianto normativo di riferimento, sia a livello interpretativo sia, a maggior ragione, in termini di volontà del legislatore, portano a ritenere che la disciplina della maggiorazione dell’aliquota di ammortamento introdotta dalla Legge n. 197/2022 **risulta una disciplina speciale, di carattere temporaneo e di natura agevolativa (con sostanziale ampliamento, nel periodo di applicazione della norma, dei soggetti interessati oltre a quelli della grande distribuzione) che non deroga alle disposizioni che regolano l’ammortamento dei beni materiali, e che, dunque, lascia immutato il quadro normativo ed interpretativo esistente, con particolare riguardo anche all’ammortamento dei beni immobili locati a soggetti che li destinano ad attività rientranti nella grande distribuzione.**

---

<sup>2</sup> L’articolo 5 del Provvedimento 22 marzo 2023 (Effetti sulle imprese immobiliari passive e consolidato) ha previsto che “5.1 Le imprese di cui al punto 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, 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 TUIR, possono fruire della maggiorazione in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori di cui al punto 2.3 e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo, secondo le modalità e nei limiti indicati nel presente provvedimento per le imprese di cui al punto 2.2 che svolgono in via prevalente le attività di cui al punto 2.3.  
5.2 Il valore del patrimonio di cui al punto precedente si determina sulla base dei valori contabili alla data di chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2023.  
5.3 L’esercizio dell’opzione per il regime del consolidato, in relazione ai soggetti di cui al punto 5.1, deve avvenire entro la dichiarazione relativa al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022”.

# Think Tank di STS Deloitte



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressa-mente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

©2025 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit