



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

FABBRICATI DELLA GDO: AMMORTAMENTO AL 6% ANCHE IN CASO DI LOCAZIONE

Publicato il 2 Aprile 2025 di Sabatino Pizzano



La normativa fiscale relativa all'ammortamento dei fabbricati destinati alla grande distribuzione organizzata (GDO) presenta aspetti di particolare interesse per gli operatori del settore. Recentemente, il Think Tank di STS Deloitte ha analizzato un caso specifico che chiarisce come i fabbricati della GDO possano essere ammortizzati con l'aliquota del 6% anche quando sono concessi in locazione a terzi. Questo importante chiarimento evidenzia la distinzione tra la disciplina ordinaria dell'ammortamento, prevista dall'articolo 102 del TUIR, e quella agevolativa temporanea introdotta dalla Legge 197/2022. La questione centrale riguarda la possibilità di applicare il coefficiente del 6% ai fabbricati destinati alla GDO anche quando questi sono oggetto di locazione, senza dover rispettare le limitazioni previste dalla normativa agevolativa speciale.

Il quadro normativo di riferimento

La disciplina dell'ammortamento dei fabbricati strumentali utilizzati nel settore della grande distribuzione organizzata è regolata da due principali fonti normative che operano su piani distinti:

- **Disciplina ordinaria:** prevista dall'articolo 102 del TUIR, che stabilisce i principi generali per l'ammortamento dei beni strumentali, inclusi i fabbricati destinati alla GDO per i quali è già previsto un coefficiente tabellare del 6%.
- **Disciplina agevolativa temporanea:** introdotta dall'articolo 1, commi 65-68 della Legge 197/2022 e dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 89458/2023, che ha previsto l'aumento al 6% dell'aliquota di ammortamento per i fabbricati strumentali utilizzati dalle imprese operanti nei settori del commercio di prodotti di consumo specificati dalla norma.

La disciplina agevolativa si applica per un periodo limitato: per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 e per i quattro periodi d'imposta successivi (quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per gli anni 2023-2027).

È fondamentale sottolineare che questa disciplina agevolativa non deroga al principio di previa imputazione degli ammortamenti a Conto economico, come stabilito dall'articolo 109, comma 4, primo periodo, del TUIR. Questo significa che, se la quota di ammortamento civilistico è inferiore al 6%, nell'esercizio di prima applicazione dell'agevolazione sarà necessario modificare il piano di ammortamento.

Ambito di applicazione della disciplina agevolativa

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 89458/2023 ha specificato che per "fabbricati strumentali" ai fini dell'agevolazione 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.

Questa definizione sembra includere sia i fabbricati strumentali per destinazione che quelli per natura.

La maggiorazione non si applica, secondo la disciplina agevolativa, ai fabbricati strumentali:

- Concessi in locazione, leasing o contratti assimilabili, anche a soggetti operanti nei settori agevolati;
- Il cui coefficiente di ammortamento è già uguale o superiore al 6%.

La maggiorazione si applica, invece, all'ammortamento dei fabbricati 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.

Un'eccezione è prevista per le cosiddette "immobiliari di gestione" aderenti al regime del consolidato fiscale, che possono avvalersi dell'incremento dell'ammortamento in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori agevolati e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

Il caso specifico dei fabbricati della GDO

Tra i settori agevolati dalla disciplina temporanea sono compresi il codice 47.11.10, relativo agli ipermercati, e il codice 47.11.20, riguardante i supermercati. Questo significa che l'ambito oggettivo della disciplina agevolativa può coincidere con il regime ordinario dell'ammortamento dei fabbricati impiegati nella grande distribuzione, per i quali è già previsto il coefficiente tabellare del 6%.

La questione centrale analizzata dal Think Tank di STS Deloitte riguarda la possibilità di utilizzare tale coefficiente anche nel caso in cui i fabbricati destinati alla grande distribuzione siano oggetto di locazione a terzi.

Ammortamento dei beni concessi in locazione: principi generali

Secondo la disciplina generale dell'ammortamento, il bene concesso in locazione resta ammortizzabile in capo al proprietario, a condizione che persista il carattere di strumentalità/inerenza. Come chiarito dalla Circolare n. 51/2000 e dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 196/2008, è necessario che il bene "ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato".

Per quanto riguarda l'aliquota applicabile, sebbene la questione non sia completamente pacifica, la tesi maggioritaria sostiene che occorra fare riferimento all'attività dell'utilizzatore. Questo approccio permette di rappresentare in modo più realistico il deterioramento fisico dei beni.

La conclusione del Think Tank: prevalenza della disciplina ordinaria

Secondo l'analisi del caso n. 2/2025 del Think Tank di STS Deloitte, la disciplina agevolativa introdotta dalla Legge 197/2022, proprio in quanto speciale, temporanea e di natura agevolativa, **non può derogare alle norme ordinarie che regolano l'ammortamento dei beni materiali.**

Di conseguenza, i fabbricati impiegati nella grande distribuzione possono essere ammortizzati al 6% anche se locati a terzi, senza dover rispettare la condizione restrittiva prevista dalla disciplina agevolativa temporanea che escluderebbe i fabbricati concessi in locazione.

A supporto di questa conclusione, il Think Tank evidenzia che non esistono elementi oggettivi che indichino un'intenzione del legislatore di modificare l'impianto normativo di riferimento per l'ammortamento dei fabbricati della GDO.

IN SINTESI

Qual è il punto centrale dell'analisi del Think Tank di STS Deloitte? Il Think Tank chiarisce che i fabbricati destinati alla grande distribuzione organizzata (GDO) possono essere ammortizzati con l'aliquota ordinaria del 6% anche se concessi in locazione a terzi.

Quali sono le due discipline normative che regolano l'ammortamento dei fabbricati della GDO? La disciplina ordinaria dell'articolo 102 del TUIR, che prevede già il coefficiente del 6% per i fabbricati della GDO, e la disciplina agevolativa temporanea della Legge 197/2022, che ha introdotto la stessa aliquota ma con limiti applicativi.

Quali sono le limitazioni della disciplina agevolativa? Non si applica ai fabbricati già con aliquota al 6% né a quelli concessi in locazione o leasing, salvo specifiche eccezioni, come per le immobiliari di gestione in consolidato fiscale con l'utilizzatore.

Cosa succede nel caso in cui il fabbricato GDO sia locato a terzi? La disciplina ordinaria consente comunque l'ammortamento al 6%, considerando l'attività dell'utilizzatore del bene, purché sia mantenuto il carattere di strumentalità per il proprietario.

Qual è la posizione conclusiva del Think Tank? La disciplina ordinaria prevale su quella agevolativa, essendo più generale e strutturale. Di conseguenza, il coefficiente del 6% è applicabile anche ai fabbricati GDO dati in locazione, senza dover rispettare le limitazioni della normativa agevolativa.

Quale esempio chiarisce l'interpretazione? Una società immobiliare che affitti un fabbricato a un supermercato può ammortizzare al 6% secondo la disciplina ordinaria, anche se non rientra nei casi ammessi dalla disciplina agevolativa.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA