

**SCAFFALATURE NEI MAGAZZINI AUTOPORTANTI:
RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
DEL 09 AGOSTO 2018, N. 62/E
(a cura del Dott. Francesco Raimondi)**

LA RISOLUZIONE N. 62/E DEL 9 AGOSTO 2018

Un magazzino autoportante è un insieme di diversi elementi quali macchinari, congegni, attrezzature, baie di scambio motorizzate, sistemi di etichettatura, software di gestione *Warehouse Management System* (WMS), scaffalature concepite per ottimizzare le potenzialità dei sistemi di automazione; tipicamente hanno grandi dimensioni e sono destinati allo stoccaggio di merci eterogenee, capaci di rispondere alle esigenze di ottimizzazione degli spazi e di automazione dei sistemi di movimentazione.

- L'Agenzia delle Entrate, con la recente Risoluzione n. 62/E del 9 agosto 2018 (di seguito, la "**Risoluzione 62/E/2018**"), ha chiarito che, richiamando anche i contenuti della propria Circolare n. 2/E del 01 febbraio 2016 (di seguito, "**Circolare 2/E/2016**") e della Circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 177355 del 23 maggio 2018 (di seguito, "**Circolare MISE 177355/2018**"), nel contesto dei magazzini autoportanti:
 - Sono agevolabili con la maggiorazione del super e iper ammortamento solo le componenti impiantistiche ossia le componenti escluse dalla determinazione della rendita catastale;
 - Non sono agevolabili invece le strutture costituenti le scaffalature, poiché annoverabili a tutti gli effetti tra le costruzioni, categoria quest'ultima esclusa dagli investimenti agevolabili.
- Per la corretta individuazione della quota parte di investimento agevolabile, l'Agenzia ha operato una distinzione tra la componente immobiliare, rilevante ai fini della rendita catastale, e quella impiantistica (mobiliare) che invece non rileva a tali fini.
- L'Agenzia ha in particolare chiarito che la **peculiare scaffalatura asservita da impianti automatici di movimentazione costituisce parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato**, progettata e

realizzata per assolvere la funzione di **struttura portante**, a cui sono direttamente connessi gli elementi di copertura e di tamponatura, così da realizzare un vero e proprio edificio.

- Sulla base di questa logica, l’Agenzia ha concluso che le strutture costituenti le scaffalature dei magazzini autoportanti, unitamente alle opere di fondazione, agli eventuali divisori verticali e orizzontali, alle pareti di tamponamento e alle coperture, rappresentano **elementi propri del fabbricato** e sono **annoverabili tra le “costruzioni”** che assumono rilievo ai fini catastali con l’attribuzione di una rendita.
- Essendo annoverabili tra le costruzioni, tali scaffalature risultano pertanto escluse dall’agevolazione.
- L’Agenzia specifica che sono da ritenersi invece agevolabili i sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati (traslo-elevatori, satelliti, carrelli LGV a guida laser, ecc.), in quanto componenti annoverabili tra i “macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo” e, come tali, esclusi dalla stima catastale.
- Per quanto riguarda eventuali impianti ausiliari quali sistemi antincendio, impianti elettrici, idrico-sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ecc., l’Agenzia precisa che:
 - Rappresentano elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni;
 - Influiscono sulla quantificazione della rendita catastale dell’immobile, in quanto influiscono sulla quantificazione del reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell’immobile stesso;
 - La stima catastale di questi componenti è tuttavia limitata alla condizione di ordinaria apprezzabilità sul mercato e **non deve prendere in considerazione un eventuale sovradimensionamento dei componenti stessi non rispondente alle ordinarie esigenze** di una pluralità di eventuali utilizzatori (eg., un impianto di condizionamento, laddove potenziato in relazione a uno specifico processo produttivo, viene computato nella stima catastale entro i limiti di valore di un impianto di condizionamento “ordinario”, senza tener conto del maggior valore non apprezzabile dall’utilizzatore medio).
- L’Agenzia infine ritiene che per i magazzini “tradizionali”, le scaffalature eventualmente inserite nel fabbricato (eg., capannone industriale) non risultino invece elementi costitutivi del fabbricato stesso e pertanto rispondono alla nozione di “attrezzature” (escluse dalla rendita catastale).

- Si deduce quindi che l’Agenzia le ritenga in questo caso incluse nella componente che può godere del beneficio fiscale.

IL TEMA DELLE SCAFFALATURE

Immobilizzazione al suolo

La Risoluzione mostra una certa omogeneità rispetto alle interpretazioni che la precedono temporalmente, con cui chi scrive è da sempre stato allineato, nel ritenere non agevolabili le **opere edili** che tipicamente accompagnano un impianto di immagazzinamento automatico.

Il tutto sulla scorta di quanto già ricordava la Circolare MISE 177355/2018: **“per la corretta individuazione degli investimenti in “fabbricati e costruzioni”, ai fini della loro esclusione dall’iperammortamento (nonché dal super ammortamento), assumono rilevanza i criteri applicabili in sede catastale per la procedura di attribuzione, mediante stima diretta, della rendita degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E.**

*Secondo tale procedura deve operarsi la distinzione tra componente immobiliare e componente impiantistica (macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti) dell’investimento. In particolare, si rimanda ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare nella circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016. In tale documento, si ricorda, è stato precisato che **alla categoria “costruzioni” afferisce “...qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate”.***

Tuttavia è parere di chi scrive che ci sia un punto su cui emergono diverse incertezze, mai affrontato in precedenza dalla normativa sulla maggiorazione super e iper ammortamento, ovvero quello legato all’inserimento delle scaffalature nella categoria delle “costruzioni”, escludendole pertanto dall’applicabilità del beneficio.

L’Agenzia, facendo rientrare le scaffalature all’interno della categoria “costruzioni”, attribuisce loro la caratteristica tipologico-costruttiva dell’immobilizzazione al suolo realizzata mediante qualunque mezzo di unione.

Sono invece frequenti i casi in cui le scaffalature dei magazzini autoportanti non svolgono la funzione di divisione interna né sopportano carichi derivanti da strutture orizzontali calpestabili (eg., solai) o da involucri (eg., coperture e tamponature), e siano piuttosto elementi **“smontabili” e trasportabili senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connesse**.

Una prima verifica in tal senso è costituita dal controllo del contenuto dell'**elaborato planimetrico**, che di norma non considera strutture “temporanee” o costruite con sistemi smontabili o ancora che non costituiscono divisioni di spazi: al suo interno è **facilmente verificabile se le scaffalature siano considerate o meno come superficie calpestabile, contenente anche più piani, soppalchi o solai che consentano agli operatori di raggiungere i diversi livelli**.

Il concetto stesso di “scaffalatura asservita da impianti automatici di movimentazione” riporta alla minimizzazione della necessità di rendere disponibile agli operatori l’accesso diretto alla scaffalatura e quindi alla necessità di creare superfici calpestabili o soppalchi.

In caso di esito positivo di questa verifica, tuttavia, queste superfici rilevarebbero ai fini dell’attribuzione della rendita catastale.

Inscindibilità della struttura autoportante e del sistema automatico di movimentazione ai fini dello specifico processo produttivo

L’Agenzia, annoverandola tra le “costruzioni”, qualifica la scaffalatura come elemento inseparabile dal fabbricato, che implica che essa conferisca *“all’immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno”* (cfr. paragrafo 9 della Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, di seguito **“Circolare 4/E/2017”**), quindi un elemento progettato per uso ordinario e non specificamente produttivo, da includere dunque nella stima della rendita catastale.

Ancorché la scaffalatura di un magazzino autoportante presenti alcune caratteristiche tipiche anche di un edificio (proprietà antisismica, autoportante, ecc.), essa è in molteplici casi (eg., scaffalature e ripiani mobili automatici) concepita per **ottimizzare le potenzialità dei sistemi di automazione e le funzionalità delle macchine operatrici e contribuisce allo stesso risultato** (gestione delle missioni in/out, pre-selezione di idoneità in/out, controllo delle scorte e dei punti di riordino, ecc.).

In tali casi, il sistema scaffalatura non costituisce quindi una semplice caratteristica fisica dell’edificio o una struttura dello stesso con utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo, bensì è un

elemento **disegnato, dimensionato ed installato *ad hoc* per il processo produttivo**, al pari delle “*componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo*”, categoria prevista, in funzione della rilevanza nella stima catastale, dalla Circolare 2/E/2016 ed esclusa dalla suddetta stima.

Si pensi ad esempio al frequente caso di scaffalatura che costituisce la guida, per mezzo ad esempio di una rotaia, su cui si muove direttamente il traslo-elevatore: in tal caso, la scaffalatura può ritenersi di fatto annoverabile tra gli elementi macchina del processo produttivo e inseribile quindi all’interno di una certificazione CE di impianto.

Disparità di trattamento fiscale delle scaffalature

Né nella normativa principale (Legge di stabilità 2016 e dalla Legge di bilancio 2017), che prevede che possano godere dell’iper ammortamento i “magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica”, né nella Circolare 4/E/2017, primo documento che ha fornito i criteri interpretativi per l’applicazione della suddetta legge, sono indicate **caratteristiche o eccezioni per questo tipo di bene agevolabile** e non sono identificabili elementi che giustifichino una disparità di trattamento sotto il profilo fiscale tra “magazzino autoportante” e “magazzino tradizionale” (sotto il profilo funzionale e tecnico, si tratta peraltro del medesimo bene).

Si rischia quindi di trovarsi nella situazione di considerare alcune tipologie di scaffalature come “attrezzature” (includendole nel beneficio) e altre quali “costruzioni” (escludendole dal beneficio).

Disparità di valutazione degli impianti ausiliari

Con riferimento ad impianti tecnici di servizio (impianti elettrici, gas, aria compressa, ecc.), di per sé non produttivi, ma che risultano strettamente necessari al funzionamento del bene oggetto di agevolazione, la Circolare MISE 177355/2018 ha precisato che sono ammissibili i costi di pertinenza sostenuti per soddisfare il necessario fabbisogno del bene agevolabile e, in caso di sostituzione di componenti preesistenti, rileva la quota di costo proporzionalmente sostenuta riferibile all’investimento agevolabile in ragione della percentuale di servizio ad esso fornito rispetto al totale disponibile.

La Circolare del MISE ha anche indicato che non risultano ammissibili al beneficio gli impianti tecnici di servizio all’edificio, in quanto non direttamente correlati al funzionamento del bene agevolabile, a

meno che non si configurino essi stessi come impianti di produzione in senso proprio nel contesto di specifici processi produttivi.

In quest'ultimo particolare caso, ad esempio quello in cui l'aerazione e la climatizzazione del magazzino siano funzionali alla corretta conservazione delle merci e non destinati al mero comfort degli operatori, la Circolare MISE 177355/2018 ammetterebbe i relativi costi, mentre la Risoluzione n. 62/E/2018 sembrerebbe escluderli, in quanto non ci si troverebbe nel caso (agevolato) di sovradimensionamento degli impianti tecnici di servizio rispondenti a straordinarie esigenze di eventuali utilizzatori.

Checklist

È parere di chi scrive che sia opportuno che il soggetto beneficiario verifichi alcune caratteristiche rilevanti, al fine di classificare correttamente le scaffalature di un magazzino autoportante, rispondendo ad esempio alle seguenti domande:

- La planimetria catastale dell'edificio considera le scaffalature come superficie calpestabile?
- Il sistema scaffale/automatismo è stato disegnato e commercializzato come un unico elemento e/o in un'unica soluzione?
- Il *layout* del magazzino è stato progettato con specifiche relative al processo produttivo svolto all'interno del fabbricato?
- La progettazione delle scaffalature ha previsto specifiche dimensioni legate al peculiare processo produttivo, rendendole quindi inutilizzabili per altro tipo di attività produttiva?
- Nell'ipotesi di edificio ancora funzionante e impiegabile per usi diversi dal processo produttivo attualmente svolto, le scaffalature sono "smontabili" e trasportabili senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connesse?
- La certificazione CE include anche le scaffalature come parte del processo produttivo?

Necessità di chiarimento interpretativo

A quasi due anni dalla pubblicazione del primo testo di legge, che non conteneva alcuna eccezione riferita ai magazzini agevolabili quali beni dell'Allegato A, le considerazioni esposte nella Risoluzione n. 62/E/2018 pongono pesanti interrogativi soprattutto ad imprese che hanno già effettuato o sono in procinto di effettuare rilevanti investimenti in magazzini autoportanti.

Sarebbe quindi auspicabile un'indicazione precisa da parte dell'Agenzia delle Entrate, eventualmente di concerto con il MISE, delle caratteristiche puntuali che concorrono ad escludere dall'agevolazione parte degli elementi di un magazzino autoportante.

STRUMENTI E MATERIALI

- [RISOLUZIONE dell'Agenzia delle Entrate del 09 agosto 2018, n. 62/E \[Fonte: Agenzia delle Entrate\]](#)
- [CIRCOLARE del MISE del 23 maggio 2018, n. 177355 \[Ministero dello Sviluppo Economico\]](#)
- [CIRCOLARE dell'Agenzia delle Entrate del 01 febbraio 2016, n. 2/E \[Fonte: Agenzia delle Entrate\]](#)
- [CIRCOLARE dell'Agenzia delle Entrate del 30 marzo 2017, n. 4/E \[Fonte: Agenzia delle Entrate\]](#)
- [LEGGE DI BILANCIO 27 dicembre 2017, n. 205 \[Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana\]](#)
- [LEGGE DI STABILITÀ 11 dicembre 2016, n. 232 \[Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana\]](#)