



Direzione Centrale Normativa

---

Roma, 14/09/2016

***OGGETTO: “Super ammortamento” dei beni materiali strumentali per l’esercizio di alcune attività regolate e dei beni gratuitamente devolvibili - Articolo 1, commi 91 e 93, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e articoli 102-bis e 104 del TUIR***

### QUESITO

La società ALFA SRL (di seguito, per brevità, anche “Società Istante” o “Società”), esercente l’attività di distribuzione di gas naturale, chiede chiarimenti sulla disciplina relativa al c.d. “super ammortamento”, introdotta dall’articolo 1, commi da 91 a 94, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di seguito anche “legge di stabilità 2016”).

In particolare, la Società Istante evidenzia che, in base alle disposizioni del comma 93, dall’agevolazione rimangono esclusi i beni materiali strumentali

per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento.

La Società, ai fini fiscali, applica:

- per l'ammortamento dei beni classificabili nelle categorie previste e determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, il disposto dell'articolo 102-*bis* del TUIR (rubricato "*Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate*");
- per l'ammortamento degli altri beni, le aliquote previste dal decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

Ciò posto, visto che le aliquote fiscali individuate dall'articolo 102-*bis* del TUIR sono diverse da quelle stabilite dal decreto ministeriale in questione, la Società chiede chiarimenti in merito al criterio da seguire per individuare gli investimenti agevolabili.

In particolare, la Società Istante chiede di chiarire se le aliquote fiscali da porre a confronto con la soglia del 6,5 per cento individuata dalla già citata legge di stabilità 2016 "siano quelle del decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, attenendosi al tenore letterale della norma (aliquote ancorché poi non applicate per alcune categorie di beni), oppure se debba riferirsi invece alle aliquote fiscali effettivamente applicate ai sensi dell'articolo 102-*bis* del TUIR".

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere della Società Istante, "l'intento del legislatore è rivolto anche a semplificare l'applicazione della norma agevolata, inserendo una soglia ben definita alla durata utile fiscale, con l'effetto che se un soggetto d'imposta ammortizza un bene con un'aliquota inferiore al 6,5 per cento, per scelta oppure per obbligo imposto da altre norme speciali (come, nel caso di specie, l'articolo 102-*bis* del TUIR), mentre la tabella ministeriale indica un coefficiente maggiore, potrà comunque usufruire dell'agevolazione".

Tutto ciò premesso, la procedura che la Società vorrebbe mettere in atto prevede di verificare l'aliquota fiscale "teoricamente" applicabile al bene in base al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 e di confrontarla con la soglia del 6,5 per cento fissata dalla legge di Stabilità, al fine di individuare quali siano gli investimenti agevolabili.

Pertanto, secondo la Società Istante, sarebbero agevolabili tutti quei beni che, pur ricompresi nella disciplina di cui all'articolo 102-*bis* del TUIR, abbiano un'aliquota di ammortamento superiore al 6,5 per cento in base al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 (quali, ad esempio, gli "Apparecchi di misura e controllo", c.d. contatori elettronici, che hanno un coefficiente del 10 per cento), purché ovviamente siano in possesso di tutti gli altri requisiti previsti dalla normativa sul super ammortamento.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 91, della legge n. 208 del 2015 ha introdotto un'agevolazione in base alla quale *"Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento"*.

Il successivo comma 93 stabilisce che l'agevolazione non si applica agli *"investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 (...) stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento, agli investimenti in fabbricati e costruzioni, nonché agli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3"*.

Con riferimento a quest'ultima norma, la Società Istante chiede se il confronto con l'aliquota di ammortamento del 6,5 per cento debba essere

effettuato con riferimento ai coefficienti di ammortamento fiscali teoricamente applicabili alla propria attività in base al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 oppure con riferimento ai coefficienti di ammortamento fiscali di cui all'articolo 102-*bis* del TUIR.

Al riguardo, si osserva che il predetto articolo 102-*bis*, per quanto qui interessa, stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'attività regolata di distribuzione di gas naturale “*sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, e riducendo il risultato del 20 per cento (...)*”. Resta ferma, per quanto non diversamente stabilito, la disciplina dell'articolo 102.

Ciò posto, in considerazione del tenore letterale del comma 93 in esame, si ritiene che, per stabilire se un bene sia escluso o meno dall'ambito applicativo dell'agevolazione, si debba far riferimento ai coefficienti di ammortamento previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'articolo 102-*bis* del TUIR.

Si ritiene opportuno precisare che, coerentemente con quanto appena detto, per i beni in questione la maggiorazione, ove spettante, non dovrà essere fruita in base ai coefficienti determinati in applicazione del citato articolo 102-*bis*, ma dovrà essere agganciata ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

I principi sopra esposti si ritengono applicabili anche ai beni gratuitamente devolvibili di cui all'articolo 104 del TUIR, per i quali le quote di ammortamento deducibili sono determinate “*dividendo il costo dei beni (...) per il numero degli anni di durata della concessione (...)*”.

Pertanto, anche per i beni gratuitamente devolvibili si dovrà far riferimento, sia ai fini dell'esclusione dall'ambito applicativo dell'agevolazione che della fruizione della maggiorazione, ai coefficienti di ammortamento previsti

dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'articolo 104 del TUIR.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE CENTRALE**