

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento anche per i beni acquistati dal 15 ottobre 2015

di **Pietro Vitale**

Il **D.D.L.** di Bilancio 2017 attualmente all'esame della Camera prevede le seguenti 3 agevolazioni in tema di deducibilità degli **ammortamenti** di beni. In particolare, l'articolo 3 del D.D.L. come risultante dall'atto della Camera [AC. n. 4127-bis](#):

1. al comma 1 **proroga al 31/12/2017** (ovvero al **30/6/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia pagato un acconto almeno del 20 per cento del costo di acquisizione) "*Le disposizioni (il 140% - c.d. super-ammortamento) di cui all'[articolo 1, comma 91, della legge 22 dicembre 2015, n. 208](#)". Dalla proroga sono espressamente **escluse** le **autovetture** aziendali e quelle assegnate in *benefit* di cui all'[articolo 164, comma 1, lettere b\) e b-bis](#), **TUIR**. Brevemente si ricorda che rientrano nell'agevolazione i **beni strumentali materiali nuovi** con aliquota fiscale d'ammortamento superiore al 6,5% (non fabbricati e particolari beni). Pertanto, per tale tipologia di beni tutti gli acquisti effettuati dal **15/10/2015 al 30/6/2018** (nel seguito "**periodo finestra**") godranno di un super-ammortamento fiscale del 40% che si concretizza in una variazione in diminuzione;*
2. al comma 2 **rafforza al 250% (c.d. iper ammortamento) la suddetta agevolazione** prevedendo che "*al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello "Industria 4.0", per gli investimenti, effettuati nel periodo indicato al comma 1, in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento*". Dal testo letterale testé riportato si evince che affinché si possa applicare il 250% $((1+1,50)*100)$ è necessario che:
 - i beni rientrino nell'**Allegato A** a cui si rimanda; si tratta tipicamente di beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave **Industria 4.0**;
 - l'investimento **sia effettuato nel periodo indicato al punto 1**. Allo stato attuale la proposta normativa indica solo un termine finale (il 31/12/2017 ovvero 30/6/2018) e non anche quello iniziale. Resta pertanto da chiedersi se il termine iniziale a decorrere dal quale gli investimenti devono essere effettuati per poter beneficiare del 250% debba essere individuato con l'entrata in vigore della legge di bilancio 2017 (il 1/1/2017) ovvero con la data del 15/10/2015 indicata nell'articolo 1, comma 91, della L. 208/2015. Sembrerebbe doversi propendere per tale ultima tesi proprio in virtù del chiaro tenore letterale del comma 2 del D.D.L. che rimanda in toto al periodo del comma 91 (quindi

15/10/2015-31/12/2016 prorogato al 31/12/2017);

3. al comma 3 **introduce un nuovo super-ammortamento del 140%** *“per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 2 e che, nel periodo indicato al comma 1, effettuano investimenti in **beni immateriali strumentali** compresi nell’elenco di cui all’Allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento”*. Per poter beneficiare di tale nuovo super-ammortamento (non previsto dalla precedente legge di bilancio 2016) è, pertanto, necessario beneficiare anche dell’iper ammortamento al 250%, con ciò significando che il bene immateriale di cui al comma 3 (di cui all’Allegato B) deve insistere sul bene materiale di cui al comma 2 (di cui all’Allegato A).

La **lettura** del comma 2 sopra fornita, secondo cui a partire dal 1/1/2017 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2017) si può godere dell’iper ammortamento anche su beni acquistati a partire dal 15/10/2015, è perfettamente in linea sia con il tenore letterale dell’articolo 3 del D.D.L. sia con i principi di efficacia delle norme tributarie nel tempo.

Si allude in particolar modo all’[articolo 3 della L. n. 212/2000](#) secondo cui le **norme tributarie non** possono avere una **efficacia retroattiva**. Ciononostante tale norma implica che la irretroattività è illegittima ogni qualvolta essa **viola** diritti costituzionalmente garantiti per il contribuente come quello della capacità contributiva di cui all’articolo 53 della Costituzione. Non pare, nel caso di specie, che estendere l’iper ammortamento a beni acquistati anche prima dell’entrata in vigore della finanziaria (quindi prima dell’1/1/2017) comporti la soppressione di qualche diritto costituzionalmente garantito per il contribuente, risolvendosi invece tale interpretazione in una **maggiore agevolazione**. Del resto *“va puntualizzato che il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell’erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, **non può ostacolare l’approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente**, che si risolvano eventualmente in un ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)”* (**Cassazione sentenza n. 5931/2001**).

Del resto anche il super-ammortamento della L. 208/2015 è stato previsto non solo per i beni acquistati a decorrere dal 1/1/2016 bensì a tutti quelli acquistati dal **15/10/2015** (data di approvazione da parte del consiglio dei ministri del D.D.L. di Bilancio 2016).

Peraltro, una tale lettura della norma pare **coerente** anche con il contenuto della relazione illustrativa al D.D.L., secondo cui *“l’agevolazione (ndr. del 40% per i beni dell’Allegato B ovvero del 150% per i beni dell’Allegato A) sarà fruita solo a decorrere **dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell’interconnessione**”*; occorre, infatti, acquisire una **attestazione di atto notorio** del legale rappresentante ovvero, per i beni dal costo unitario superiore ad euro 500.000, una **perizia tecnica giurata** che attestino sia le qualità tecniche del bene (tali da includerlo ad esempio nell’Allegato A) sia la interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La relazione, quindi, lascia intendere che un bene seppur acquistato nel periodo finestra (ad

esempio nel 2017) potrà godere del super e dell'iper ammortamento solo a partire dall'esercizio in cui la suddetta attestazione/perizia è **disponibile**. In quest'ottica gli acquisti effettuati nel 2016 godrebbero dell'iper ammortamento dal momento della loro entrata in funzione. Le aziende venditrici tasserebbero il ricavo alla consegna/spedizione con effetti benefici in termini di gettito per le casse dello Stato.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

