

C.M. 50/E del 28/11/2005

Oggetto: Chiarimenti in merito all'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate.
Articolo 2 del decreto legge 17 ottobre 2005 n. 211

1 PREMESSA

Il decreto legge 17 ottobre 2005 n. 211, che reca "*Misure urgenti per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica e disposizioni in materia aeroportuale*", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n.243 del 18 ottobre 2005 ed entrato in vigore il 19 ottobre 2005, all'articolo 2 prevede disposizioni che modificano la disciplina relativa all'ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle seguenti attività regolate:

- distribuzione e trasporto di gas naturale di cui all'articolo 2, comma 1, lettere *n*) e *ii*), del decreto legislativo 23 maggio 2000, n. 164, di attuazione della direttiva 98/30/CE relativa a norme comuni per il mercato interno del gas naturale (comma 1, lett. a) della norma in esame);
- distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica di cui all'articolo 2, commi 14 e 20, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, di attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica (comma 1, lett. b) della norma in esame).

Tali disposizioni prevedono che, relativamente al periodo d'imposta in corso al 19 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del decreto), le quote di ammortamento dei beni strumentali sono deducibili, ai fini dell'IRES e dell'IRAP, in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo degli stessi per il numero degli anni di rispettiva vita utile, così come determinati ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica ed il gas (di seguito *Autorità*).

Ciò comporta che, salvo quanto precisato nel successivo paragrafo 4, per il periodo d'imposta in corso alla predetta data (periodo d'imposta 2005, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), gli interessati dovranno calcolare le quote annuali di ammortamento dei beni materiali strumentali all'esercizio della propria attività facendo riferimento alla normativa in commento e non, quindi, ai coefficienti stabiliti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di cui al comma 2, dell'articolo 102 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR).

La vigenza della nuova disciplina non è ovviamente modificata dalla circostanza che sia stata avanzata proposta di riprodurre le disposizioni previste dall'articolo 2 del decreto legge n. 211 del 2005, in fase di conversione, nel disegno di legge di conversione del decreto legge 30 settembre 2005 n. 203, all'art. 11-*quater*.

2 DETERMINAZIONE DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del decreto legge n. 211 del 2005, per il calcolo delle quote di ammortamento dei beni materiali strumentali, ammesse fiscalmente in deduzione, i soggetti interessati devono considerare quale vita utile dei cespiti in oggetto quella determinata, ai fini tariffari e per singole categorie omogenee degli stessi, dall'*Autorità*.

In particolare, la vita utile dei beni materiali strumentali è desumibile:

- per gli esercenti l'attività di trasporto del gas naturale, dalla tabella 1 "*Durata convenzionale tariffaria delle infrastrutture*", allegata alla delibera dell'*Autorità* n. 166 del 29 luglio 2005 (tabella 1 allegata);
- per gli esercenti l'attività di distribuzione di gas naturale, dalla tabella 2, "*Durata convenzionale tariffaria delle infrastrutture*", allegata alla delibera dell'*Autorità* n. 122 del 21 giugno 2005, richiamata nelle premesse della delibera n. 206 del 2005, cui fa espresso riferimento la norma (tabella 2 allegata);
- per gli esercenti l'attività di distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica, dalla tabella contenuta nell'Appendice 1, "*Capitale investito riconosciuto e vita utile dei cespiti*", della relazione tecnica alla delibera dell'*Autorità* n. 5 del 30 gennaio 2005 (tabella 3 allegata).

Inoltre, ai sensi della lettera a) del comma 2 della norma in esame, limitatamente ai soggetti esercenti le attività di distribuzione e trasporto di gas naturale, "*per i fabbricati iscritti a bilancio fino all'esercizio in corso al 31 dicembre*

2004 si assume una vita utile pari a 50 anni". Pertanto, detti soggetti, ai fini della determinazione della quota di ammortamento dei fabbricati in oggetto, non devono far riferimento alla vita utile prevista per tali beni nelle tabelle di cui sopra, ma alla vita utile di 50 anni, "convenzionalmente" stabilita dal comma 2 dell'articolo in commento.

Il comma 3 del medesimo articolo chiarisce che la vita utile dei beni "...decorre dall'esercizio di entrata in funzione, anche se avvenuta presso precedenti soggetti utilizzatori, e non si modifica per effetto di eventuali successivi trasferimenti. Le quote di ammortamento del costo dei beni di cui al comma 1 sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene e per i beni ceduti o devoluti all'ente concessionario fino all'esercizio in cui avviene il trasferimento ed in proporzione alla durata del possesso".

La vita utile del cespite, quindi, è fissa, nel senso che la stessa decorre dal momento della prima entrata in funzione del bene e prosegue senza subire modifiche o rideterminazioni sino al termine ultimo fissato dalle precedenti tabelle.

Ciò comporta che nel caso in cui uno dei soggetti interessati acquisti un cespite usato, ai fini della determinazione della quota di ammortamento deducibile fiscalmente, dovrà considerare la "vita utile residua" dello stesso bene.

Tale criterio di ammortamento è desumibile anche dal disposto del comma 9 dell'articolo in commento, dove si prevede che nel caso in cui l'impresa abbia sostenuto, relativamente ai beni classificabili nelle predette tabelle, dei costi incrementativi successivamente alla loro entrata in funzione e li abbia capitalizzati, le quote di ammortamento di detti costi siano "...determinate in base alla vita utile residua dei beni".

Per effetto del comma 5 dell'articolo 2, le uniche modifiche ammesse alla durata della vita utile dei beni, rilevanti ai fini della determinazione delle quote di ammortamento, sono quelle eventualmente deliberate dall'Autorità successivamente alla data di entrata in vigore della disposizione in commento.

Esempio di calcolo dell'ammortamento relativo ad un bene acquistato usato

Costo d'acquisto: 10.000 euro

Vita utile convenzionale: 20 anni

Utilizzo precedente: 5 anni

Vita utile residua: 15 anni

Quota ammortamento: $10.000/15 = 666,67$ euro

3 AMMORTAMENTO ANTICIPATO E ACCELERATO

Il comma 4 dell'articolo 2 prevede che "Non è ammessa alcuna ulteriore deduzione per ammortamento anticipato o per una più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore. Resta ferma, per quanto non diversamente disposto, la disciplina di cui all'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi, ...".

Coerentemente alle finalità del decreto legge n. 211 del 2005, volto principalmente ad introdurre "misure urgenti per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica", la disposizione in oggetto preclude ai soggetti interessati la possibilità di effettuare ammortamenti anticipati o accelerati.

Pertanto, tali soggetti in nessun caso potranno portare fiscalmente in deduzione quote di ammortamento in misura superiore a quelle determinate ai sensi della norma in commento.

Come già chiarito in precedenza, si tratta di una quota massima. Conseguentemente non è precluso l'eventuale ricorso da parte del contribuente ad un ammortamento ridotto o decelerato ai sensi dell'articolo 102 del TUIR.

Per quanto non previsto dal decreto in esame, si applicano le ordinarie disposizioni in tema di ammortamenti previste dall'articolo 102 del TUIR e precisamente quelle di cui ai seguenti commi:

- comma 1, che dispone la deducibilità delle quote di ammortamento a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene;

- comma 4, relativo alla deduzione del costo residuo in caso di eliminazione dal processo produttivo di beni non interamente ammortizzati;
- comma 5, che dispone la deduzione integrale nell'esercizio delle spese di acquisizione dei beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro;
- comma 6, che disciplina la deduzione delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, le quali dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono.

4 AMMORTAMENTO DEI BENI NON CLASSIFICABILI NELLE TABELLE

Il comma 7 prevede che le disposizioni precedenti si applicano *“...esclusivamente ai beni classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e per il gas. Per i beni non classificabili in tali categorie continua ad applicarsi l'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi ...”*.

L'espresso richiamo all'articolo 102 del TUIR porta a ritenere che i nuovi criteri di ammortamento introdotti dall'articolo 2 sono applicabili solo per i beni materiali strumentali peculiari all'esercizio delle attività interessate, classificabili nelle tabelle allegate.

Per converso, le disposizioni dell'articolo 102 del TUIR, comprese quelle relative all'ammortamento anticipato o accelerato, devono ritenersi tutt'ora applicabili per i beni non classificabili in dette tabelle in quanto non peculiari all'esercizio di tali attività. In altri termini, restano esclusi dalla disciplina introdotta dall'articolo 2, in quanto presentano caratteristiche comuni alla generalità delle attività economiche, i beni compresi nelle seguenti quattro categorie di cui alle tabelle contenute nel d.m. 31/12/1988, Gruppo XVII *“Industrie dell'energia elettrica e del gas”*:

- Mobili e macchine ordinarie d'ufficio;
- Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici;
- Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.);
- Autovetture, motoveicoli e simili.

5 BENI UTILIZZATI IN LOCAZIONE FINANZIARIA

Il comma 6 dell'articolo 2 prevede che *“In caso di beni utilizzati in locazione finanziaria, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione, la deduzione delle quote di ammortamento compete all'impresa utilizzatrice; alla formazione del reddito imponibile di quella concedente, concorrono esclusivamente i proventi finanziari impliciti nei canoni di locazione finanziaria determinati in ciascun esercizio nella misura risultante dal piano di ammortamento finanziario”*.

Per effetto di tale disposizione, le imprese utilizzatrici di beni in leasing, classificabili nelle tabelle allegate, in luogo dei canoni di locazione, deducono le quote di ammortamento relative a tali beni determinate secondo le disposizioni in commento e ciò a prescindere dal criterio di contabilizzazione adottato. Ai sensi del comma 8 del medesimo articolo, l'applicazione della norma è limitata *“...ai contratti di locazione finanziaria la cui esecuzione inizia successivamente all'entrata in vigore del presente decreto”*. La stessa, quindi, non si applica ai contratti di leasing già stipulati alla data del 19 ottobre 2005 (in cui il decreto legge n. 211 del 2005 è entrato in vigore), in relazione ai quali rimangono fermi gli ordinari criteri di deducibilità previsti dal TUIR.

6 VERSAMENTO E MISURA DEGLI ACCONTI

Il comma 10 prevede che per la *“determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'IRES e dell'IRAP per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto...., in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del presente articolo; eventuali conguagli sono versati insieme alla seconda ovvero unica rata dell'acconto. Per il periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto,*

nella determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'IRES e dell'IRAP si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni del presente articolo".

Per effetto della disposizione citata, quindi, i soggetti che, in base alle disposizioni generali di cui alla legge 23 marzo 1977 n. 97, sono tenuti al versamento a titolo di acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovranno assumere quale "imposta del periodo precedente", in deroga all'articolo 3 della citata legge, non quella che si sarebbe determinata in assenza della disciplina in esame, ma quella che sarebbe stata evidenziata in applicazione delle disposizioni in commento, come se quest'ultime fossero già operanti nel precedente periodo d'imposta di riferimento.

Qualora il termine per la prima rata sia già scaduto e la stessa sia già stata versata, l'eventuale conguaglio deve essere versato entro i termini per il pagamento della seconda rata, senza che ciò comporti l'applicazione di interessi e sanzioni.

Viceversa, per gli acconti relativi al periodo d'imposta successivo a quello in corso il 19 ottobre 2005, la base imponibile a cui commisurare detti acconti dovrà essere rideterminata come se l'articolo 2 non fosse stato operante.

Tabelle della durata convenzionale (vita residua) tariffaria delle infrastrutture

Tabella 1: attività di distribuzione del gas naturale.

Categoria di cespiti Anni

Fabbricati 401

Metanodotti (condotte e derivazioni) 40

Centrali di spinta 20

Misuratori 20

Altre immobilizzazioni 10

Tabella 2: attività di trasporto del gas naturale

Categoria di cespiti Anni

Fabbricati 402

Condotte stradali 40

Impianti di derivazione (allacciamenti) 40

Misuratori 20

Impianti principali e secondari 20

Altre immobilizzazioni 10

Tabella 3: Attività di distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale

Categoria di cespiti Anni

Fabbricati 40

Linee trasmissione 40

Stazioni elettriche 33

Linee at 40

Cabine primarie 30

Sezioni mt e centri satellite 30

Cabine secondarie 30

Trasformatori cabine secondarie 30

Linee mt 30

Linee bt 30

Prese utenti 30

Contatori, limitatori, misuratori 20

1 La vita residua è elevata a 50 anni per i fabbricati iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2004 (vedi articolo 2, comma 2, lett. *a*) del D.L. 211 del 2005).

2 La vita residua è elevata a 50 anni per i fabbricati iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2004 (vedi articolo 2, comma 2, lett. *a*) del D.L. 211 del 2005).