



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **L'ammortamento tra sistema e agevolazione: quale modello in tempi di crisi?**

*di Silvia Giorgi*

### **ABSTRACT**

*The article analyses the tax amortization in the Italian system and explore its possible subsidized function in the current rules, but also in the perspective of reform and in the comparative experience.*

### **SINTESI**

*L'articolo analizza il sistema di ammortamento del t.u.i.r., esplorando la possibile funzione agevolativa dell'istituto nella disciplina vigente ma anche nei progetti legislativi in fieri e nell'esperienza comparata.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa: l'ammortamento tra sistema e agevolazione – 2. Il regime di ammortamento "ordinario" rispetto a cosa? – 2.1 L'ammortamento dei beni immateriali – 2.2 Il c.d. super-ammortamento importato dal modello francese – 3 Un caso eclatante: l'ammortamento "libero" – Conclusioni

### **1. Premessa: l'ammortamento tra sistema e agevolazione**

Secondo le categorie classiche, l'ammortamento appartiene alle misure di tecnica fiscale "a sistema"<sup>1</sup>, assumendo la funzione di rappresentare la diminuzione di valore delle immobilizzazioni materiali o immateriali, di cui esprime il deperimento fisico – tecnologico ed economico nel corso di ciascuno esercizio di impiego nel circuito produttivo<sup>2</sup>.

Ciononostante, come si avrà modo di dimostrare nel presente lavoro, tale affermazione non può essere assolutizzata ed i recenti interventi legislativi confermano la necessità di rivedere complessivamente la natura "strutturale" dell'ammortamento.

<sup>1</sup> Il che è ovviamente rilevante anche al fine della disciplina degli aiuti di Stato, cfr. Comunicazione della Commissione Europea sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, C-384/3, GUCE del 10 dicembre 1998, la quale, tra le misure di "pura tecnica fiscale" annovera le regole di ammortamento (par. 13).

<sup>2</sup> Corre, tuttavia, l'obbligo di segnalare che sovente, nella giurisprudenza, si rinviene confusamente l'idea che la deduzione di quote di ammortamento abbia natura agevolativa, cfr. Cass. 28 marzo 2013, n. 7896.

Il problema che si pone, tuttavia, a monte, allorché ci si addentra nei meandri della contrapposizione tra “sistematico” e “agevolativo”, è individuare il “trattamento ordinario” cui quello “agevolato” si contrappone.

Il concetto di agevolazione è, infatti, prettamente relazionale, giacché poggia sulla distinzione rispetto al trattamento ordinario<sup>3</sup>; eppure, la nozione di agevolazione fiscale non si è, a tutt’oggi, assestata su sistemazioni univoche<sup>4</sup>.

Pur non potendo, in queste pagine, riepilogare la vasta letteratura in materia ed il dibattito, ancor lontano dall’essere sopito<sup>5</sup>, ci si può limitare a rammentare che si è dubitato e si continua a dubitare di una nozione giuridicamente rilevante di agevolazione fiscale nell’orientamento interno<sup>6</sup>. Vi è, quindi, la constatazione per la quale *“a proposito di agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, la legislazione raggiunge, oltre che dimensioni quantitative esorbitanti, probabilmente al massimo grado di disordine, di imprecisione, di genericità e direi di indifferenza per la corretta qualificazione formale della fattispecie”*<sup>7</sup>.

La dottrina tradizionale si era concentrata, per lo più, sulla distinzione tra esenzioni ed esclusioni<sup>8</sup>, mentre gli studi più recenti hanno ampliato l’indagine

<sup>3</sup> F. MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell’Iva, Torino 2013, p. 23 ss; F. FICHERA, Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992, p. 58.

<sup>4</sup> A. DAGNINO, Agevolazioni fiscali e potestà normativa, Padova, 2008, 15.

<sup>5</sup> Senza pretese di esaustività, A. PACE, Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali, Torino, 2012; P. BORIA, Il sistema tributario, Milano, 2008, p. 1029; M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, in Rass. Trib., 2002, 2, p. 421; F. MOSCHETTI, Agevolazioni fiscali, in Dig. Disc. Priv. Sez. comm., I, 1987, p. 73; ID. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie, in Rass. Trib., p. 1986, I, 355; M. INGROSSO, Il credito d’imposta, Milano, p. 1984; N. D’AMATI, Agevolazioni ed esenzioni tributarie, in Nuoviss. D.I., App. I, Torino, 1980, p. 153; ID. Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali, in Dir. prat. Trib., 1994, I, p. 369; A. FEDELE, Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell’Iva, in Riv. dir. fin., 1973, I, p. 146; S. LA ROSA, Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Milano, 1968; ID., Esenzione a) diritto tributario, in Enc. Dir., Milano 1966, p. 567.

<sup>6</sup> S. FIORENTINO, Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, in AA.VV. Agevolazioni fiscali, cit., p. 387.

<sup>7</sup> Così, efficacemente, M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, cit., p. 425.

<sup>8</sup> A.D. GIANNINI, I concetti fondamentali di diritto tributario, Torino 1956, 174; A. BERLIRI, Principi di diritto tributario, vol. II, tomo I, Milano, 1947, p. 207; A. ANTONINI, La formulazione della legge e le categorie giuridiche, Milano, 1958, p. 64. Non è, poi, mancato un orientamento per il quale le agevolazioni sarebbero materia estranea al diritto tributario in quanto espressione di principi non tributari, J. LANG, Systematisierung det Steuervergünstigungen, Duncker u. Humblot, Berlin,

anche a forme agevolative differenti.

Se non che, non vi è concordia nella definizione: taluni enfatizzano i profili funzionali e finalistici delle agevolazioni tributarie<sup>9</sup>, qualificando “non strutturali” *le misure aventi le caratteristiche del vero e proprio ausilio finanziario pubblico, e quindi della spesa pubblica, indirettamente erogata attraverso i circuiti tributarî*<sup>10</sup>.

La disciplina del prelievo, così, sarebbe funzionale a concedere sovvenzioni le quali, in modo del tutto indifferente, potrebbero essere disposte mediante forme non tributarie.

Altri, invece, valorizzando il dato strutturale, individuano specifici elementi che contraddistinguono l’agevolazione: il trattamento tributario sottrattivo, derogatorio, in senso favorevole per determinate fattispecie, rispetto a quello ordinario<sup>11</sup>, giustificato da principi propri in funzione promozionale<sup>12</sup>.

Rimane, tuttavia, insoluto il problema di fondo, ossia l’individuazione del modello ordinario cui l’agevolazione deroga<sup>13</sup>.

È, dunque, irrinunciabile contestualizzare le disposizioni nel sistema normativo, indagando la funzione della norma della cui natura agevolativa si discute<sup>14</sup>, nel suo rapporto con il regime ordinario. Deve emergere, in definitiva, la

---

1974, p. 25. *Contra*, per tutti, si veda l’efficace espressione di N. D’AMATI, Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l’industrializzazione del Mezzogiorno, in *Dir. prat. Trib.*, 1968, p. 465 per cui le agevolazioni non sono un modo di “non essere”, bensì un modo “d’essere” del fenomeno impositivo.

<sup>9</sup> S. LA ROSA, Le agevolazioni tributarie, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, 1994, p. 401

<sup>10</sup> S. LA ROSA, Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1993, I, p. 560. Tale teoria, presenta indiscutibili pregi e difetti, sintetizzati da L. DEL FEDERICO, Agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario, in *Riv. Dir. trib. Internaz.* 2006, p. 23 in quanto da un lato consente di “*percepire la inscindibile compenetrazione, nella disciplina dei singoli tributi, tra finalità fiscali e extrafiscali; tuttavia tale teorica rinuncia a elaborare una nozione di agevolazione interna al sistema tributario, giungendo, in prospettiva finanziaria, sino all’accostamento con i contributi pubblici*”.

<sup>11</sup>F. FICHERA, Le agevolazioni, cit., p. 56.

<sup>12</sup>F. FICHERA, Le agevolazioni, cit., p. 63.

<sup>13</sup>M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., p. 427.

<sup>14</sup>A. FEDELE, Profilo dell’imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, Napoli, 1966, p. 104.

funzione favorevole della deroga, giustificata da ragioni estranee a quelle che permeano la struttura del prelievo<sup>15</sup>. È ormai matura la consapevolezza che il parametro di riferimento ordinario non possa essere un unico modello, ma diversi modelli o microsistemi, talvolta fondati su esigenze di finanza neutrale, altri su esigenze di finanza funzionale, richiedendosi l'analisi autonoma di ogni micro – sistema secondo principi e regole sue proprie<sup>16</sup>.

A prescindere dalla ricostruzione teorica, la peculiarità della struttura normativa e “l'ibridismo assiologico” delle agevolazioni tributarie contribuiscono a esprimere l'autonomia del sistema normativo riconducibile alle agevolazioni tributarie, che sembrano comporre una sorta di sistema di diritto proprio<sup>17</sup>. La dottrina più recente distingue, quindi, i requisiti minimi riconducibili all'agevolazione su cui si riscontra, tendenzialmente, convergenza dottrinale e giurisprudenziale<sup>18</sup>, ossia il carattere derogatorio e la finalità generalmente extrafiscale della misura, con una maggior valorizzazione del primo requisito rispetto al secondo<sup>19</sup>. In particolare, per finalità extrafiscale si intende una finalità diversa rispetto a quella propria del tributo, intesa come coerenza nella strutturazione essenziale del medesimo<sup>20</sup>, meglio, sei singoli sottosistemi di cui si compone<sup>21</sup>.

Su tale premessa sistematica, si può, dunque, passare ad individuare il

<sup>15</sup> M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., p. 430.

<sup>16</sup> F. MONTANARI, Le operazioni esenti, cit. p. 24.

<sup>17</sup>P. BORIA, Sistema tributario, cit., pp.1045-1046, secondo cui *“emergono così relazioni verticali tra i principi promozionali e i valori costituzionali della materia tributaria, da un lato, e le singole statuizioni normative al fine di individuare la ratio della norma di agevolazione. E sono altresì individuabili relazioni orizzontali, particolarmente tra la disciplina del tributo oggetto di agevolazione e la disciplina settoriale cui spesso si ricollega la norma promozionale”*.

<sup>18</sup>S. FIORENTINO, Agevolazioni fiscali, cit., p. 390.

<sup>19</sup> S. FIORENTINO, Agevolazioni fiscali, cit., p. 390.

<sup>20</sup> La misura di favore deve, poi, essere fondata su principi costituzionali diversi dall'art. 53 Cost. e adeguatamente ponderata rispetto all'art. 3 Cost. M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., p. 438; L. DEL FEDERICO, Agevolazioni fiscali nazionali, cit., p. 26; P. BORIA, Sistema tributario, cit., p. 1049 il quale sottolinea, altresì, l'emersione di interessi di categoria a fondamento dei valori promozionali.

<sup>21</sup>

confine tra “ordinario” e “agevolativo” nell’ammortamento, con la precisazione che allorquando il “beneficio” è destinato ad operare per tutti i soggetti che applicano la disciplina del reddito d’impresa, l’impiego della nozione di “agevolazione” assume natura meramente descrittiva della finalità perseguita dal legislatore. In altri termini, *“si potrebbe parlare di agevolazione rispetto al trattamento di altre categoria reddituali, ma, se non vi è omogeneità dei trattamenti ordinari, non si può individuare un trattamento più vantaggioso. Risulta chiaro che si tratta di agevolazione (se si dà così rilievo ad un dato in sostanza pre giuridico) solo nel senso di aiuto concesso alle imprese, non logicamente necessitato dalla ratio che presiede alla determinazione di quel reddito”*<sup>22</sup>.

Ed, invero, si può anticipare sin d’ora che l’esame della disciplina dell’ammortamento rivela esattamente la difficoltà nel rinvenire “omogeneità dei trattamenti ordinari”.

D’altronde, a fronte di percorsi legislativi non sempre coerenti e lineari sotto il profilo sistematico, non vi è unanimità di vedute sulla funzione assolta dall’istituto nel sistema tributario e, di conseguenza, sul “cosa” debba intendersi per “ordinario”.

Se, da un lato, la classica ricostruzione dogmatica lo concepisce come rappresentazione della diminuzione del valore che il bene subisce per deperimento, consumo tecnologico o economico, nel corso di ciascun esercizio<sup>23</sup>; dall’altro lato, sovente, la corrispondenza tra l’istituto e il deperimento effettivo del cespite finisce per spezzarsi, riducendo l’ammortamento a convenzionale metodo di ripartizione di un determinato costo fra più esercizi<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., nota 34.

<sup>23</sup> G. FALSITTA, Ammortamenti (dir. trib.) in Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, 1983, p. 1

<sup>24</sup> G. FALSITTA, Ammortamenti (dir. trib.), cit. p. 1.

## 2. Il regime di ammortamento "ordinario"... rispetto a cosa?

Coerentemente con la funzione assolta dall'ammortamento, il legislatore civile, all'art. 2425, n. 2 c.c., prevede che il costo delle immobilizzazioni debba essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

La corrispondenza tra funzione e regime giuridico è, invece, solo tendenziale nella disciplina tributaria, posto che, com'è noto, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo medesimo dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ossia di coefficienti che rappresentano non l'effettiva obsolescenza dei cespiti, ma quella medio – ordinaria, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*, essendo stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Sul versante opposto, invece, si collocano i casi in cui la fisiologia dell'istituto è radicalmente contaminata, giacché, l'ammortamento – lungi dal rispondere a una qualsivoglia logica di deperimento o consumo del cespite – si converte in mera tecnica di ripartizione di un costo fra più esercizi. Così accade, ad esempio, per i c.d. costi ad utilizzazione pluriennale.

Sotto il profilo fiscale, dunque, la natura dell'istituto è piegata all'esigenza prettamente fiscale della certezza del rapporto tributario, sottraendo la valutazione sull'effettiva perdita di valore del cespite alla discrezionalità degli apprezzamenti<sup>25</sup>: il giudizio sotteso alla determinazione civilistica della quota ammortizzabile non è, infatti, frutto di parametri oggettivi ed inequivoci ma rimane in balia di opere di stima certamente opinabili<sup>26</sup>, che il legislatore fiscale

<sup>25</sup> G. ZIZZO, Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa, in AA.VV. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Imposta sul reddito delle persone fisiche, (a cura di Tesauro), Torino, 1994, p. 485.

<sup>26</sup> A. CICOGNANI L'imposizione del reddito d'impresa, Padova, 1980, p. 66; G. MAZZA, Il bilancio

non può “tollerare”. Da qui la nota divergenza tra disciplina civilistica e fiscale, alla base del meccanismo delle variazioni conseguenti all’applicazione dei coefficienti ministeriali.

Sino alla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), tuttavia, la rigidità della disciplina fiscale dell’ammortamento era mitigata da un regime derogatorio delle aliquote ministeriali, subordinato ad un rigoroso onere della prova. Segnatamente, tali deroghe si articolavano in due distinte fattispecie: quella dei c.d. ammortamenti “accelerati” da un lato, e “anticipati” dall’altro.

La prima, subordinata alla prova, da parte del contribuente, di una più intensa utilizzazione del cespite rispetto a quella “normale” e, dunque, medio – ordinaria del settore economico di riferimento. La possibilità di “personalizzazione” del regime di ammortamento consentiva di superare l’inadeguatezza della disciplina fiscale standard a misurare l’effettivo deperimento dei beni<sup>27</sup>.

La seconda consentiva, invece, al contribuente di appostare una quota superiore all’ammortamento ordinario, nel limite di due volte rispetto all’aliquota ministeriale massima nel primo esercizio di entrata in funzione del bene e nei due successivi. In tal caso, a prescindere da qualsiasi legame con il deperimento o l’usura del cespite, era consentito di sottrarre temporaneamente a imposizione una quota di utile, a titolo di anticipazione di futuri ammortamenti ordinari<sup>28</sup>.

Con la loro abrogazione<sup>29</sup> – inserita nel contesto di eliminazione delle

---

d’esercizio e la dichiarazione dei redditi, in AA.VV. Il bilancio d’esercizio, problemi attuali, Milano, 1978, p. 287.

<sup>27</sup> Per la verità, l’applicazione concreta dell’istituto ha scontato una forte resistenza dell’Amministrazione finanziaria, ma anche della giurisprudenza di legittimità a ritenere assolta la prova a carico del contribuente. Il “vizio” originario consisteva nel fatto che mentre l’ammortamento ordinario era ed è agganciato al “normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”, senza, tuttavia esplicitare il dato di normalità alla base dei coefficienti tabellari, per contro, nella disciplina dell’ammortamento accelerato era espressamente richiesta la prova della più intensa utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore., M. BEGHIN, Ammortamento accelerato ed utilizzazione dei beni, in *Rass. Trib.*, 2007, 2, p. 525.

<sup>28</sup> G. FALSITTA, Ancora alcune precisazioni intorno all’ammortamento anticipato e alle plusvalenze accantonate e reinvestite, in *Giur. comm.*, 1981, p. 149.

<sup>29</sup>Salutata con favore da M. PROCOPIO, Il reddito d’impresa e la sua progressiva armonizzazione



deduzioni extracontabili<sup>30</sup> e di una marcata dipendenza dalla risultanza del conto economico – il legislatore ha inteso presidiare massimamente l'esigenza di certezza giuridica, relegando il sistema dell'ammortamento fiscale agli invalicabili confini dell'ammortamento "tabellare", divenuto, così, presunzione assoluta di deperimento "normale"<sup>31</sup>.

Il regime "ordinario" è, dunque, quello basato non sul deperimento effettivo del cespite, ma su quello presunto come "normale"<sup>32</sup>. La funzione dell'ammortamento tributario si allontana, dunque, dalla *ratio* dell'istituto, per piegarlo a convenzionale tecnica di ripartizione del costo.

La mappa sistematica perde ogni punto cardinale: il regime "ordinario" tributario è, infatti, nella gran parte dei casi, penalizzante rispetto all'omologo modello civilistico basato sul criterio della "residua possibilità di utilizzazione" e incapace di riflettere il normale processo di obsolescenza dei beni strumentali. Tanto che, paradossalmente, rispetto a tale regime, finirebbe per essere considerato agevolativo un meccanismo, quale il "rimpianto" ammortamento accelerato, che consentisse la deducibilità delle quote corrispondenti all'effettiva perdita di valore<sup>33</sup>.

---

con il principio di dipendenza, in Dir. Prat. Trib., 2007, 6, p. 11115 giacché renderebbe il sistema fiscale più neutrale rispetto alle scelte operate dai soggetti passivi.

<sup>30</sup> Si veda la relazione ministeriale alla Finanziaria 2008 che inserisce espressamente l'eliminazione delle previsioni concernenti l'ammortamento anticipato e quello accelerato nella "stessa prospettiva" dell'eliminazione del prospetto EC e delle deduzioni anticipate di costi ai soli fini fiscali.

<sup>31</sup> A. CONTRINO, Quali modifiche alla deducibilità dell'ammortamento di beni materiali e dei canoni di leasing?, in Corr. Trib., 2009, 13, p. 1027, il quale solleva perplessità di ordine costituzionale con riferimento a tale assolutezza.

<sup>32</sup> Critico su tal e scelta legislativa, soprattutto in un contesto di crisi economica, A. CONTRINO, Quali modifiche alla deducibilità dell'ammortamento, cit., il quale – condivisibilmente - propone una reintroduzione "rivisitata" dell'ammortamento accelerato come correttivo strutturale per recuperare la deducibilità del costo corrispondente al deprezzamento reale del bene e di quello anticipato in funzione promozionale.

<sup>33</sup> A. MONTI, Gli ammortamenti, in AA. VV. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, a cura di F. TESAURO, Torino, 1994, p. 866 sostiene, infatti, la piena compatibilità della disciplina fiscale in tema di ammortamenti con i principi fissati in materia dal codice civile, giacché i coefficienti ministeriali di ammortamento, almeno con riferimento all'*id quod plerumque accidit*,

## 2.1. L'ammortamento dei beni immateriali

Se la funzione classica dell'istituto è contaminata per i beni materiali, per quelli immateriali la stessa relazione ministeriale al t.u.i.r. esplicita che *"la misura di deducibilità degli ammortamenti è indipendente dall'effettiva utilizzazione"*.

Così, per i diritti di utilizzazione è il legislatore stesso a fissare la quota ammortizzabile, quando in senso favorevole<sup>34</sup>, quando in senso penalizzante<sup>35</sup>, ma, in ogni caso, sottraendo la durata dell'ammortamento a qualsivoglia legame con quella del diritto immateriale.

Per i diritti di concessione e degli altri diritti iscritti all'attivo del bilancio il legislatore preserva, invece, la coincidenza tra durata fiscalmente rilevante e quella contrattuale.

Ad ogni modo, ciò che accomuna le due fattispecie, *prima facie* ispirate da logiche antitetiche, è che l'ammortamento è concepito come meccanica ripartizione del costo dell'immobilizzazione immateriale.

Dove, invece, si differenziano è nel fatto che, nel primo comma, la tecnica di ripartizione prescelta è del tutto arbitraria, in quanto indifferente all'effettiva perdita di valore del bene nel corso del suo impiego produttivo.

Nel secondo comma, invece, la coincidenza tra la durata contrattuale ed il piano di ammortamento recupera il legame tra ripartizione del costo e concorso dell'entità al ciclo produttivo, pur senza necessariamente legarsi ad alcuna perdita di valore.

Nei beni immateriali l'ammortamento perde qualsivoglia funzione valutativa,

---

rappresentano nella sostanza l'obsolescenze economica e fisica dei cespiti. La tesi dell'Autrice è, invero, minoritaria in dottrina. Ad ogni modo, assunto tale modello, l'ammortamento anticipato e quello accelerato si ponevano come fattispecie di agevolazioni. Non a caso il legislatore aveva imposto l'obbligo di accantonamento in apposito fondo del passivo dell'ammortamento anticipato nel caso in cui venisse stanziato, non in ragione di una maggiore utilizzazione dei cespiti, bensì al solo fine di fruire di un'agevolazione fiscale.

<sup>34</sup> Come nel caso dei brevetti, deducibili in misura non superiore al 50%.

<sup>35</sup> Come nel caso dei marchi, deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo. In senso critico, M. NUSSI, Per un ripensamento sistematico dell'ammortamento di avviamento, marchi e beni immateriali, in Corr. trib., 2009, 13, p. 1033.

di stima del deprezzamento subito dall'entità<sup>36</sup>, per ridursi a meccanica tecnica di ripartizione del costo dell'immobilizzazione immateriale.

Il confine tra "ordinario" e "agevolato" si fa, così, evanescente.

Si potrebbe allora ritenere che tanto più la durata dell'ammortamento fiscale è inferiore alla reale vita utile del bene, tanto più ci si allontana dall'istituto "neutro", di tecnica fiscale, per entrare nella logica premiale - sovvenzionale.

Il che è particolarmente evidente per brevetti e simili, ma non si esclude possa essere talvolta esteso anche ai marchi, *prima facie* penalizzati dall'art. 103 del t.u.i.r..

Con riferimenti a quest'ultimi, infatti, il periodo di ammortamento civilistico si ricollega, solitamente, al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei beni cui si riferiscono<sup>37</sup>: la tendenza è, quindi, quella di modellare la deducibilità in ragione dell'utilizzo.

Ciò, ovviamente, non significa che tale durata rifletta la progressiva perdita di valore del marchio, il quale ben potrebbe, con il passare del tempo, accrescere il proprio valore.

La scelta del legislatore fiscale avrebbe, infatti, potuto essere o quella di non riconoscere alcun ammortamento, essendo difficile stabilire *a priori* per quanto tempo il bene immateriale potesse fornire il proprio apporto nel circuito produttivo, sposando, in sostanza, la logica *las* sui beni a vita utile indefinita. O, in alternativa, adottare una soluzione *tranchant*, per superare le incertezze applicative. L'ammortamento ad un diciottesimo – a prescindere da ogni valutazione di "merito" – risponde a questa seconda opzione.

Il legislatore tributario adotta, invece, una soluzione apparentemente penalizzante, spalmando l'ammortamento in almeno diciotto anni e, quindi, per

<sup>36</sup> G.E. COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio, strutture e valutazioni*, Torino, 1987, p. 164; M. CARATTOZZOLO, *Il bilancio d'esercizio nella disciplina civilistica*, Roma, 1979, p. 193.

<sup>37</sup> Solo ove non sia possibile determinare il periodo di utilizzo è prescritto un limite massimo ventennale.

un periodo generalmente superiore rispetto alla regola civilistica della durata di utilizzo nel circuito produttivo.

Ecco che a seconda del modello eletto come ordinario – e, quindi, del micro-sistema di riferimento – il regime fiscale potrebbe apparire agevolativo, ovvero, all’opposto, penalizzante.

Se, infatti, si concepisce l’ammortamento come semplice tecnica di ripartizione di un costo, la regola fiscale è certamente restrittiva e penalizzante<sup>38</sup>.

Se, invece, si assegna all’ammortamento la funzione valutativa di riflettere il deprezzamento del bene, la disciplina impositiva potrebbe apparire finanche agevolativa rispetto ad un marchio che con il tempo aumenta il proprio valore.

Si conferma, in definitiva, l’assenza di omogeneità dei trattamenti ordinari, ossia la difficoltà di individuare il modello di riferimento.

Mentre, infatti, con riferimento ai beni materiali il legislatore è netto nell’affermare il legame tra ammortamento e vita utile medio - ordinaria del bene, là dove prescrive che i coefficienti ministeriali sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi, per i beni immateriali è ben più arduo stabilire i rapporti tra regola e deroga.

Si potrebbe, così, ritenere ordinario il regime più prossimo a quello civilistico - contabile e derogatorio quello più “deviante”.

Tuttavia, la “tenuta” del rapporto regola/deroga vacillerebbe immediatamente con riferimento, ad esempio, ai marchi, là dove il riferimento contabile è profondamente diverso a seconda che si tratti di soggetti *las* o non *las adopters*. Si tratterebbe, quindi, di un modello “mobile”, a seconda del sistema contabile applicato dall’impresa.

---

<sup>38</sup> M. NUSSI, Per un ripensamento, cit., p. 1035 il quale osserva che in ambito impositivo “*i sofisticati distinguo civilistici scompaiono di fronte alla scelta semplificante, e direi penalizzante, volta ad assoggettare i marchi all’ammortamento nel medesimo periodo proprio dell’avviamento*”.

Pare, comunque, preferibile individuare il trattamento ordinario, prescindendo dal regime civilistico – contabile, sia per evitare l'eventuale "mobilità" del modello, sia perché nella disciplina dell'ammortamento prevalgono le esigenze fiscali di certezza su quelle civilistiche di riflettere l'effettiva perdita di valore subita dal bene, sia, da ultimo, perché l'indagine sulla natura agevolativa di una disposizione deve essere contestualizzata alla luce della struttura essenziale del prelievo in cui si inserisce<sup>39</sup>. Il "beneficio" concesso all'impresa è, quindi, agevolazione allorquando sfugge dalla *ratio* che presiede alla determinazione di quel reddito<sup>40</sup>.

Così ragionando, per i beni immateriali, la regola potrebbe essere rappresentata dal secondo comma dell'art. 103 t.u.i.r. che, imponendo la coincidenza tra la durata fiscalmente rilevante e quella contrattuale, meglio riflette l'impiego del diritto nel circuito d'impresa.

La natura "ordinaria" del secondo comma dell'art. 103 t.u.i.r. pare, infatti, rivelata dallo stesso legislatore mediante la formula di chiusura che estende il regime "a diritti simili". È, così, individuato il regime ordinario per i rapporti "di durata" che ingloba tutte le fattispecie di sfruttamento temporanei del diritto.

Non pare, invece, possibile eleggere un modello per le ipotesi di cessione dei beni immateriali, stante l'evidente disomogeneità fra il trattamento dei marchi (18 anni) e quello di opere dell'ingegno, brevetti, processi, formule e informazioni acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico (2 anni). Se ne deve desumere, pertanto, l'impossibilità di trarre conseguenze qualificatorie in termini di natura "ordinaria" ovvero "agevolativa".

Con riferimento a opere dell'ingegno, brevetti ..., peraltro, se si accede alla tesi sostenuta nel presente lavoro per cui la formula "diritti di utilizzazione" include

---

<sup>39</sup> M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., p. 430.

<sup>40</sup> M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, cit., nota 34, il quale sottolinea la differenza rispetto alla nozione di aiuto in ambito comunitario in cui, invece, rileva esclusivamente la circostanza che l'aiuto faciliti alcune imprese rispetto alle altre.

qualsivoglia forma di sfruttamento economico della risorsa, dalla cessione alla licenza, si può ritenere che, per le sole fattispecie di godimento temporaneo, la deducibilità al 50% sia agevolativa rispetto al modello di cui al secondo comma dell'art. 103 t.u.i.r., il quale, come visto, suggella la coincidenza tra durata giuridica ed economica.

L'interesse extrafiscale perseguito<sup>41</sup> potrebbe ravvisarsi nella promozione della ricerca scientifica di cui all'art. 9 Cost, ovvero, più genericamente, nello sviluppo dell'andamento economico globale del sistema produttivo di cui all'art. 41 Cost.. Il regime premiale è, infatti, finalizzato ad incentivare gli investimenti in nuove tecnologie<sup>42</sup>, favorendo, mediamente, lo sviluppo della ricerca scientifica e, in modo più diretto, il rafforzamento del sistema produttivo. La *ratio*, pertanto, depone a favore della maggior latitudine possibile in riferimento alla nozione dei "diritti di utilizzazione", ricomprendendo in modo omnicomprensivo tutte le forme di sfruttamento.

In definitiva, tuttavia, non ravvisandosi un regime ordinario per le cessioni di beni immateriali, non può che concludersi per la natura agevolativa delle sole fattispecie di cui al primo comma dell'art. 103, allorquando la modalità di utilizzazione prescelta si traduca giuridicamente nella concessione di diritti temporanei.

### **2.3. Il c.d. super-ammortamento importato dal modello francese**

Il disegno di legge di stabilità 2016, attingendo dal modello francese, ha introdotto il c.d. super ammortamento<sup>43</sup>. L'iperbole evoca nella "nomenclatura" del nuovo istituto la possibilità di considerare quale valore fiscalmente riconosciuto del bene nuovo acquistato il costo maggiorato del 40%. Ad essere

<sup>41</sup> Sui rapporti tra agevolazione e principi costituzionali, F. MONTANARI, Le operazioni esenti, cit., p. 105.

<sup>42</sup> M. NUSSI, Per un ripensamento, cit., p. 975.

<sup>43</sup> Si veda l'art. 1, comma 46 del Disegno di legge 20 novembre 2015.

“super”, quindi, non è il criterio di ammortamento che rimane invariato, ma il costo di acquisto, fiscalmente “gonfiato”.

Ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, infatti, per i soggetti titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni, il costo di acquisizione beneficia di un incremento del 40%.

Il nuovo costo figurativo è, così, confinato alle imposte sui redditi e, in particolare, alla determinazione delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing<sup>44</sup>, evitando che l’effetto premiale si sterilizzi abbattendo il valore fiscalmente riconosciuto per la determinazione di plusvalenze e minusvalenze.

La misura è temporalmente limitata agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016<sup>45</sup>, rilevando il momento in cui il cespite è immesso nel circuito produttivo d’impresa secondo le ordinarie regole di competenza. Il tenore letterale delle disposizioni di cui al disegno di legge di stabilità, lega il profilo temporale all’effettuazione dell’investimento, senza, quindi, subordinare l’istituto premiale all’entrata in funzione del bene.

Sono, poi, espressamente esclusi dal raggio operativo della disposizione gli investimenti in fabbricati e costruzioni, nonché quelli in beni per cui il decreto del Ministero delle finanze 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, oltre ad una serie di esclusioni specifiche<sup>46</sup>.

L’inevitabile disallineamento tra la quota imputata in conto economico e la maggior quota fiscalmente riconosciuta non potrà che essere dedotto in via extra – contabile, intervenendo mediante corrispondenti variazioni in

---

<sup>44</sup> Non , quindi, in caso di noleggio, fermo restando che nulla vieta che del beneficio possano fruire le imprese di noleggio.

<sup>45</sup>L’eccezionalità e la temporaneità dell’istituto sono marcate anche dal fatto che le nuove disposizioni non incidono nella determinazione dell’acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2016.

<sup>46</sup> Elencati nell’allegato n. 3 alla legge di stabilità.

diminuzione di carattere permanente. È introdotta, per tale via, un'ulteriore deroga al principio di previa imputazione ex art. 109, co. 4, lett. b) primo periodo.

Come anticipato, il vantaggio fiscale non tocca né il criterio né i coefficienti di ammortamento, ma il costo di acquisizione, palesandosi come sovvenzione rateale per l'acquisto (o il leasing) di nuovi beni strumentali: è una forma di finanziamento gratuito a favore dell'impresa, a fondo perduto e subordinato all'unica condizione di investire in nuovi beni produttivi.

Dal punto di vista quantitativo, l'agevolazione corrisponde, infatti, alla percentuale risultante dal prodotto tra il maggior costo riconosciuto e l'aliquota applicabile<sup>47</sup>, spalmata nell'arco temporale derivante dall'applicazione dei consueti coefficienti di ammortamento.

La natura sovvenzionale non impedisce, tuttavia, che l'istituto rimanga all'interno del meccanismo di determinazione del tributo posto che il contributo pubblico al nuovo investimento è erogato sotto forma di un maggior riconoscimento del valore fiscalmente riconosciuto al fine della determinazione della quota ammortizzabile. L'ammortamento è, dunque, lo strumento fiscale che consente di ripartire la deducibilità del maggior costo (ossia il contributo) nell'arco temporale corrispondente al ciclo (fiscale) di impiego del bene nell'attività professionale o d'impresa. Fermo restando che nulla impedisce o limita la cessione del cespite prima di esaurire il piano di ammortamento e, con esso, l'integrale fruizione del beneficio, ma l'acquirente sembrerebbe non poter proseguire il regime di maggior deduzione, stante la mancanza del requisito della novità dell'acquisto.

Ad ogni modo, a dispetto del "nome" con cui ci si riferisce ormai

---

<sup>47</sup> Aliquota, al momento, non agevolmente individuabile nemmeno per i soggetti Ires, visto che il medesimo Disegno di legge di stabilità prevede, all'art. 1, comma 33, l'abbattimento dell'aliquota dal vigente 27,5% al 24,5% a decorrere dal 2016 e al 24% a decorrere dal 2017, ma a condizione che in sede europea siano riconosciuti margini di flessibilità correlati all'emergenza derivante dai flussi di immigrazione. In caso di mancato riconoscimento, quindi, continuerà ad applicarsi l'aliquota vigente.



correntemente a tale istituto, la natura agevolativa, pur innegabile, non si appunta sulla tecnica di ammortamento, riducendo quest'ultimo a mero mezzo di fruizione (rateale) della sovvenzione.

### 3. Un caso eclatante: l'ammortamento "libero"

Le varie sembianze dell'ammortamento, ed in modo particolare della sua "distorzione" in senso agevolativo, non può sfuggire allo sguardo comparativistico il caso peculiare spagnolo, il quale, già a sistema, presenta numerosi criteri di deducibilità, prevedendo, poi, una fattispecie ulteriore, (forse) impropriamente denominata "ammortamento libero", volta ad incentivare gli investimenti d'impresa in un contesto di crescente crisi economica.

Al di là della denominazione, infatti, l'istituto non pare strettamente riconducibile all'ammortamento<sup>48</sup>, riferendosi a tutti i casi in cui è possibile dedurre dalla base imponibile in via extracontabile fino al 100% del costo di un'immobilizzazione nel primo anno<sup>49</sup>, a totale discrezione dell'impresa, nelle annualità successive, senza nessun vincolo quantitativo.

Nonostante l'ammortamento libero evochi il vantaggio dell'accelerazione del piano, si è discusso, nel silenzio legislativo, sulla possibilità di differire l'ammortamento fiscale in modo da ridurre la base imponibile successivamente, allorquando ciò risulti di maggior convenienza.

La posizione della *Dirección General de Tributos* (DGT), manifestata in riferimento alle prime "versioni" dell'ammortamento libero, ammetteva la possibilità di differire la deduzione, a condizione, però, che fosse rispettato l'ammortamento minimo per ciascun periodo impositivo; tuttavia, posto che le versioni più evolute hanno abrogato tale limite, la dottrina spagnola ha affermato

<sup>48</sup> M. PASTOR DEL PINO, *El incentivo fiscal a la inversión a la actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2009.

<sup>49</sup> J. OMEÑACA GARCÍA, *Amortización del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias. Tratamiento contable y fiscal*, Bilbao, 2010, p. 83.

incondizionatamente la libertà di deduzione nel periodo di maggior beneficio<sup>50</sup>.

Il regime in questione si affaccia ciclicamente nel sistema spagnolo, di volta in volta con taluni aggiustamenti: originariamente introdotto dal *Real Decreto-Ley* 7/1994 a determinate attività d'impresa, a condizione che fossero idonee a produrre nuovo impiego, è entrato poi "a sistema", quantunque relegato tra le misure concernenti elusivamente le imprese *de reducida dimensión*<sup>51</sup>: sotto il profilo oggettivo, la libertà di ammortamento era esercitabile sui nuovi investimenti<sup>52</sup> in immobilizzazioni materiali associati alla creazione di impiego, ossia era subordinato alla condizione che, nei 24 mesi successivi al periodo impositivo dell'entrata in funzione del bene, si registrasse un aumento dell'organico dell'impresa rispetto ai 12 mesi antecedenti<sup>53</sup>; tale incremento doveva, poi, mantenersi nel periodo di ulteriori 24 mesi<sup>54</sup>.

Forse anche per lo scarso rapporto tra costi e benefici di tale meccanismo – e, certamente, per incalzare della crisi economica – il legislatore fiscale (legge 4/2008 del 23 dicembre) ha, dapprima, rinunciato all'obiettivo di creazione di nuovo impiego, accontentandosi del mantenimento di quello esistente e, contestualmente, esteso il regime, in via generalizzata, a tutti i soggetti esercenti attività economica<sup>55</sup>; poi, con il *Real Decreto-Ley* 13/2010 del 3 dicembre, è stato

<sup>50</sup> J. CUESTA DOMÍNGUEZ, A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, in *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2010, p. 2.

<sup>51</sup> Il limite per delimitare le imprese *de reducida dimensión* era originariamente fissato nel volume di affari di 8 milioni di euro ed è stato innalzato a 10 dal *Real Decreto-Ley* 13/2010 del 3 dicembre; è stata adombrata la possibilità di elevarlo ulteriormente a 12 milioni di euro.

<sup>52</sup> Nuovi nel senso che si deve trattare di beni entrati in funzione per la prima volta, cfr. RDGT del 11 febbraio 1997.

<sup>53</sup> Per il computo dell'organico, cfr. DGT, Consulta Vinculante n. V0528-05, del 31 marzo 2005. In generale, vengono considerati nel computo sia i dipendenti assunti a tempo indeterminato, sia quelli assunti a tempo determinato, purchè in conformità alla legislazione giuslavoristica; si tenga, altresì, presente che l'unità è calcolata solo in caso di conta tratto a tempo pieno.

<sup>54</sup>A. MAS ORTIZ, *Base imponible y aduste extracontables de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 81.

<sup>55</sup> Il riferimento temporale per il computo dell'organico era l'inizio del periodo impositivo in cui il bene entra in funzione, dato da verificarsi, poi, nei 24 mesi successivi comparando l'organico

abbandonato anche l'ultimo tentativo di incidere sul mercato del lavoro attraverso l'ammortamento libero.

Da ultimo, con il Real Decreto – Ley 12/2012 del 30 marzo è stata abrogato il beneficio per le grandi imprese, con la previsione di un regime transitorio per gli investimenti già realizzati e, poi, dal 2015 l'ammortamento integrale per i soli beni di modico valore; mentre, per le piccole e medie imprese, il mantenimento del regime “libero” si è accompagnato alla “resurrezione” del requisito della creazione dell'impiego.

Sotto il profilo soggettivo, l'ultima “versione” riduce notevolmente l'ambito operativo della fattispecie, se solo si considera che anteriormente aveva un'applicazione pressoché generalizzata, investendo tutti i soggetti passivi del *Impuesto sobre sociedades*, ma i soggetti passivi del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* che esercitano un'attività d'impresa o una professione nell'ambito di un'attività economica<sup>56</sup> e che determinano il reddito con il metodo dell'*estimación directa*<sup>57</sup>.

Al di là della minore o maggiore latitudine della fattispecie e del suo eventuale legame con l'obiettivo della creazione/mantenimento di impiego, talune “costanti” strutturali sono rimaste immutate negli svariati interventi normativi.

Dal punto di vista oggettivo, la libertà d'ammortamento risulta applicabile alle nuove<sup>58</sup> immobilizzazioni materiali inerenti all'attività economica<sup>59</sup>, a condizione

---

medio con quello dei 12 mesi precedenti.

<sup>56</sup> È noto, infatti, che il sistema spagnolo non distingue, infatti, tra redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo ma prevede l'unica e omnicomprensiva categoria dei redditi derivanti da un'attività economica, definibili come quelli derivanti da attività in cui il contribuente organizza autonomamente i mezzi di produzione e le risorse umane, con il fine di intervenire nella produzione/distribuzione di beni o servizi.

<sup>57</sup> Il metodo dell'*estimación directa* è il metodo generale di determinazione del reddito netto derivante da un'attività economica e si contrappone al metodo “semplificato” *de estimación objectiva* applicabile, invece, alle piccole e medie imprese e ad alcune attività professionali.

<sup>58</sup> In base al tenore letterale della disposizione, la prassi ha escluso che le immobilizzazioni in corso potessero fruire dell'agevolazione DGT Consulta Vinculante n. V0715/2010 del 13 aprile.

<sup>59</sup> In caso di inerenza “parziale” si discuteva, invece, della possibilità di giovare dell'incentivo, limitatamente alla parte dell'investimento interente all'attività d'impresa J. CUESTA DOMÍNGUEZ,

che il bene entri in funzione nell'annualità coperte dal regime.

Nel periodo di latitudine massima della libertà di ammortamento, eliminato qualsiasi limite di carattere quantitativo, il beneficio era accordata anche a fronte di investimenti immobiliari<sup>60</sup>, pur con il rispetto di una serie di condizioni antielusive: doveva, infatti, trattarsi di immobili di nuova costruzione o frutto di una trasformazione materiale<sup>61</sup> e in precedenza non utilizzati dall'impresa per lo svolgimento di una diversa attività ; in caso di acquisto da altra impresa, questa non doveva averli utilizzati.

Oltre a ciò, era necessario il requisito della *puesta a disposición*- intesa come dominio di fatto sul bene<sup>62</sup> - nella sfera giuridica del contribuente ammesso al beneficio, avendo riguardo alla data in di fine opera formalizzata dal certificato rilasciato in base alla legislazione urbanistica.

A implementare la più vasta applicazione dell'istituto, la prassi spagnola ha

---

A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, cit.. Per gli *elementos patrimoniales afectos a la actividad económica*, che, tuttavia, a dispetto del nome, nella prospettiva italiana sarebbero qualificabili come beni strumentali, si considerano inerenti i beni patrimoniali necessari all'esercizio dell'attività ed, in particolare, gli immobili in cui la stessa si svolge, i beni destinati ai servizi economici e socioculturali del personale e qualunque altro bene o diritto che, pur non essendo imprescindibile, possa considerarsi oggettivamente funzionale allo svolgimento dell'attività economica

<sup>60</sup> La riforma contabile ha creato l'ulteriore categoria de *las Inversiones Inmobiliarias* che, come le immobilizzazioni, si contrappongono all'attivo circolante e sono suscettibili di ammortamento; tuttavia, presentano talune peculiarità e criticità con particolare riferimento al profilo dell'inerenza all'attività economica. Nel caso della libertà di ammortamento non si pongono dubbi circa l'applicazione del regime di favore, in quanto, espressamente, il legislatore ne prevedeva l'applicazione anche a *las Inversiones Inmobiliarias*. Da tener presente che, con riferimento al settore immobiliare ed, in particolare, all'attività di locazione e affitto di immobili, la qualificazione in termini di attività economica è anch'essa legislativamente predeterminata, presupponendo l'integrazione degli estremi di cui all'art. 27 della legge IRPF: da un lato la sussistenza di un locale stabilmente destinato allo svolgimento dell'attività; e dall'altro, una persona stabilmente impiegata con contratto a tempo pieno. Presupposti che devono essere effettivi e non meramente formali: secondo la giurisprudenza, infatti, non esiste attività economica se non si produce un carico di lavoro sufficiente a giustificare l'esistenza del locale e del personale impiegato, essendo requisiti minimi, ma non sufficienti ad indicare l'effettivo svolgimento di un'attività. Tribunal Económico-Administrativo Central del 16 settembre 2006; conforme anche Tribunal Económico-Administrativo Central del 7 aprile 2010.

<sup>61</sup> DGT Consulta Vinculante n. 2357/08 dell'11 dicembre.

<sup>62</sup> DGT Consulta Vinculante n. 2061/2009 del 17 settembre.

precisato l'irrelevanza della localizzazione dell'investimento<sup>63</sup> e della modalità di finanziamento dell'acquisto, potendosi giovare del regime di favore anche chi acquisti in *leasing*<sup>64</sup>.

Anche nel caso dell'ammortamento libero, come del resto in quello domestico del super ammortamento, la denominazione, pur suggestiva, è, in buona misura, impropria.

È abbastanza intuitivo che l'istituto in questione non ha nulla a che vedere con l'ammortamento, sia che lo si concepisca come riflesso della perdita di valore/utilità del bene, sia che lo si intenda come mera tecnica di ripartizione di un costo. L'ammortamento libero è, di fatto, un non – criterio, la cui natura agevolativa si apprezza proprio in ragione della “sospensione” degli ordinari metodi di deduzione dell'investimento. Manca qui – a differenza del super ammortamento – la funzione sovvenzionale, posto che la maggior deduzione extra-contabile non ha carattere permanente ed il meccanismo si iscrive appieno nel sistema di determinazione del tributo, derogandolo apertamente<sup>65</sup>.

E non si possono nascondere alcune perplessità in ordine all'effettiva attitudine incentivante della misura, con ogni probabilità scarsamente appetibile in contesti di grave crisi economica.

#### 4. Conclusioni

È emersa sin dalle prime pagine la difficoltà nell'individuare un regime di ammortamento “ordinario” nel sistema italiano, laddove, in materia tributaria, la funzione classica dell'istituto è contaminata dall'esigenza precipua di garantire certezza e semplificazione. Sembrano, invero, coesistere plurimi micro – regimi

---

<sup>63</sup> DGT Consulta Vinculante n. 2288/2011 del 27 settembre ammette al beneficio anche investimenti localizzabili al di fuori del territorio spagnolo.

<sup>64</sup> Purché eserciti l'opzione di acquisto o, comunque, si addossi tutti i rischi ed i benefici tipicamente inerenti alla proprietà e la durata del contratto di finanziamento sopra, di fatto, la vita utile del bene DGT Consulta Vinculante n. 2295/2010 del 25 ottobre.

<sup>65</sup> Basti pensare al venir meno della correlazione costi – ricavi.

di ammortamento (per i bei materiali, per i beni immateriali a fronte di rapporti di durata, per beni immateriali consistenti in diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti), accomunati unicamente dalla scelta semplificante del legislatore fiscale di blindare il piano di ammortamento in coefficienti predeterminati o, comunque, predeterminabili.

Nel contesto di persistente crisi economica, pur con spiragli di ripresa, tali soglie massime di ammortamento fiscalmente deducibile si appalesano inadeguate, se non penalizzanti, implicando sovente la necessità di allungare il piano tributario rispetto a quello civilistico.

La scelta del legislatore di intervenire per incentivare gli investimenti in beni produttivi pare, pertanto, condivisibile. Vero è che il c.d. super ammortamento ispirato al modello francese non può che essere misura eccezionale e contingente, mascherando un generalizzato contributo pubblico rateale: l'agevolazione non sta, infatti, nel metodo di ammortamento che continua ad essere quello del deperimento medio ordinario ma nell'aumento del valore fiscalmente riconosciuto al fine della determinazione delle quote deducibili. L'agevolazione c'è senza dubbio, ma non tocca l'ammortamento.

Un'alternativa sarebbe stata quella di garantire transitoriamente la possibilità di ammortamento libero, snaturando radicalmente la funzione dell'istituto, in una logica di autofinanziamento interno all'impresa. Anche tale misura avrebbe dovuto essere congegnata come contingente ed "emergenziale", giacché apertamente derogatoria non solo rispetto alla funzione dell'istituto, ma anche ai principi di determinazione del reddito d'impresa.

Proiettandosi dall'emergenza al sistema, sarebbe, invece, ipotizzabile, senza contraddire lo spirito semplificatore del legislatore fiscale, proporre l'ammortamento libero, facoltativamente, per i soli beni di modico valore, innalzando, però, l'attuale soglia dei 516,46 euro di cui all'art. 102, comma 5,

t.u.i.r., in modo da estenderne l'ambito applicativo<sup>66</sup>.

Al di là di tale marginale intervento, il recupero di coerenza sistematica del regime di ammortamento, che al contempo risponda alle contingenze della crisi senza esaurirsi in esse, impone di valutare la reintroduzione dell'ammortamento accelerato, quale correttivo agli "imbalsamati".

Coefficienti ministeriali e strumento di ripristino del ruolo dell'istituto nella determinazione del reddito d'impresa.

---

<sup>66</sup> L'attuale art. 102, comma 5, invero, non prevede un ammortamento libero "puro" qual è quello del modello spagnolo, ma, semplicemente, l'integrale deduzione delle spese di acquisizione nell'esercizio di sostenimento delle medesime.