

---

fisconline - banca dati tributaria - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 30/7/2009 - 9:09 - \$12365394 - 89.97.62.116 - 6538115 78436955 -

---

*L'ammortamento fiscale dei costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni nel settore della distribuzione del gas*

*di Giuseppe Gargiulo*

*(in "il fisco" n. 36 dell'8 ottobre 2007, pag. 1-5331)*

SOMMARIO: **1.** Fattispecie oggetto di analisi - **2.** Quadro normativo di riferimento - **3.** La corretta interpretazione della nozione di "costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni" - **4.** Possibili profili sanzionatori in caso di divergenza di interpretazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria - **5.** Conclusioni.

## **1. Fattispecie oggetto di analisi**

A partire dal periodo d'imposta 2005 le società operanti nel settore della distribuzione del gas hanno dovuto calcolare, per la prima volta, gli ammortamenti fiscali dei propri impianti specifici con i nuovi criteri fissati dall'[art. 11-quater](#) del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, poi recepiti in via definitiva nel nuovo [art. 102-bis](#) del Tuir (testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) per effetto dall'[art. 1, comma 325](#), della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006).

I suddetti criteri consistono, come è noto, nel correlare il periodo di ammortamento fiscale del costo dei beni materiali strumentali utilizzati nell'esercizio della attività di distribuzione del gas alla "vita utile" degli stessi beni stabilita ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica ed il gas (di seguito "AEEG").

Per effetto di tale normativa sopraggiunta, a partire dal 2005, le suddette società non hanno più potuto più applicare, ai fini fiscali, né l'ammortamento in base ai noti coefficienti ministeriali ([art. 102](#) del Tuir), né il criterio alternativo del cosiddetto "ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili" di cui all'[art. 104](#) del Tuir, basato, come noto, sulla durata delle concessioni.

In sede di prima applicazione dei suddetti nuovi criteri, si è posto, tra gli altri, il problema della corretta interpretazione della disposizione di cui al comma 8 del citato art. 102-bis, in base alla quale "Per i costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni di cui al comma 1 le quote di ammortamento sono determinate in base alla vita utile residua dei beni".

E, invero, la latitudine che si assegna all'ambito di applicazione di questa disposizione è suscettibile di generare, come sarà meglio chiarito nel prosieguo, rilevanti conseguenze di ordine pratico in termini di determinazione dell'ammontare massimo di quote di ammortamento fiscalmente

deducibili per le aziende operanti nel settore.

## 2. Quadro normativo di riferimento

Prima di affrontare la questione sopra descritta, appare utile, in via preliminare, procedere ad una sintetica ricognizione della normativa fiscale di riferimento, onde poter poi collocare, in modo sistematicamente corretto, la lettura della disposizione sopra richiamata.

Come accennato in premessa, i nuovi criteri fiscali introdotti dall'[art. 102-bis](#) del Tuir prevedono che le quote di ammortamento dei beni strumentali "specifici" utilizzati nell'esercizio dell'attività di distribuzione del gas siano deducibili, ai fini fiscali, in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo storico degli stessi, assunto al lordo degli ammortamenti già dedotti, per il numero di anni di rispettiva "vita utile" dei beni, così come determinata ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica ed il gas [\(1\)](#).

L'importo risultante dai suddetti calcoli deve essere poi ridotto forfetariamente del 20 per cento.

Al riguardo si deve osservare, *in primis*, che tale disposizione ha una valenza esclusivamente fiscale, stabilendo unicamente il *limite massimo* alle quote di ammortamento fiscalmente deducibili per ciascun periodo d'imposta. Essa non ha valenza ai fini civilistici, restando fermo, a tal fine, il diritto della società di calcolare in modo autonomo gli ammortamenti dei suddetti beni strumentali ai fini della redazione del bilancio civilistico (secondo il noto principio del cosiddetto "doppio binario").

Circa l'ambito di applicazione delle suddette disposizioni, occorre inoltre precisare che le stesse si applicano non solo con riferimento all'ammortamento dei beni strumentali acquisiti nel periodo d'imposta 2005 e successivi, ma anche con riferimento ai beni strumentali già posseduti alla data del 31 dicembre 2004, per i quali era quindi già in corso l'ammortamento effettuato secondo i criteri fiscali prima consentiti.

Deve inoltre osservarsi che l'applicazione delle suddette nuove regole fiscali vale unicamente per i beni "classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas ...". Per la deduzione delle quote di ammortamento dei beni non classificabili in tali categorie, restano ferme, dunque, le usuali regole dell'[art. 102](#) del Tuir, ivi inclusa l'applicazione delle ordinarie aliquote di ammortamento basate su coefficienti ministeriali.

Passando agli aspetti applicativi di maggior rilievo si deve rammentare che il comma 2 del citato art. 102-bis dispone che le predette quote di ammortamento "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 ...".

Per effetto di tale disposizione, la misura massima della quota di ammortamento fiscalmente deducibile deve essere calcolata, quindi, dividendo il costo storico di acquisto/produzione dei suddetti beni strumentali per la loro vita utile così come definita ai fini tariffari (esempio: 40 anni per le condotte, pari ad un'aliquota di ammortamento del 2,5 per cento annuo del costo storico ammortizzabile), restando ferma, si intende, la inamovibilità

delle quote già dedotte sulla base dei pregressi criteri di ammortamento fiscale (i.e., quelle relative agli anni 2004 e precedenti). L'importo risultante dai suddetti calcoli deve essere poi ridotto forfetariamente del 20 per cento.

Il successivo comma 3 precisa, inoltre, che "la vita utile cui fare riferimento ... decorre dall'esercizio di entrata in funzione, anche se avvenuta presso precedenti soggetti utilizzatori e non si modifica per effetto di eventuali successivi trasferimenti ...".

Per effetto di tale disposizione nell'ipotesi in cui i beni strumentali vengano trasferiti "usati" da un'impresa ad un'altra la vita utile non si modifica ed il nuovo acquirente deve procedere ad ammortizzare il bene "usato" in base alla vita utile *residua* dello stesso, ossia dividendo il costo di acquisto da egli sostenuto per il numero di anni mancanti al compimento della vita utile tariffaria originaria del bene, calcolata a partire dall'anno della sua prima entrata in funzione (quando il bene era ancora nella disponibilità del precedente titolare).

In linea con questa impostazione, che dà rilievo alla durata oggettiva delle vita utile del bene, il successivo comma 8 stabilisce che nel caso in cui siano sostenuti costi incrementativi capitalizzati successivamente alla prima entrata in funzione dei beni, le quote di ammortamento dei suddetti costi incrementativi devono essere determinate anche esse in base alla "vita residua utile" dei beni originari cui essi afferiscono.

La novità (ed il carattere di favore) delle suddette regole, basate sulla "vita utile residua", può essere agevolmente colta ove si ponga riguardo alla disciplina ordinaria degli ammortamenti, in base alla quale, come è noto:

- ogniqualvolta i beni siano oggetto di trasferimento, presso l'impresa acquirente inizia un "nuovo" periodo di ammortamento fiscale, che si aggiunge a quello già trascorso in capo al precedente possessore del bene, determinando di fatto un allungamento indefinito del tempo complessivo di ammortamento fiscale;

- i costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione del bene rappresentano anch'essi, generalmente, "strati" di costo autonomi ed aggiuntivi per i quali l'impresa avvia un autonomo periodo di ammortamento fiscale, indipendente da quello del bene originario cui afferiscono.

Da quanto sopra osservato, risulta evidente che il riferimento alla vita utile residua per i beni "usati" e per i "costi incrementativi capitalizzati" è decisamente favorevole al contribuente rispetto alle regole fiscali ordinariamente applicabili per queste fattispecie.

In alcuni casi, il riferimento alla "vita utile residua" potrebbe addirittura rendere la nuova modalità di calcolo degli ammortamenti fiscalmente deducibili più vantaggiosa rispetto a quella che si sarebbe determinata seguendo le regole ordinarie.

Basti pensare alle ipotesi in cui i beni acquistati "usati" erano già in uso da molti anni e, dunque, per il gestore acquirente la vita utile residua cui fare riferimento potrebbe risultare notevolmente ridotta (in ipotesi, essa potrebbe addirittura essere nulla, se il bene alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni risulta aver già terminato la sua vita utile

tariffaria).

In questi casi è chiaro che l'ammontare deducibile nell'esercizio a titolo di ammortamento potrebbe divenire superiore a quello ordinariamente ammesso dai coefficienti ministeriali o, addirittura, determinare la deduzione del costo del bene in un solo esercizio.

Lo stesso potrebbe accadere con riferimento ai costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione del bene, ove essi siano sostenuti molti anni dopo l'entrata in funzione del bene cui afferiscono e quindi con una "vita utile residua" molto ridotta.

Per meglio comprendere l'importanza di quanto sopra affermato, si ipotizzi il caso di un bene che sia stato acquisito dall'impresa B al costo di 1.000 nel 2005, dopo nove anni di utilizzo da parte dell'impresa A. Con l'applicazione delle nuove regole, il costo residuo ammortizzabile di questo bene - pari, ad esempio, a 1.000 - sarebbe deducibile dall'impresa acquirente B per intero nel periodo d'imposta 2005. L'importo di 1.000, infatti, è la misura massima consentita che risulta dividendo il costo storico di acquisizione del bene "usato", pari appunto a 1.000, per 1, che è la vita utile "residua" del bene (determinata come differenza tra la utile vita tariffaria, che si assume per ipotesi pari a 10 anni, meno i 9 anni di periodo di utilizzo trascorso presso il precedente titolare).

È appena il caso di osservare, infine, che in tutti i casi in cui si dovesse determinare, per effetto delle suddette disposizioni, una misura massima dell'ammortamento fiscalmente deducibile superiore a quella stanziata nel conto economico, la deducibilità della differenza potrà essere conseguita attraverso un'apposita variazione in diminuzione da rilevarsi nella dichiarazione dei redditi e la corrispondente attivazione del citato prospetto di cui all'[art. 109](#), comma 4, lettera b), del Tuir.

### **3. La corretta interpretazione della nozione di "costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni"**

Chiarito quanto sopra, è possibile ora affrontare la questione relativa alla individuazione dell'esatto ambito applicativo della richiamata disposizione di cui al comma 8 del citato [art. 102-bis](#) del Tuir, secondo il quale "Per i costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni di cui al comma 1 le quote di ammortamento sono determinate in base alla *vita utile residua dei beni*".

L'esatta individuazione del significato attribuibile alla nozione di "costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni" assume, evidentemente, notevole rilevanza pratica ove si osservi che:

- "l'attività di distribuzione del gas è caratterizzata da un forte investimento iniziale e da successivi interventi, di minore entità, di estensione, potenziamento e manutenzione straordinaria degli stessi" (cfr. relazione tecnica accompagnatoria della delibera n. 237/2000 dell'AAEG);

- ad essa possono essere correlati importanti effetti quantitativi circa l'ammontare massimo delle quote di ammortamento fiscalmente deducibili.

Al riguardo la prima osservazione che si impone consiste nel prendere atto che né la norma fiscale, né la prassi ministeriale, né la dottrina hanno fornito al riguardo alcuna indicazione o definizione.

Nell'assenza di una definizione legislativa e di chiarimenti di fonte ministeriale circa la nozione di costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni, risulta a chi scrive che molte società operanti nel settore hanno ritenuto, in sede di prima applicazione della normativa in questione (anno 2005 - Modello UNICO 2006), che la stessa potesse essere riferita, in conformità alla prassi contabile ordinaria, ad ogni capitalizzazione di costi effettuata successivamente alla prima entrata in funzione di ciascun impianto oggetto di concessione, assumendo come anno di entrata in funzione del bene il cosiddetto "APF" o "anno di prima fornitura" dell'impianto originario (secondo la terminologia tariffaria).

Per effetto di tale comportamento tutti i costi capitalizzati successivamente al primo anno di entrata in funzione (APF) di ciascun impianto locale oggetto di concessione sono stati quindi ammortizzati dividendo il costo incrementativo sostenuto per il numero di anni mancanti al compimento della vita tariffaria calcolata a partire dell'anno di prima fornitura dell'impianto originario (i.e., vita utile "residua").

In questa prospettiva, quindi, tutti gli interventi effettuati successivamente alla realizzazione dell'impianto iniziale, relativi ad attività di estensione, potenziamento, sostituzione e manutenzione straordinaria dello stesso, sono stati considerati come rientranti nella suddetta fattispecie, con evidente beneficio in termini di ammontare massimo di quote di ammortamento fiscalmente deducibili.

A fondamento di tale condotta, sembra potersi affermare che le suddette società abbiano inteso assimilare l'impianto - quale universalità di beni mobili ai sensi dell'art. 816 del codice civile (2) - ad un "singolo bene", in relazione al quale le estensioni, i potenziamenti, le sostituzioni e le manutenzioni straordinarie effettuate successivamente alla prima entrata in funzione rappresenterebbero delle mere migliorie incrementative, prive di una propria autonoma vita utile. I costi sostenuti per la realizzazione di tali interventi sono stati, quindi, trattati come costi integrativi dei valori originari dell'impianto, che ne seguono, come tali, la vita utile.

Chiarito quanto sopra, pur riconoscendo l'esistenza di possibili margini di incertezza interpretativa e di opinabilità (e quindi l'esistenza di possibili argomenti a sostegno del suddetto comportamento), si ritiene che la suddetta soluzione interpretativa non sia corretta e ad essa debba preferirsi una soluzione alternativa in forza della quale, ai fini dell'ammortamento fiscale, deve darsi rilievo autonomo all'ammortamento dei singoli beni di cui si compone l'impianto di distribuzione del gas, distintamente considerati in relazione al loro anno di acquisto/costruzione.

In particolare, si ritiene che la nozione di "costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni", suscettibili di ammortamento in base alla vita residua utile del bene a cui afferiscono, debba essere intesa - per essere coerente con la sua *ratio* - come riferita unicamente a quelle capitalizzazioni di costi che non danno origine alla acquisizione di beni "nuovi", ma a meri miglioramenti dei beni esistenti, di cui condividono indissolubilmente la vita economica utile originaria.

Nel caso di specie, appare evidente che i beni che compongono gli impianti per la distribuzione del gas (serbatoi, tubature, condotte di derivazione e allacciamento, stazioni di compressione e pompaggio, eccetera) sono dei beni autonomi, astrattamente separabili e commerciabili, dotati di una propria autonoma vita utile.

Conseguentemente, appare corretto ritenere che la realizzazione di nuove estensioni di reti o il rifacimento di reti già esistenti siano trattate come spese di investimento autonome che danno luogo alla acquisizione di beni "nuovi" autonomamente ammortizzabili in base alla loro specifica vita utile, a nulla rilevando la vita utile residua degli altri beni costituenti l'impianto originario (inteso come "universalità di beni mobili").

E, invero, anche il codice civile quando parla di universalità di beni mobili - definendola come "pluralità di cose che appartengono alla stessa persona e hanno una destinazione unitaria" - non intende affatto operare una assimilazione della "universalità" ad un singolo bene, autonomo e diverso rispetto alle varie parti che compongono l'universalità medesima.

In senso conforme si è espressa, d'altronde, in ambito civilistico, la migliore dottrina (3) la quale, dopo alcune incertezze iniziali, è giunta unanime alla conclusione che "il rilievo unitario sul piano socio-economico della universalità di beni mobili non possa reputarsi tanto assorbente da giustificare una considerazione della stessa come bene nuovo ed autonomo rispetto alle unità costitutive individualmente considerate".

In altre parole, secondo questa dottrina (che si condivide), i vari beni costitutivi l'universalità non perdono la loro individualità giuridica, come può desumersi, tra l'altro, dal fatto che essi sono suscettibili di essere trasferiti ed utilizzati autonomamente, formando oggetto di separati atti e rapporti giuridici.

In linea con queste osservazioni e tornando al caso concreto che qui ci occupa, riteniamo che le entità che concorrono in senso tecnico funzionale alla costituzione di un impianto di distribuzione del gas (inteso come complesso di beni con destinazione unitaria) non consentono di configurare l'impianto medesimo come un bene "unico" e "nuovo", diverso ed autonomo rispetto alle varie parti che compongono l'universalità medesima (parti che possono aggiungersi alla stessa universalità, nel corso del tempo, senza perdere la loro individualità).

Le suddette conclusioni, a nostro giudizio, devono essere tenute ferme anche ai fini della normativa tributaria in questione, considerato che non esiste nell'ambito della stessa alcuna disposizione che consenta di operare una tale assimilazione.

Se si condivide questo punto di vista, sembra allora corretto affermare che la nozione di "costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni" deve essere assunta in senso stretto, ossia come riferita alle sole spese migliorative dei singoli beni che costituiscono l'impianto di distribuzione, con la conseguenza che le nuove estensioni di rete, i potenziamenti, le sostituzioni e le manutenzioni straordinarie effettuate successivamente alla realizzazione dell'impianto originario non possono, a nostro giudizio, rientrare, a fini della normativa *de qua*, nella suddetta nozione di costi incrementativi, rappresentando, in realtà, veri e propri investimenti autonomi che danno luogo alla acquisizione di "nuovi" beni, funzionalmente collegati tra loro ma dotati ciascuno di una autonoma vita utile rispetto all'impianto originario.

Per derogare a questa conclusione (che è dotata, d'altronde, di una sua intrinseca logicità, anche dal punto di vista economico-tecnico) riteniamo che sarebbe necessaria una espressa previsione normativa che consenta di guardare, ai fini dell'ammortamento fiscale, a ciascun impianto locale di distribuzione del gas non come ad una semplice "universalità di beni mobili" (formata da singoli beni, quali tubazioni, condotte di derivazione, gruppi di misura, impianti di riduzione di pressione, eccetera) ma come un vero e proprio bene "unico" ed "indissolubile", caratterizzato da una sua unica vita utile, determinata una volta per tutte a partire dalla sua prima entrata in funzione, con la conseguenza che tutti gli interventi successivi sarebbero solo delle mere migliorie incrementative dell'unico bene esistente ("l'impianto originario") (4).

Tale norma derogatoria tuttavia manca, né sembra ricavabile in via interpretativa dalle disposizioni esistenti.

La ragionevolezza e logicità della soluzione più restrittiva sopra proposta sembra inoltre corroborata, da un punto di vista pratico, dall'osservazione che, al di là di casi marginali, la gran parte delle spese sostenute e capitalizzate dopo la prima entrata in funzione di un impianto di distribuzione del gas si riferiscono ad interventi finalizzati alla costruzione di "nuove" estensioni di rete ovvero alla sostituzione di quella esistente con una "nuova" rete, ossia in spese che si traducono nella acquisizione di beni "nuovi", dotati ciascuno di una propria vita utile, autonoma rispetto a quella dei beni già esistenti e/o sostituiti.

#### **4. Possibili profili sanzionatori in caso di divergenza di interpretazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria**

Chiarito quanto sopra, si deve tenere presente che, ove nel corso di un eventuale accertamento fiscale venga ritenuta non corretta, da parte della Amministrazione finanziaria, l'interpretazione più favorevole sopra descritta (che risulta seguita da talune società per il periodo d'imposta 2005), gli organi verificatori ben potrebbero contestare la violazione relativa alla "presentazione di dichiarazione infedele", ai sensi dell'[art. 1](#), comma, 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Per l'effetto, potrebbe essere richiesta la maggiore imposta dovuta (comprensiva di interessi moratori) ed irrogata altresì una sanzione amministrativa pecuniaria dal 100 per cento al 200 per cento della maggiore imposta accertata. Resta ferma ovviamente la facoltà delle società di opporsi al suddetto atto di accertamento presso la competente Commissione tributaria, cercando di far valere le ragioni a sostegno della condotta da essa osservata.

In caso di soccombenza nel merito, resta inoltre ferma la possibilità di chiedere comunque la non applicazione delle sanzioni irrogate, ai sensi dell'[art. 6](#) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ove si riesca a dimostrare la sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza" sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni violate.

Con riferimento al periodo d'imposta 2005, per il quale la dichiarazione annuale dei redditi risulta già presentata, si fa presente che, ove risultino ancora aperti i termini, si potrebbe procedere al cosiddetto "ravvedimento operoso", ai sensi dell'[art. 13](#) del D.Lgs.

n. 472/1997.

Tale procedura consiste, come è noto, nella presentazione spontanea di una dichiarazione rettificativa con l'indicazione di un maggiore imponibile, accompagnata dal versamento della maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ridotte ad 1/5 del minimo (pari, quindi, nel caso di specie, al 20 per cento della maggiore imposta dovuta).

Dal punto di vista penale si osserva che la condotta di dichiarazione infedele può costituire altresì, superate certe soglie di punibilità (5), reato tributario ai sensi dell'[art. 4](#) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Al riguardo, esulando la questione dal tema oggetto di indagine, ci limitiamo ad osservare che il reato di dichiarazione infedele, per come attualmente costruito, è suscettibile di attribuire rilevanza penale anche agli accertamenti fiscali dipendenti da questioni di diritto (che nel precedente sistema erano invece penalmente irrilevanti). Resta fermo tuttavia che la necessità del *dolo specifico* dovrebbe generalmente mettere al riparo da sanzioni penali i contribuenti che, come nel caso in esame, abbiano fatto affidamento su soluzioni giuridico-interpretative dotate di una certa fondatezza (6).

Per l'anno d'imposta 2006, si osserva, infine, che ove non sia ancora stata presentata la dichiarazione annuale dei redditi, le imprese potrebbero adeguarsi spontaneamente alla interpretazione più restrittiva qui sostenuta, dichiarando direttamente un maggiore imponibile in sede di dichiarazione annuale (Modello UNICO 2007), con connesso ravvedimento per gli eventuali insufficienti versamenti degli acconti e del saldo d'imposta dovuti nel corso dell'anno.

## 5. Conclusioni

Alla luce di quanto sopra esposto, riteniamo, conclusivamente, che i singoli beni (tubazioni, derivazioni di utenza, impianti di riduzione, eccetera) che concorrono in senso tecnico-funzionale alla costituzione di un impianto di distribuzione del gas non consentono di configurare l'impianto medesimo come un bene "unico" e "nuovo", diverso ed autonomo rispetto alle varie parti che lo compongono, con la conseguenza che i costi sostenuti, negli anni successivi alla prima entrata in funzione dell'impianto originario, per la realizzazione di nuove estensioni di rete, potenziamenti, sostituzioni e manutenzioni straordinarie non possono essere ricompresi nella nozione di "costi incrementativi" di cui al comma 8 dell'[art. 102-bis](#) del Tuir, ma rappresentano, in realtà, costi sostenuti per l'acquisizione di nuovi "beni", che devono essere ammortizzati in base alla loro autonoma vita utile tariffaria a decorrere dall'anno della loro acquisizione/costruzione e non in base alla vita residua utile dell'impianto originario a cui essi sono funzionalmente collegati.

---

### Note:

(1) In particolare, per gli esercenti l'attività di distribuzione di gas naturale, si fa riferimento alla vita utile delle singole categorie di beni

indicate nella 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 in questione.

(2) Si rammenta che l'art. 816 del codice civile stabilisce che "È considerata universalità di mobili la pluralità di cose che appartengono alla stessa persona e hanno una destinazione unitaria.

Le singole componenti l'universalità possono formare oggetto di separati atti e rapporti giuridici".

(3) Si veda per tutti la precisa sintesi, con ampi richiami bibliografici, contenuta in: G. Alpa-G. Mariconda (a cura di), *Codice Civile Commentato*, Milano, Vol. I, sub art. 816, pag. 1818.

(4) Può essere di conforto osservare che un problema in parte analogo si è posto, ad esempio, con riferimento alla norma fiscale che consente l'ammortamento integrale nell'esercizio del costo di acquisizione dei beni di costo unitario inferiore a 516 euro. Al riguardo autorevole dottrina ha acutamente osservato che occorre dare rilievo ai singoli beni, anche quando utilizzati in modo unitario come "universalità", atteso che "Non esiste nel reddito d'impresa una linea di confine tra beni ed universalità di beni che consenta di parlare di unità di destinazione e considerare unitariamente i singoli beni autonomi solo perché l'impresa li utilizza in blocco ed in modo unitario ... sempreché evidentemente tali beni non siano fin dall'origine installati in unico bene ovvero, se acquistati successivamente, siano per loro natura privi di un autonomo valore d'uso" (così: F. Crovato-R. Lupi, *Il reddito d'impresa*, Ed. "Il Sole-24 Ore", Milano, 2000, pagg. 266-267).

(5) Occorre infatti avere evaso più di 103 mila euro, in termini di imposta, mentre in termini di imponibile occorre avere evaso più del 5 per cento dell'imponibile dichiarato ovvero più di 2,65 milioni di euro di imponibile.

(6) Si veda sul punto: AA.VV. (a cura di R. Lupi), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000.