

## Disciplina dell'iper ammortamento: le modifiche del “decreto dignità”

L'agevolazione spetta a condizione che i beni siano destinati a strutture produttive situate in Italia; in caso di cessione o delocalizzazione, via libera al recupero del bonus  
di Gennaro Napolitano

22 agosto 2018 - Il DL 87/2018 ha modificato la disciplina dell'iper ammortamento con il precipuo obiettivo di ancorare il beneficio agli investimenti effettuati in Italia. Si prevede, infatti, che il bonus spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate in Italia. È questa, quindi, la principale modifica apportata dal “decreto dignità” alla disciplina dell'agevolazione finalizzata a favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello “Industria 4.0” Il decreto, peraltro, interviene anche su altri aspetti, nell'ottica di prevedere un apposito meccanismo di recupero nelle ipotesi di cessione o delocalizzazione dei beni agevolati ([DL 87/2018](#), articolo 7).

Prima di analizzare nel dettaglio le novità, è opportuno ricostruire sinteticamente il quadro normativo di riferimento.

### L'introduzione dell'iper ammortamento

È stata la legge di bilancio 2017 a introdurre l'iper ammortamento con l'obiettivo di supportare e incentivare le imprese che investono in beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni; in tal modo, si consente di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto (*cf* articolo 1, commi da 9 a 11, legge 232/2016 e [allegato A](#), per l'elenco dei beni agevolabili).

### La proroga per il 2018

In un primo momento l'agevolazione era limitata al 2017, ma l'ultima legge di bilancio ne ha esteso l'applicazione anche al 2018, prevedendo che è possibile fruire dell'iper ammortamento per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero fino al 31 dicembre 2019, a patto, però, che entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (articolo 1, [comma 30](#), legge 205/2017).

La legge di bilancio 2018, inoltre, ha previsto:

- a favore dei soggetti che usufruiscono dell'iper ammortamento 2018, la proroga, per lo stesso anno, della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali (*software*) funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello “Industria 4.0” ([comma 31](#))
- la modifica dell'elenco dei beni strumentali cui si applica l'iper ammortamento, includendovi alcuni sistemi di gestione per l'*e-commerce* nonché specifici *software* e servizi digitali ([comma 32](#)).

### I beneficiari

Possono fruire dell'iper ammortamento tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa con sede fiscale in Italia, incluse le stabili organizzazioni di imprese residenti all'estero, indipendentemente dalla forma giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano.

### La prassi di riferimento

La disciplina dell'iper ammortamento è stata oggetto di numerosi documenti di prassi, adottati sia dal ministero dello Sviluppo economico (Mise) sia dall'Agenzia delle entrate per fornire i necessari chiarimenti interpretativi.

Tra gli altri, ricordiamo i seguenti:

- [circolare n. 4/E](#) del 30 marzo 2017 (vedi “*Aziende più moderne e tecnologiche grazie a super e iper ammortamenti*”)
- circolare direttoriale 15 dicembre 2017, [n. 547750](#) (chiarimenti e istruzioni per l'adempimento documentale relativo alla perizia – vedi “*Perizia giurata iper ammortamento: ecco come deve essere redatta*”)
- circolare direttoriale 23 maggio 2018, [n. 177355](#) (ulteriori chiarimenti concernenti l'individuazione dei beni agevolabili e il requisito dell'interconnessione – vedi “*Disciplina dell'iper ammortamento: dal Mise arrivano nuovi chiarimenti*”)

- circolare direttoriale 1 agosto 2018, **n. 295485** (ulteriori chiarimenti concernenti il requisito dell'interconnessione per taluni beni del primo gruppo dell'allegato A – vedi *“Utilizzo di “macchine utensili”: interconnessione con dati in uscita”*)
- **risoluzione n. 152/E** del 15 dicembre 2017 (ulteriori chiarimenti sulla determinazione dei costi rilevanti e sui termini per l'acquisizione da parte dell'impresa della perizia giurata)
- **risoluzione n. 27/E** del 9 aprile 2018 (ulteriori chiarimenti sui termini per l'acquisizione della perizia giurata da parte dell'impresa)
- **risoluzione n. 62/E** del 9 agosto 2018 (ulteriori chiarimenti relativi agli investimenti in magazzini autoportanti).

#### **Le novità del DL 87/2018**

Come anticipato, il decreto legge dignità interviene con il precipuo intento di ancorare l'agevolazione agli investimenti effettuati in Italia.

#### ***Investimenti in strutture produttive localizzate in Italia***

La prima novità riguarda la previsione di una condizione per la fruizione del beneficio: si stabilisce, infatti, che l'iper ammortamento spetta a patto che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate in Italia.

#### ***Cessione o delocalizzazione dei beni***

In coerenza con la condizione appena descritta, si prevede che, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione i beni agevolati vengono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive situate all'estero (anche se appartenenti alla stessa impresa), si procede al recupero dell'iper ammortamento.

Il recupero si sostanzia in una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si è avuta la cessione o la delocalizzazione dei beni agevolati, per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

#### ***Interventi sostitutivi***

Non si procede al recupero dell'iper ammortamento in presenza di “interventi sostitutivi”. Questi ultimi sono disciplinati dall'articolo 1, commi **35** e **36**, legge 205/2017 (legge di bilancio 2018), in base ai quali, se nel corso del periodo di godimento dell'iper ammortamento si verifica la vendita del bene agevolato, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa provveda a sostituire il bene originario con un altro nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori.

Peraltro, se il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo è inferiore a quello del bene sostituito (e sempre che ricorrano tutte le altre condizioni richieste), la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Ciò detto, il “decreto dignità” esclude espressamente il recupero dell'iper ammortamento nelle ipotesi di “interventi sostitutivi” e stabilisce, inoltre, che le previsioni in materia di “interventi sostitutivi” si applicano anche in caso di delocalizzazione dei beni agevolati.

#### ***Temporaneo utilizzo dei beni all'estero***

Non si procede al recupero dell'iper ammortamento anche nel caso in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori dell'Italia.

#### ***Decorrenza delle nuove disposizioni***

Le nuove norme sull'iper ammortamento si applicano agli investimenti effettuati dopo l'entrata in vigore del “decreto dignità”, cioè dopo il 14 luglio 2018.