

2019, della misura di riduzione dell'aliquota sugli utili reinvestiti (trattasi della misura, prevista dai commi da 28 a 34 dell'articolo 1 della legge di bilancio – oggetto di commento al precedente paragrafo 2.1 – relativa alla tassazione agevolata del reddito corrispondente agli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione).

Ciò posto, va precisato, tuttavia, che il comma 1080 in esame consente l'utilizzo delle eccedenze ACE pregresse stabilendo che continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al comma 2 dell'articolo 3 del citato DM 3 agosto 2017 relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

2.3. Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento (iper ammortamento) e Cloud computing (commi da 60 a 65 e comma 229)

Il comma 60 dispone che al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», le disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017) – relative all'iper ammortamento, con previsione di una maggiorazione del costo di acquisizione dei beni pari al 150 per cento – si applicano, nelle misure previste dal successivo comma 61, anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Ai sensi del comma 61, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica:

- nella misura del 170 per cento, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- nella misura del 100 per cento, per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 50 per cento, per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.

La maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro; inoltre, la stessa non si applica agli investimenti che beneficiano delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018).

In proposito, si precisa che i limiti introdotti dal nuovo regime dell'iperammortamento, relativi agli investimenti complessivi ai quali sono commisurate le diverse percentuali di maggiorazione, riguardano solo i "nuovi" investimenti, ossia quelli effettuati ai sensi del comma 60. Pertanto, gli investimenti rilevanti ai fini dell'applicazione delle diverse percentuali di maggiorazione di cui al comma 61, sono quelli effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 risulti sussistente la duplice condizione relativa all'ordine e all'acconto minimo del 20 per cento.

Dunque, gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 che, ai sensi del comma 61, beneficiano delle disposizioni dell'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017 (ossia quelli per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento) rientrano nella normativa precedente, oggetto di proroga nella legge di bilancio 2018 e, di conseguenza, oltre ad essere agevolabili nella misura del 150 per cento, non rientrano nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili ai sensi della nuova normativa (dal 170 allo 0 per cento).

Sul punto si evidenzia, tuttavia, che l'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017, pur fissando il termine di scadenza per l'“effettuazione” di un investimento agevolabile al 31 dicembre 2018, stabilisce, altresì, che qualora alla data suddetta esistano un impegno all'acquisizione del bene e il pagamento di un acconto minimo - pari al 20 per cento del prezzo pattuito - da parte dell'acquirente, l'“effettuazione” dell'investimento (*i.e.* la consegna del bene in caso di compravendita o l'accettazione definitiva dell'opera in caso di appalto) può “slittare” fino al 31 dicembre 2019, senza che ciò comporti la perdita dell'agevolazione.

Il comma 62 proroga la maggiorazione, nella misura del 40 per cento, del costo di acquisizione dei beni immateriali (software) funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (beni ricompresi nell'Allegato B alla legge n. 232 del 2016), per i soggetti che usufruiscono dell'iper ammortamento di cui al comma 60, per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo previsto dallo stesso comma 60. Quindi, per quanto riguarda l'estensione del periodo di agevolazione al 31 dicembre 2020, anche per tali beni immateriali devono essere soddisfatte, entro il 31 dicembre 2019, le due condizioni sopra indicate (ordine accettato dal venditore e pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento).

Il comma 63, richiedendo la produzione della documentazione prevista dall'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017, dispone che, ai fini dell'applicazione della maggiorazione del costo dei beni materiali e immateriali, di cui agli allegati A) e B) alla medesima legge di bilancio 2017, l'impresa è tenuta ad acquisire una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene: (i) possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o all'allegato B, e (ii) è interconnesso al sistema

aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità devono essere acquisiti dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Deve essere precisato che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Al riguardo si precisa che, con la circolare n. 48160 del 1° marzo 2019, il Ministero dello Sviluppo Economico ha affermato che in caso di perizia giurata è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

Il comma 64 prevede che resta confermata la disposizione di cui all'articolo 1, comma 93, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016). In tal modo, sono esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento, i fabbricati e le costruzioni, nonché i beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge n. 208 del 2015.

Restano confermate anche le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi, previste dall'articolo 1, commi 35 e 36, della legge n. 205 del 2017, che intendono evitare che il beneficio dell'iper ammortamento interferisca, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa possa avere l'esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto. Non può escludersi, infatti, che in determinati casi l'impresa abbia la necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti e pur sempre nella prospettiva di accrescere il livello di competitività tecnologica perseguito e raggiunto in logica "industria 4.0".

In tali casi, si prevede che la sostituzione non determini la revoca dell'agevolazione

a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge n. 232 del 2016 e che siano soddisfatte le condizioni documentali previste per l'investimento originario dall'articolo 1, comma 11, della medesima legge (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità).

Alla proroga del regime di favore si applicano anche le disposizioni dell'articolo 7 del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96 (cd. decreto dignità), in considerazione della circostanza che le stesse trovano applicazione per gli investimenti effettuati dal 15 luglio 2018, ossia successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso decreto (in tal senso il comma 3 dell'articolo 7 del decreto-legge n. 87 del 2018, relativo agli investimenti individuati dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016, oggetto di proroga).

In tema di iper ammortamento, l'articolo 7, comma 2, del decreto dignità introduce un meccanismo di *recapture* che si attiva nel caso in cui, nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione, i beni agevolati siano *“ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa”*.

Al riguardo si osserva che sia il tenore letterale della rubrica dell'articolo 7 (*“Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni”*), sia il contenuto dell'articolo stesso e della relativa relazione illustrativa (*“Il comma 2 introduce nella disciplina dell'iper ammortamento un meccanismo di recupero delle agevolazioni concesse per i casi in cui, nel corso della fruizione del beneficio, i beni agevolati formino oggetto di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione”*) inducono a ritenere che le fattispecie disciplinate dalla disposizione normativa siano quelle della *“cessione a titolo oneroso” tout court* e della *“delocalizzazione”* (termine usato nella rubrica,

nella disposizione normativa e nella relazione illustrativa, come sinonimo di “destinazione a strutture produttive situate all'estero”).

Pertanto, si è del parere che il recupero dell'iper ammortamento previsto dall'articolo 7, comma 2, del decreto dignità si applichi a tutte le cessioni dei beni agevolati, indipendentemente dal fatto che queste siano effettuate verso l'Italia o verso l'estero, oltreché alle destinazioni a strutture produttive situate all'estero.

In ordine all'applicabilità del meccanismo di *recapture* in caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda, si svolgono le seguenti considerazioni.

Come affermato nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, l'obiettivo dell'iper ammortamento è quello di incentivare e sostenere gli investimenti finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale delle aziende in chiave “4.0”.

Con la cessione del singolo bene si distoglie il cespite dalla originaria funzione ad esso attribuita dalla norma agevolativa nel contesto aziendale e si vanifica, di fatto, la finalità dell'incentivo. Per tale ragione, la cessione effettuata prima della completa fruizione del beneficio viene penalizzata dal comma 2 dell'articolo 7 del decreto dignità attraverso il recupero dell'agevolazione.

Tale recupero non scatta, invece, nell'ipotesi in cui il bene iper ammortizzabile ceduto venga sostituito da un altro bene dalle caratteristiche uguali o superiori: in tal caso, il livello tecnologico raggiunto dall'azienda non si riduce e l'agevolazione viene mantenuta (cfr. in tal senso il comma 4 del richiamato articolo 7).

Si ritiene che la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa).

In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti,

l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello “qualitativo”. In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la *ratio* della norma agevolativa.

Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iperammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale.

Il comma 65, al pari delle precedenti norme agevolative analoghe, sterilizza la determinazione degli acconti dovuti per il 2019 e il 2020, nel senso che essi vanno calcolati senza tenere conto delle disposizioni agevolative del presente articolo.

Ai sensi del comma 229, la disciplina di cui all'articolo 1, comma 10, della legge n. 232 del 2016, si interpreta nel senso che si considerano agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all'allegato B della medesima legge, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Si rileva, infine, in merito alla cumulabilità dell'iperammortamento con altre misure di favore, che la già richiamata circolare n. 4/E del 2017, al paragrafo 6.4, ha precisato che la maggiorazione, in quanto misura generale, deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti queste ultime non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali.

Va da sé che, in dette ipotesi, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento.

Con separato documento di prassi saranno forniti più puntuali chiarimenti sulle disposizioni in esame.