

Investimenti INDUSTRIA 4.0

Proroga con scaglioni per l'iperammortamento

No maggiorazione sopra i 20 milioni Penalizzati gli investimenti di importo più elevato

PAGINA A CURA DI
Giacomo Albano

Proroga dell'iperammortamento a tutto il 2019, ma con introduzione di un meccanismo a scaglioni che penalizza gli investimenti di importo più elevato.

GLI SCAGLIONI

La legge di Bilancio 2019, nel prorogare la disciplina dell'iperammortamento, stabilisce infatti che per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 la maggiorazione del costo di acquisizione è pari:

- al 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- al 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni;
- al 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni.

La maggiorazione non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di 20 milioni di euro. Gli importi degli investimenti previsti dalla norma per l'applicazione degli scaglioni e del tetto massimo vanno chiaramente intesi quale importo complessivo annuale degli investimenti, a prescindere dal valore unitario dei singoli acquisti.

LE DATE

Nella disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2018 la maggiorazione del costo dei beni Impresa 4.0 era pari al 150% - a prescindere dall'ammontare degli investimenti - e si applicava agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro il 31 dicembre 2019 purché l'ordine di acquisto fosse stato accettato dal venditore entro il 2018 e che fosse versato, entro lo stesso termine, un acconto in misura almeno pari al 20%.

La nuova proroga si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019, con possibilità di estensione al 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione. È inoltre espressamente previsto che l'agevolazione spetti esclusivamente per gli investimenti destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, escludendo quindi dall'ambito di applicazione dell'in-

centivo gli investimenti destinati a strutture estere, coerentemente con quanto già previsto dall'articolo 7 del decreto Dignità (Dl 12 luglio 2018 n. 87, convertito in legge 96/2018).

L'ACQUISTO DI PIÙ BENI

L'introduzione di un meccanismo a scaglioni introduce una possibile complicazione applicativa in presenza di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro ripartiti tra più beni, cui sono applicabili aliquote di ammortamento fiscale diverse. In tal caso, infatti, la norma non chiarisce come vada ripartita la maggiorazione sui diversi beni; ad esempio, in caso di acquisto di due cespiti da 2,5 milioni ciascuno, non viene stabilito se sia possibile migliorare in misura pari al 170% il costo di acquisto di un bene e del 100% il costo di acquisto dell'altro, oppure se sia necessario seguire un criterio proporzionale. Tale seconda soluzione, peraltro, appare quella maggiormente corretta.

Considerata la rimodulazione nella misura dell'agevolazione, diventa necessario individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato, e quindi se lo stesso rientri o meno nell'agevolazione 2018 (con maggiorazione unica del 150%), o nella proroga 2019 (con maggiorazione a scaglioni).

Infatti, se finora era indifferente allocare un determinato investimento ad una annualità o all'altra, il nuovo meccanismo è più conveniente per un investimento inferiore a 3,5 milioni (punto di equilibrio, con maggiorazione pari a 5,25 milioni di euro sia con il vecchio che con il nuovo regime), mentre per investimenti superiori resta più conveniente il vecchio regime. Si ritiene in proposito che in presenza di ordine ed acconto superiore al 20% effettuato entro il 2018 l'investimento ricada nella vecchia disciplina (se la consegna avviene entro il 2019).

GLI INVESTIMENTI SOSTITUTIVI

Restano confermate le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi (articolo 1, commi 35 e 36, della legge 205/2017), per evitare che il beneficio dell'iperammortamento impedisca la sostituzione dei beni agevolati con beni tecnologicamente più avanzati. In tali casi si prevede che la sostituzione non determina la revoca dell'agevolazione a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle del bene sostituito e che siano soddisfatte le condizioni documentali previste per l'investimento originario (dichiarazione del legale rappresentante o perizia giurata).

Il meccanismo del bonus



Confronto tra vecchio e nuovo regime. Importi in euro

IMPORTO INVESTIMENTO	MAGGIORAZIONE VECCHIO REGIME (150%)	NUOVO REGIME (170% FINO A 2,5 MLN, 100% TRA 2,5 E 10 MLN, 50% TRA 10 E 20 MLN)
1.000.000	1.500.000	1.700.000
2.500.000	3.750.000	4.250.000
3.500.000	5.250.000	5.250.000
5.000.000	7.500.000	6.750.000
20.000.000	30.000.000	16.750.000
30.000.000	45.000.000	16.750.000

Investimenti ordinari. Applicazione limitata a ordini e acconti effettuati l'anno scorso

Solo la coda 2018 per il bonus 30%

Nessuna maggiorazione per gli investimenti in beni strumentali "tradizionali" effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2019. La legge di Bilancio 2019 non ha infatti previsto alcuna proroga della maggiorazione del 30 per cento applicabile in via generalizzata in relazione agli investimenti in beni strumentali, materiali e nuovi.

Pertanto il costo di acquisto relativo agli investimenti ordinari effettuati dal 2019 non beneficerà di alcuna maggiorazione, salvo che gli stessi non rientrino nella proroga del superammortamento 2018. Il meccanismo previgente, infatti, permette di agevolare gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 siano stati realizzati i due requisiti dell'ordine vincolante e dell'acconto minimo del 20%.

In proposito, va ricordato che, come chiarito dalle Entrate nella risoluzione n. 132/E/2017, il diritto alla maggiorazione resta acquisito anche se, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato l'acconto al fornitore entro il 31 dicembre 2018, si decida di acquisire il bene tramite contratto di leasing nel corso del 2019.

In tal caso, sarà possibile alternativamente:

- compensare l'acconto versato al fornitore con il maxicanone

iniziale da corrispondere alla società di leasing;

- ricevere la restituzione dell'acconto dal fornitore e corrispondere alla società di leasing un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto, inserendo nel contratto di leasing il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

Il termine ultimo resta quindi fissato al 30 giugno 2019. Per determinare la data di effettuazione dell'investimento occorre far riferimento alle regole generali della competenza previste dall'articolo 109 del Tuir, che si applicano anche ai soggetti, Ias e Oic e pertanto:

- per i beni acquistati in proprietà l'investimento si considera effettuato alla data della consegna o spedizione ovvero, se diversa o successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà;
- per i beni acquisiti in leasing rileva la data di consegna al locatario documentata dalla data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore;
- nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, al fine dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario;
- nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratto di

appalto, i costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione oppure, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata ed accettata dal committente;

- in caso di beni realizzati in economia rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati.

Inoltre, come già chiarito nella circolare 4/E/2017, resta irrilevante - ai fini della spettanza del beneficio - che entro l'orizzonte temporale di riferimento si verifichi anche l'entrata in funzione del bene, potendo tale requisito realizzarsi anche in un esercizio successivo a quello di acquisto.

Da ultimo, la legge di Bilancio proroga la possibilità a tutto il 2019, ma solo per i soggetti che beneficiano dell'iperammortamento, di avvalersi della maggiorazione del 40% del costo di alcuni beni immateriali in chiave Impresa 4.0. 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 solite condizioni (ordine vincolante e acconto minimo del 20%).