

AGEVOLAZIONI

Sostituzione bene iper ammortizzabile: primi chiarimenti

di Raffaele Pellino

Da **Telefisco 2018** i primi chiarimenti sulla disposizione che consente – per gli **investimenti “iper” ammortizzabili** – di continuare a fruire del beneficio anche in caso di **sostituzione del bene originario**.

Si ricorda, infatti, che - stando al tenore letterale della norma ([articolo 1, comma 35, L. 205/2017](#)) - laddove il bene agevolato venga ceduto a titolo oneroso, non viene meno la fruizione delle **residue quote** del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- **sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo** avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'**Allegato A alla L. 232/2016**;
- **attesti**, secondo le modalità previste per l'investimento originario (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità), l'effettuazione dell'**investimento sostitutivo**, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'**interconnessione**, secondo le regole [dell'articolo 1, comma 11, L. 232/2016](#).

Pertanto, la sostituzione di un bene agevolato non determina la revoca dell'agevolazione a condizione che il bene nuovo abbia **caratteristiche tecnologiche**, individuate nell'Allegato A alla L. 232/2016, **analoghe o superiori** a quelle del bene sostituito e che siano soddisfatte le **condizioni documentali** richieste dalla legge per l'investimento originario.

La norma (al [comma 36](#)) tiene conto anche del caso in cui il **costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito**: in tal caso, sempre che ricorrano le altre condizioni previste dal [comma 35](#), la fruizione del beneficio prosegue per le **quote residue** fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di uno dei consueti incontri di inizio anno con la stampa specializzata (**Telefisco 2018**), ha chiarito alcuni aspetti connessi a tale nuova disciplina.

Un primo aspetto degno di nota è quello che concerne le sostituzioni: viene confermata, infatti, la possibilità di **sostituire** i beni *iper*-ammortizzabili **acquistati nel biennio 2016-2017 a partire dal 2018** (ciò in quanto la nuova disciplina connette i suoi effetti anche alle disposizioni di cui all'[articolo 1, comma 9, della legge di Bilancio 2017](#)). È, tuttavia, **esclusa** la

possibilità di sostituire il bene iper-ammortizzabile con i **beni immateriali** di cui alla tabella "B" della legge di Bilancio 2017 (ciò in quanto il citato comma 35 della legge di Bilancio 2018 circoscrive la sua applicabilità "ai soli effetti" della disciplina dell'iper-ammortamento). Laddove, invece, **la sostituzione o l'interconnessione** avvengono nel **periodo di imposta successivo a quello di "realizzo"** del bene originario, **non si potrà più fruire delle "residue" quote** della maggiorazione del 150%.

Sul piano strettamente operativo, altro aspetto oggetto di chiarimenti è stato il **dimezzamento "limitato" del coefficiente di ammortamento**. Sul punto, i funzionari delle Entrate hanno precisato che l'impresa, nell'anno di sostituzione del bene *iper-ammortizzabile*, non deve procedere ad alcun ricalcolo dell'agevolazione e che il dimezzamento del coefficiente di ammortamento relativo al primo esercizio di attività **si applica solo sulla quota di ammortamento ordinario relativa al nuovo bene**.

Se il bene sostitutivo "costa meno" la riduzione dell'agevolazione si riflette sull'**ultima quota**. E' questa la precisazione fornita in merito al caso in cui l'investimento sostitutivo sia di **costo inferiore** a quello del bene originario, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste.

In tal caso, infatti – tenuto conto del combinato disposto dei **commi 35** (che fa riferimento alle «*residue quote del beneficio, così come originariamente determinate*») e **36** (secondo cui «*la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento*») – emerge che la riduzione complessiva dell'agevolazione si riflette sull'**ultima quota** (o sulle ultime quote) di iper ammortamento, senza la necessità di "spalmare" la riduzione su tutte le quote successive alla sostituzione.

Così, ad esempio, nel caso di un bene acquistato per **1.000 euro** (per il quale poteva essere dedotta una **maggiorazione complessiva di 1.500**, pari a $1.000 \times 150\%$), con coefficiente di ammortamento 20%, che fino al momento della cessione ha generato deduzioni aggiuntive per 750 ($150 + 300 + 300$) e che viene "sostituito" con un bene di costo pari a **800 euro**, l'Agenzia rileva che:

- l'**investimento "sostitutivo"** (per il quale può essere dedotta una maggiorazione complessiva di 1.200, pari a $800 \times 150\%$) genererà deduzioni "residue" per un importo complessivo di 450 ($1.200 - 750$);
- l'**iper ammortamento** proseguirà con le quote annue "*così come originariamente determinate*" (ossia 300, pari a $1.500 \times 20\%$), fino a concorrenza dell'**importo residuo di 450**.

Da ultimo, si segnala che la **mancata sostituzione** del cespite originario, nei termini e alle condizioni richieste dalla norma, produce effetti esclusivamente sulla **prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio**, ma non comporta alcuna restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di **iper ammortamento** legittimamente maturate prima della cessione.

Sul punto, l'Agenzia richiama i chiarimenti della [circolare AdE 4/E/2017](#) secondo cui, nell'ipotesi in cui il bene venga **ceduto** prima della completa fruizione dell'agevolazione, le quote di maggiorazione dedotte **non saranno oggetto di restituzione** da parte del soggetto cedente.



Seminario di specializzazione

FOCUS SUGLI STATUTI E I CONTRATTI NELLO SPORT 2018

Scopri le sedi in programmazione >