



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Ufficio Imprese

Roma, 11 aprile 2008

Prot.: 2008/57011

Alle Direzioni regionali

Agli Uffici locali

e, p.c., Al Ministero dell'Economia e
delle Finanze
Dipartimento per le politiche
fiscali

Al Comando Generale della
Guardia di Finanza

Alle Direzioni centrali
dell'Agenzia

Agli Uffici centrali di *staff*
dell'Agenzia

OGGETTO: Articolo 1, commi 271-279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 –
Credito d'imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in
aree svantaggiate

INDICE

Premessa.....	3
1.1 Beneficiari	3
1.2 Soggetti esclusi.....	5
1.3 Ambito territoriale.....	7
1.4 Procedura per la fruizione dell'agevolazione.....	12
1.4.1 Progetti di investimento non rientranti nei "grandi progetti"	15
1.4.2 Grandi progetti d'investimento	16
1.5 Oggetto dell'agevolazione	16
1.5.1 Beni materiali: macchinari, impianti e attrezzature	22
1.5.2 Beni immateriali: programmi informatici e brevetti	25
1.6 Struttura produttiva	26
1.7 Requisito della novità.....	26
1.8 Decorrenza delle disposizioni	27
1.9 Misura dell'agevolazione	32
1.10 Cumulabilità.....	35
1.11 Utilizzo del credito d'imposta.....	38
1.12 Trattamento fiscale.....	40
1.13 Rideterminazione del credito d'imposta	41
1.14 Controlli	42

Premessa

Con Decisione C (2008) 380 cor¹ del 25 gennaio 2008 (relativa all’Aiuto N 39/2007) - di seguito, in breve, “Decisione” - la Commissione europea ha approvato l’agevolazione fiscale di cui all’art. 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296² (legge finanziaria 2007).

Tale agevolazione consiste in un credito d’imposta riconosciuto nel rispetto degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013³ (di seguito “Orientamenti”) per l’acquisizione dei beni strumentali nuovi espressamente indicati nel comma 273 (di seguito, definiti anche “investimento/i”), connessi ad un progetto d’investimento iniziale, destinati a strutture produttive ubicate nelle aree svantaggiate (sul punto si veda il successivo paragrafo 1.3), da utilizzarsi ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi; solo l’eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell’art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, a decorrere dal sesto mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta con riferimento al quale il credito è concesso.

1.1 Beneficiari

Destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa, individuabili in base all’articolo 53 del TUIR, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, che effettuano nuovi investimenti destinati a strutture produttive situate nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall’articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea (di

¹ Con nota C(2008) 1285 final del 9 aprile 2008 la Commissione europea ha trasmesso alla Rappresentanza permanente dell’Italia presso l’Unione europea il “*Corrigendum*” all’originaria Decisione n. C (2008) 380 del 25 gennaio 2008, che rettifica talune imprecisioni che come affermato dalla stessa Commissione, “*non alterano la sostanza della decisione*”.

² Pubblicata in Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana del 27 dicembre 2006.

³ In Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea C 54 del 04 marzo 2006.

seguito Trattato CE), ubicate nelle regioni della Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise.

Per quanto concerne il settore agricolo, il credito d'imposta si applica - nel rispetto degli "Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale"⁴ - alle attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli di cui all'allegato I del Trattato CE, con riferimento ai soli casi in cui tali attività non siano esercitate da imprenditori agricoli come definiti all'art. 1 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228.

In particolare, si ricorda che per imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli gli aiuti per gli investimenti le cui spese ammissibili siano superiori a 25 mil. EUR, o se l'importo effettivo dell'aiuto supera i 12 mil. EUR, devono essere appositamente notificati alla Commissione a norma dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato CE⁵.

Il regime si applica, inoltre, al settore dei trasporti, nel rispetto delle discipline comunitarie specifiche di settore e, ove prevista, previa autorizzazione comunitaria, ferma restando, in ogni caso, l'esclusione degli attivi mobili dall'agevolazione. Al riguardo si precisa che la normativa comunitaria esclude, in generale, gli aiuti, compresi quelli *de minimis*, destinati all'acquisto di veicoli per il trasporto di merci su strada da parte di imprese che effettuano trasporto di merci su strada per conto terzi.

In assenza di un'espressa esclusione normativa si ritiene che possono fruire dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Per le imprese soggette a discipline comunitarie specifiche, ivi inclusa quella relativa ai grandi progetti di investimento⁶, l'applicazione del beneficio in

⁴ In Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee C 319 del 27 dicembre 2006.

⁵ Vedi "Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013", paragrafo IV.B.2, punto (45).

⁶ Si ricorda che, con l'entrata in vigore degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, tale disciplina non è più regolamentata separatamente ma è parte degli Orientamenti stessi.

esame è espressamente subordinata alle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle predette discipline dell'Unione europea e alla preventiva autorizzazione della Commissione europea, ove prescritta.

Per i grandi progetti di investimento, si applicano le disposizioni contenute nel paragrafo 4.3 degli Orientamenti. In particolare, per «*grande progetto di investimento* ai sensi del punto 60 degli Orientamenti, si intende un “*investimento iniziale*” con una spesa ammissibile superiore ai 50 milioni di euro. Onde evitare che un grande progetto di investimento venga artificiosamente suddiviso in sottoprogetti per eludere le disposizioni dei presenti orientamenti, un grande progetto di investimento verrà considerato un progetto unico qualora l'investimento iniziale sia effettuato da una o più imprese nell'arco di un periodo di tre anni e consista di elementi del capitale fisso combinati in modo economicamente indivisibile.

Si ricorda che, secondo quanto previsto nella nota 61 degli Orientamenti, “*le maggiorazioni per le PMI⁷, non possono essere concesse ai grandi progetti di investimento*”.

1.2 Soggetti esclusi

Il comma 275 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 esclude dal beneficio i soggetti che operano “*nei settori dell'industria siderurgica e delle fibre sintetiche, come definiti rispettivamente agli allegati I e II agli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 54 del 4 marzo 2006, nonché i settori dell'industria carbonifera, creditizio, finanziario e assicurativo*”.

⁷ Piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L124 del 20 maggio 2003, che sostituisce a decorrere dal 1° gennaio 2005 la raccomandazione della Commissione europea 96/280/CE del 3 aprile 1996. In proposito vedi anche il D.M. 18 aprile 2005 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 ottobre 2005, n. 238) relativo all'adeguamento alla disciplina comunitaria dei criteri di individuazione di piccole e medie imprese

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 15, comma 1-bis, del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2007, n. 127 - il credito d'imposta è stato esteso anche al settore della pesca *“nel rispetto degli Orientamenti della Commissione europea in materia di aiuti nel settore della pesca e dell'acquacoltura, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 229 del 14 settembre 2004”*⁸.

A tal riguardo, con nota prot. n. 5657 del 27 febbraio 2008, il Ministero delle politiche alimentari e forestali - Dipartimento delle filiere agricole e agroalimentari - Direzione generale della pesca marittima e dell'acquacoltura ha comunicato che con nota n. 5656 del 27 febbraio 2008 *“è stato notificato alla competente Direzione della Commissione Europea l'art. 15 comma 1-bis e 1-ter della legge 3 agosto 2007, n. 127”*: conseguentemente, le imprese operanti nel settore della pesca potranno fruire del credito d'imposta solo dopo che la Commissione europea avrà positivamente valutato la descritta estensione dell'ambito soggettivo.

Sono escluse le imprese in difficoltà finanziaria, secondo la definizione degli Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà (GUCE C 244 del 1 ottobre 2004). In particolare, la Commissione europea ritiene che un'impresa sia in difficoltà quando essa non sia in grado, con le proprie risorse o con le risorse che può ottenere dai proprietari/azionisti o dai creditori, di contenere perdite che, in assenza di un intervento esterno delle autorità pubbliche, la condurrebbero quasi certamente al collasso economico, nel breve o nel medio periodo. *“In linea di principio, un'impresa, a prescindere dalle sue dimensioni, è considerata in difficoltà nei seguenti casi:*

⁸ La nuova disciplina in materia è contenuta negli *“Orientamenti per l'esame degli aiuti di stato nel settore della pesca e dell'acquacoltura”*, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea serie C 84 del 3 aprile 2008.

- a) *nel caso di società a responsabilità limitata, qualora abbia perso più della metà del capitale sociale e la perdita di più di un quarto di tale capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o*
- b) *nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società, qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, e la perdita di più di un quarto del capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o*
- c) *per tutte le forme di società, qualora ricorrano le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei loro confronti di una procedura concorsuale per insolvenza”⁹.*

1.3 Ambito territoriale

Il credito d'imposta spetta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi, connessi ad un progetto d'investimento iniziale, destinati a strutture produttive localizzate nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato CE.

Con decisione C(2007) 5618 def. cor. del 28 novembre 2007, la Commissione europea ha approvato la Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013 che individua le aree ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato CE e indica i relativi massimali di intensità degli aiuti.

Il regime di aiuto in questione dovrà adattarsi alle eventuali modifiche della Carta degli aiuti a finalità regionale e dei relativi massimali di intensità degli aiuti; l'elenco dettagliato delle aree e delle intensità applicabili è rinvenibile al seguente indirizzo http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp.

⁹ Cfr Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà -GUCE C 244 del 1 ottobre 2004- punto 10.

Ad ogni buon fine, nelle tabelle che seguono sono indicate, per le sole regioni nelle quali è prevista la concessione del credito d'imposta, le percentuali di intensità di aiuto previste per ciascuna area in deroga, distinte in relazione alla dimensione dell'impresa.

Le intensità di aiuto, espresse in *equivalente sovvenzione lordo* (ESL), sono distintamente indicate a seconda che si tratti di:

- A) aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato CE per l'intero periodo 2007-2013: sono le aree in deroga per le quali la Carta italiana ha fissato le intensità di aiuto per tutto il periodo di validità della stessa;
- B) aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato CE fino al 31 dicembre 2010 (*Regioni ad effetto statistico*): sono le aree (di fatto, la Regione Basilicata) in cui è prevista, al termine del 2010, la verifica della sussistenza delle condizioni che giustificano il mantenimento delle stesse nell'ambito della medesima deroga;
- C) aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato CE per l'intero periodo 2007-2013, vale a dire le aree ammesse alla predetta deroga per l'intero periodo di validità della Carta senza la necessità di ulteriori verifiche durante il periodo di validità della Carta stessa;
- D) aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato CE per il periodo 2007-2008 (*phasing-out*): sono alcune aree ammesse alle deroghe esclusivamente per il periodo indicato (anni 2007 e 2008)

**A) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a),
del Trattato CE per l'intero periodo 2007-2013**

CALABRIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	40%	50%	60%
Dall'1/01/2011 al 31.12.2013	30%	40%	50%

CAMPANIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

PUGLIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

SICILIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

B) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato CE fino al 31.12.2010 (Regioni ad effetto statistico)

BASILICATA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	30%	40%	50%
Dall' 1/01/2011 al 31.12.2013*	20%	30%	40%
* Tale regione è ammessa agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato CE fino al 31 dicembre 2010. Dal 1° gennaio 2011 la regione stessa sarà ammissibile agli aiuti ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c); tuttavia, qualora la revisione delle intensità di aiuto, da effettuarsi nel 2010, dovesse dimostrare che il PIL pro-capite della Regione interessata sia sceso sotto il 75% della media UE-25, essa rimarrà ammissibile agli aiuti ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) con gli stessi massimali d'aiuto previsti fino al 2010.			

C) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato CE per l'intero periodo 2007 – 2013

ABRUZZO (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	15%	25%	35%
.Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

MOLISE (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	15%	25%	35%
Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

SARDEGNA (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	25%	35%	45%
Dall' 1/01/2011 al 31.12.2013*	15%	25%	35%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

D) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato CE per il periodo 2007 - 2008 (phasing- out)

ABRUZZO (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2008	10%	20%	30%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

MOLISE (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2008	10%	20%	30%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

1.4 Procedura per la fruizione dell'agevolazione

Il regime agevola i progetti di investimento iniziale in conformità a quanto stabilito dagli Orientamenti¹⁰. Pertanto, il credito d'imposta potrà essere concesso soltanto a progetti di investimento iniziale, in conformità alla definizione contenuta negli Orientamenti, e saranno agevolabili soltanto i beni connessi ad un *progetto di investimento iniziale*.

Per *investimento iniziale* si intende “*un investimento in attivi materiali e immateriali riguardante:*

- *la creazione di un nuovo stabilimento;*
- *l'ampliamento di uno stabilimento esistente;*
- *la diversificazione della produzione di uno stabilimento in nuovi prodotti aggiuntivi;*
- *un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di uno stabilimento esistente”.*

Saranno ammissibili i costi/beni materiali o immateriali che fanno parte di un progetto di investimento iniziale. Pertanto, l'agevolazione può esser concessa in relazione ai costi sostenuti per effettuare interventi strutturali quali la creazione di un nuovo impianto l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti (diversi da quelli infissi al suolo) esistenti, in quanto gli stessi si realizzano:

- a) attraverso interventi intesi ad aumentare la capacità produttiva degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;
- b) attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;

¹⁰ Vedi paragrafo 4.1.1, punto 33.

- c) attraverso interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di produttività degli impianti.

Pertanto, saranno ammissibili al credito d'imposta i costi relativi a "*beni strumentali nuovi*", ai sensi del comma 271 della finanziaria 2007, che fanno parte di un progetto di investimento iniziale.

Prima di fruire dell'agevolazione (vale a dire, di utilizzare il credito d'imposta), i beneficiari, in conformità a quanto indicato al punto 19 della Decisione, "*presenteranno all'Agenzia delle entrate un formulario*"¹¹, predisposto secondo lo schema che sarà approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, il quale che dovrà contenere:

- notizie sull'impresa, quali ragione sociale, indirizzo, codice di attività economica, referente da contattare, recapiti (telefono, fax, indirizzo di posta elettronica);
- notizie sul progetto di investimento, con indicazione della struttura produttiva, una descrizione sintetica del progetto, una previsione dell'ammontare dell'investimento, articolato per categorie di beni agevolabili (di seguito specificate) e per anno di realizzazione, l'ammontare dell'aiuto calcolato nel rispetto delle intensità previste dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2007-2013, delle maggiorazioni PMI (laddove applicabili) e, per i grandi progetti d'investimento, in conformità con il massimale di aiuti corretto di cui al punto 67 degli Orientamenti.

In considerazione del fatto che l'articolo 1, comma 272, della legge finanziaria 2007 stabilisce che il regime "*non è cumulabile con il sostegno de minimis né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili*", nel formulario dovrà, altresì, essere contenuta un'attestazione

¹¹ Per i progetti che rientrano nella disciplina comunitaria dei "*grandi progetti d'investimento*" vedi anche paragrafo 1.4.2.

sottoscritta dal contribuente (o dal legale rappresentante) in cui lo stesso dichiara che:

- l’agevolazione fiscale concessa nell’ambito del regime in oggetto non verrà combinata con aiuti agli investimenti iniziali di altri regimi a finalità regionale calcolati sulla base dei costi salariali con riferimento allo stesso progetto di investimento iniziale;
- l’agevolazione fiscale concessa nell’ambito del regime in oggetto non è/sarà cumulata con il sostegno “*de minimis*”, né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili (si ricorda che il “divieto di cumulo” deve intendersi anche con specifico riferimento agli aiuti concessi sotto forma di garanzia dai Confidi).

Gli interventi che saranno finanziati con il credito di imposta, relativi alle imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, dovranno essere coerenti con l’obiettivo della promozione dell’ammodernamento e dell’innovazione delle imprese e dell’integrazione delle filiere del Piano Strategico Nazionale per lo Sviluppo Rurale [di cui all’articolo 11 del Regolamento CE n. 1698/2005 del Consiglio, del 20 settembre 2005, sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR)] che, in tale contesto, stabilisce che le singole misure o combinazioni di misure da privilegiare nel perseguimento di tale obiettivo saranno definite da ciascun Piano di Sviluppo Rurale (PSR) in relazione alla loro strategia e ai fabbisogni specifici del territorio regionale.

A tal fine, nel caso di imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli, il progetto di investimento iniziale dovrà essere accompagnato da una dichiarazione che assicuri la coerenza e la conformità degli investimenti al PSR approvato dalla Regione interessata. Tale dichiarazione dovrà essere resa nel *formulario*.

La fruizione del beneficio fiscale è, al verificarsi delle condizioni statuite dalla base giuridica dell'aiuto, automatica. Pertanto, la presentazione del *formulario* non vale quale istanza preventiva, tuttavia, coerentemente con quanto previsto dalla più volte richiamata Decisione, rappresenta una condizione necessaria per la successiva fruizione del credito d'imposta.

Di seguito, è descritto più in dettaglio il meccanismo di funzionamento del regime di aiuto.

1.4.1 Progetti di investimento non rientranti nei “grandi progetti”

Qualora il progetto d'investimento evidenzi costi ammissibili per un importo complessivo fino a 50 milioni di euro (quindi non rientrante nei grandi progetti d'investimento) - prima di procedere alla compensazione del credito d'imposta e, in ogni caso, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce il diritto all'agevolazione - le imprese che intendono utilizzare il credito d'imposta devono presentare il *formulario* al Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara, che ne verifica la corretta compilazione (si ribadisce che il predetto *formulario* non costituisce istanza e non ne assolve le finalità, poiché, l'amministrazione si limita ad una “*presa d'atto*” delle informazioni in esso contenute, atteso che la fruizione dell'agevolazione è, al verificarsi delle condizioni previste, automatica).

Si evidenzia che, come sarà meglio specificato in seguito, l'iniziale utilizzo del credito d'imposta deve avvenire in occasione del primo versamento delle imposte sui redditi successivo al momento in cui il credito si considera maturato (cioè, quando è realizzato il relativo investimento) e, comunque, successivamente alla data di presentazione del *formulario* al Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate.

Così, ad esempio, un soggetto (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) che ha effettuato investimenti agevolabili nel 2008 dovrà presentare il *formulario*:

- prima delle date di utilizzo iniziale del credito maturato (si veda, a tal proposito quanto illustrato al paragrafo 1.11);
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (31 luglio 2009, salvi i casi di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare), qualora non già presentato in epoca precedente.

Il *formulario* è presentato con riferimento a ciascun autonomo progetto d'investimento, annuale o pluriennale¹²; per un progetto d'investimento pluriennale, il *formulario* dovrà essere inviato entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta in cui sono realizzati gli investimenti pianificati nel progetto e dovrà altresì contenere i dati relativi agli investimenti che saranno realizzati nei periodi successivi.

1.4.2 Grandi progetti d'investimento

Nel caso di un “*grande progetto di investimento*”¹³, il beneficiario dovrà presentare un secondo esemplare del *formulario* anche al *Ministero dello Sviluppo economico - Dipartimento per la Competitività - Direzione Generale per la Politica Industriale - Ufficio XIII Politiche industriali comunitarie*, al fine di assicurare il rispetto della specifica disciplina comunitaria¹⁴; in particolare:

- a) per progetti con spese ammissibili superiori a 50 milioni di euro e fino a 100 milioni di euro - per i quali, ai fini del calcolo dell'aiuto, il beneficiario abbia applicato il massimale corretto di aiuti a finalità regionale di cui al punto 67 degli Orientamenti (sulla base della tabella e della relativa formula di calcolo riportata nell'Allegato 1) - il Ministero

¹² I progetti d'investimento possono essere agevolati solo con riferimento alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2013.

¹³ Come precedentemente illustrato, per grande progetto “*si intende un «investimento iniziale»...con una spesa ammissibile superiore ai 50 milioni di EUR*”. Per tali investimenti gli Orientamenti prevedono l'applicazione di un massimale di aiuto ridotto (si veda, al riguardo, quanto contenuto nel paragrafo 4.3 degli stessi Orientamenti e sintetizzato nell'Allegato I alla presente circolare).

¹⁴ Vedi paragrafo 4.3 degli Orientamenti.

dello Sviluppo economico, ricevuto il predetto *formulario*¹⁵, accerterà la corretta applicazione del metodo di calcolo e che l'importo dell'aiuto risultante si attesti entro la soglia di notifica. Al fine di poter procedere, nel rispetto del punto 65 degli Orientamenti, alla trasmissione alla Commissione Europea (CE) del modulo di cui all'*Allegato III* degli Orientamenti stessi (riportato in Allegato 2), il Ministero dello Sviluppo economico accerterà, inoltre, la completezza delle informazioni fornite, atte a consentire tale adempimento. Solo a seguito del "positivo riscontro" comunicato all'interessato, questi potrà utilizzare il credito d'imposta, nel rispetto dei limiti previsti dalla norma agevolativa. Si precisa che la predisposizione e la presentazione del *formulario* non costituisce istanza e non ne assolve le finalità atteso che la fruizione dell'agevolazione è, al verificarsi delle condizioni previste, automatica;

- b) per progetti con spese ammissibili superiori a 100 milioni di euro - per i quali il beneficiario, dopo aver applicato il massimale corretto di aiuti a finalità regionale di cui al punto 67 degli Orientamenti (sulla base della tabella e della relativa formula di calcolo riportata in allegato 1), abbia espressamente scelto di limitare l'importo dell'aiuto fruibile, attestandolo entro la soglia di notifica - il Ministero dello Sviluppo economico, ricevuto il predetto *formulario*¹⁶, accerterà la completezza delle informazioni fornite, per procedere, nel rispetto del punto 65 degli Orientamenti, alla trasmissione alla CE del modulo di cui all'*Allegato III* degli Orientamenti stessi. Solo a seguito del "positivo riscontro" comunicato all'interessato questi potrà utilizzare il credito d'imposta, nel rispetto dei limiti previsti dalla norma agevolativa. Si precisa che la predisposizione e la presentazione del *formulario* non costituisce istanza

¹⁵ Il *formulario* dovrà esser inviato a: Ministero dello Sviluppo economico - Dipartimento per la Competitività - Direzione Generale per la Politica Industriale - Ufficio XIII Politiche industriali comunitarie, Via Molise 2 - 00187 Roma (tel. +39 06 4705 2387 - Fax +39 06 4788 7926).

¹⁶ Da inviare all'indirizzo indicato nella nota 15.

e non ne assolve le finalità atteso che la fruizione dell'agevolazione è, al verificarsi delle condizioni previste, automatica;

- c) per progetti con spese ammissibili superiori a 100 milioni di euro - per i quali il beneficiario, dopo, aver applicato il massimale corretto di aiuti a finalità regionale di cui al punto 67 degli Orientamenti (sulla base della tabella e della relativa formula di calcolo riportata in allegato 1), abbia scelto di non limitare l'importo dell'aiuto entro la soglia di notifica - il Ministero dello Sviluppo economico, ricevuto il predetto *formulario*¹⁷ ed accertato il superamento di detta soglia di notifica, procederà, nel rispetto dell'obbligo di cui al punto 64 degli Orientamenti, alla relativa notifica individuale alla CE. Per la fruizione del credito d'imposta il beneficiario dovrà, quindi, attendere la decisione di approvazione da parte della CE stessa;
- d) per un progetto di investimento iniziale da realizzare nel settore della trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli con importo di spesa ammissibile prevista superiore a 25 milioni di euro, ovvero nel caso di importo inferiore con aiuto previsto superiore a 12 milioni di euro, il Ministero dello Sviluppo economico, ricevuto il predetto *formulario*¹⁸ ed accertato che l'importo dell'aiuto calcolato si attesti al di sopra della soglia di notifica, procederà alla relativa notifica individuale alla CE. Per la fruizione del credito d'imposta il beneficiario dovrà, quindi, attendere la decisione comunitaria di approvazione da parte della CE stessa.

La presentazione del formulario al Ministero dello Sviluppo Economico ed al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate può essere effettuata senza seguire alcuna priorità: in altri termini, il potenziale beneficiario del credito d'imposta potrà presentare il *formulario* prima al Ministero dello Sviluppo

¹⁷ Da inviare all'indirizzo indicato nella nota 15.

¹⁸ Da inviare all'indirizzo indicato nella nota 15.

economico e successivamente all’Agenzia delle entrate ovvero prima all’Agenzia delle entrate e successivamente al Ministero dello Sviluppo economico.

1.5 Oggetto dell’agevolazione

Il regime di aiuti in esame, in conformità a quanto stabilito dagli Orientamenti, agevola “*investimenti facenti parte di un progetto d’investimento iniziale avviati dopo l’entrata in vigore della legge, ossia dopo il 1° gennaio 2007*”, come espressamente indicato al punto 30 della Decisione.

Devono ritenersi agevolabili esclusivamente beni, materiali ed immateriali ammortizzabili, a norma degli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR.

In particolare, il comma 273 della legge finanziaria restringe l’ambito dei beni agevolabili alle seguenti categorie:

- “*macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, ed attrezzature varie, classificabili nell’attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell’art. 2424 del codice civile, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 271*” [comma 273, lettera a)];
- “*programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell’impresa, limitatamente alle piccole e medie imprese*” [comma 273, lettera b)];
- “*brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l’attività svolta nell’unità produttiva; per le grandi imprese, come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in tali beni sono agevolabili nel limite del 50 per cento del complesso degli investimenti agevolati per il medesimo periodo d’imposta*” [comma 273, lettera c)] .

Considerato che la disposizione in questione deve considerarsi tassativa, restano esclusi dall'agevolazione tutti i beni classificabili in voci di bilancio diverse da quelle indicate nella norma agevolativa, compresi gli immobili e gli autoveicoli. Si ricorda, in particolare, che anche per le imprese che effettuano il trasporto per conto terzi sono sempre escluse dall'agevolazione le acquisizioni dei mezzi di trasporto (cd. attivi mobili).

Non sono agevolabili - in quanto non concretizzano un "bene" ammortizzabile di cui agli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR - le spese e gli oneri pluriennali deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 108 dello stesso TUIR.

Nella determinazione dell'investimento ammissibile i beni nuovi sono assunti al costo di acquisto o di costruzione.

Per quanto concerne le acquisizioni mediante contratto di locazione finanziaria, si ricorda che, in conformità a quanto previsto dagli orientamenti comunitari, il contratto deve avere la forma di leasing finanziario e contemplare l'acquisto dell'attivo alla scadenza del contratto di locazione. Infatti, come sarà chiarito in seguito, il mancato esercizio del diritto di riscatto comporterà la revoca dell'agevolazione.

Sono in ogni caso esclusi dal regime gli investimenti di mera sostituzione.

Il credito d'imposta spetta per ciascun esercizio fiscale in cui sono realizzati gli investimenti indicati nel *formulario*. L'ammontare dell'investimento ammissibile all'agevolazione in argomento è dato, per ciascun periodo d'imposta e per ciascuna struttura produttiva, dal costo complessivo delle acquisizioni di beni nuovi appartenenti alle categorie indicate dalla norma decurtato degli ammortamenti dedotti, relativi ai medesimi beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento. Tuttavia, nel calcolo dell'investimento ammissibile restano esclusi gli "*ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato effettuati nel periodo d'imposta della*

loro entrata in funzione”, che, pertanto, non devono essere sottratti dall’importo complessivo dell’investimento lordo.

Tuttavia, le disposizioni della legge n. 296 del 2006 prevedono che gli ammortamenti da portare in deduzione dal costo delle acquisizioni dei beni agevolabili (che, si ricorda, sono macchinari, impianti, attrezzature varie, programmi informatici, brevetti) sono esclusivamente quelli relativi alle citate categorie di beni; così, ad esempio, se il progetto d’investimento ha previsto l’acquisizione nel periodo d’imposta di nuovi impianti, di nuove attrezzature e di nuovi brevetti, il prezzo di acquisto di tali beni deve essere ridotto degli ammortamenti degli impianti, delle attrezzature e dei brevetti già esistenti nella struttura produttiva, senza tener conto degli ammortamenti dei beni appartenenti alle restanti categorie agevolabili (nello specifico, macchinari e programmi informatici) per le quali, nel medesimo periodo d’imposta, non sono effettuate nuove acquisizioni.

Si veda, a riguardo, l’esempio illustrato nella tabella seguente.

Determinazione dell'investimento agevolabile		
Descrizione		Importo
A	Impianti nuovi	100.000,00
B	Macchinari nuovi	0
C	Attrezzature nuove	20.000,00
D	Programmi informatici nuovi	0
E	Brevetti nuovi	80.000,00
F	INVESTIMENTO LORDO (A+B+C+D+E)	200.000,00
G	Ammortamento impianti	12.000,00
H	Ammortamento macchinari	11.000,00
I	Ammortamento attrezzature	8.000,00
L	Ammortamento programmi informatici	2.000,00
M	Ammortamento brevetti	10.000,00
N	Totale ammortamenti rilevanti (G+I+M)	30.000,00
INVESTIMENTO NETTO (F-N)		170.000,00

1.5.1 Beni materiali: macchinari, impianti e attrezzature

Per l'individuazione di tali beni, la noma, ai fini della concessione del credito d'imposta, fa esplicito riferimento ai beni "*classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile*".

Si tratta, più precisamente, dei beni classificati come "*Impianti e macchinario*" nello schema di Stato Patrimoniale previsto dall'articolo 2424 (voce B.II.2) e come "*Attrezzature industriali e commerciali*" (voce B.II.3).

Gli impianti e il macchinario identificano beni strumentali, fissi o mobili, aventi fisica esistenza, compresi gli stabilimenti industriali tecnicamente

organizzati e gli opifici industriali, considerati sia nella loro aggregazione funzionale (vale a dire, come una pluralità di beni coordinati per l'attività produttiva) sia anche singolarmente nella loro individualità fisica e giuridica.

Rientrano tra i beni in questione sia gli impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme) che gli impianti specifici ed altri impianti (quali ad esempio, forni e loro pertinenze), nonché i beni individuabili quali “*macchinario*”, automatico e non automatico.

E' utile ricordare che nel concetto di “impianti”, in senso lato, si individuano - come precisato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 181 del 27 ottobre 1994 - anche i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie.

Tuttavia, la disposizione agevolativa fa riferimento ad impianti e macchinari “*diversi da quelli infissi al suolo*”.

A tal fine, si ritiene, in linea generale, che siano diversi da quelli infissi al suolo - in conformità a quanto contenuto nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, emanata in relazione agli incentivi fiscali per gli impianti fotovoltaici - gli impianti e i macchinari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Ciò vale anche per i beni “stabilmente” e “definitivamente” incorporati al suolo, purché gli stessi possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza “antieconomici” interventi di adattamento.

Resta inteso che in taluni casi particolari la qualificazione dei beni quali impianti/macchinari “*diversi da quelli infissi al suolo*” potrà essere valutata, in concreto e sulla base di valutazioni oggettive, secondo criteri diversi da quelli

menzionati che, con diretto riferimento alla specifica fattispecie, possano risultare maggiormente significativi.

Sono, altresì, agevolabili:

- attrezzature industriali e commerciali, attrezzature di laboratorio, nonché equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa;
- attrezzatura varia ed utensili, legati al processo produttivo o commerciale dell'impresa;
- attrezzatura che completa la capacità funzionale di impianti e macchinari, anche se con un più rapido ciclo d'usura.

Deve trattarsi, in ogni caso, di beni ammortizzabili ai sensi degli articoli 102 ovvero 102-bis del TUIR.

Nel caso di beni parzialmente incorporati in un bene immobile (cioè beni non interamente separabili dall'immobile stesso), nella misura in cui gli stessi siano parte di un progetto di investimento iniziale, rileverà esclusivamente il costo relativo alla parte di essi separabile dall'immobile, determinata in base al costo specifico ovvero mediante criteri proporzionali (si pensi, ad esempio, ad un impianto elettrico ovvero ad un impianto di aria condizionata, per i quali saranno agevolabili solo i costi relativi agli elementi fisicamente asportabili senza procedere ad alcun intervento sull'immobile).

Taluni beni materiali possono presentare caratteristiche riconducibili sia alle tipologie agevolabili sia a tipologie non agevolabili (si pensi, ad esempio, ad un'autogru ovvero ad un carro-attrezzi e simili, che incorporano un macchinario ad un automezzo); in tali ipotesi, atteso l'esplicito rinvio della norma agevolativa all'articolo 2424 del codice civile, ai fini della qualificazione dei beni medesimi tra quelli agevolabili, dovrà farsi riferimento alla corretta classificazione di bilancio: conseguentemente, i relativi costi di acquisizione di tali beni potranno essere computati tra gli investimenti agevolabili se correttamente iscritti nelle richiamate voci B.II.2 e B.II.3 dello schema di Stato Patrimoniale.

1.5.2 Beni immateriali: programmi informatici e brevetti

Con riguardo ai beni immateriali si precisa che ai sensi del punto 56 degli Orientamenti, gli stessi sono agevolabili solo se:

- sono utilizzati esclusivamente presso la struttura produttiva beneficiaria degli aiuti
- sono ammortizzabili ai sensi dell'articolo 103 del TUIR;
- sono acquistati da terzi a prezzi di mercato;
- figurano nell'attivo dell'impresa;
- permangano nella struttura produttiva beneficiaria degli aiuti per un periodo di almeno cinque anni.

Sono agevolabili, limitatamente alle PMI¹⁹, le acquisizioni di programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa nella misura in cui i medesimi programmi siano riferibili a *“trasferimenti di tecnologia mediante l'acquisto di diritti di brevetto, licenze, know-how o conoscenze tecniche”*²⁰. Per tutte le tipologie di imprese, sono agevolabili le acquisizioni di brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva interessata dal programma.

Come precisato nel paragrafo 3, punto 50, della Decisione, *“il regime contiene una clausola²¹ in base alla quale la totalità dei costi di investimento in attivi immateriali non eccede il 50% della spesa d'investimento totale ammissibile per il progetto nel caso delle grandi imprese conformemente al punto 55 degli Orientamenti²²”*.

¹⁹ Vedi nota 7.

²⁰ Vedi Orientamenti, paragrafo 4.1.1, punto 34.

²¹ Vedi articolo 1, comma 273, lettera c), ultimo periodo, della legge finanziaria 2007.

²² Gli Orientamenti, al citato punto 55, prevedono che *“per le PMI, può sempre essere presa in considerazione la totalità dei costi di investimento in attivi immateriali derivanti da trasferimenti di tecnologia mediante l'acquisto di diritti di brevetto, licenze, know-how o conoscenze tecniche non*

1.6 Struttura produttiva

Per “struttura produttiva” - in conformità a quanto precisato con la circolare n. 41/E del 18 aprile 2001 (relativa al credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate previsto dall'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388) - deve intendersi ogni singola unità locale o stabilimento, ubicati nei territori di cui al comma 271 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, in cui il beneficiario esercita l'attività d'impresa.

Può trattarsi di un autonomo ramo di azienda, inteso come un insieme coordinato di beni materiali, immateriali e risorse umane precisamente identificabili ed esclusivamente ad esso attribuibili, dotato di autonomia decisionale come centro di costo e di profitto, idoneo allo svolgimento di un'attività consistente nella produzione di un output specifico indirizzato al mercato.

Può trattarsi, altresì, di una autonoma diramazione territoriale dell'azienda ovvero una mera linea di produzione o un reparto, pur dotato di autonomia organizzativa, purché costituisca di per sé un centro autonomo di imputazione di costi e non rappresenti parte integrante del processo produttivo dell'unità locale situata nello stesso territorio comunale ovvero nel medesimo perimetro aziendale.

1.7 Requisito della novità

Gli investimenti agevolabili si caratterizzano, inoltre, per il requisito della novità del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati. Il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto.

brevettate. Per le grandi imprese, tali costi sono ammissibili solo fino al 50 % della spesa di investimento totale ammissibile per il progetto”.

Nella fattispecie dei beni complessi autoprodotti ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, il requisito della novità sussiste, purché il costo del bene usato non sia “*prevalente*” rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che l’impiego del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo.

Relativamente ai diversi diritti di utilizzazione di beni immateriali, il requisito della novità è riferibile distintamente a ciascuno dei possibili diritti di utilizzazione, purché esattamente individuabili ed indipendenti dagli altri, a condizione che l’acquisto sia effettuato direttamente dall’autore.

1.8 Decorrenza delle disposizioni

La legge 27 dicembre 2006 n. 296 recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (Legge finanziaria 2007) è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2006 n. 299, Supplemento Ordinario e - secondo quanto previsto dall’articolo 1, comma 1364 - è entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

Il comma 271 della legge finanziaria, come modificato prima dall’articolo 1, comma 284, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e poi dall’articolo 29, comma 10-bi, del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248 (cd. “*decreto milleproroghe*”), convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, dispone che il credito d’imposta spetta “*a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013*”, nonché che “*è fatta salva la diversa decorrenza dei crediti di imposta di cui al periodo precedente eventualmente prevista dall’autorizzazione di cui al comma 279*”.

Il successivo comma 279 subordina l'efficacia delle disposizioni di cui ai commi da 271 a 278 - che costituiscono la base giuridica del regime di aiuti in esame - all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 88 paragrafo 3 del Trattato UE.

Al riguardo, per effetto del combinato disposto delle disposizioni contenute nei punti 38²³ e 108²⁴ degli Orientamenti, la già richiamata decisione del 25 gennaio 2008 (Aiuto N 39/2007), con cui la Commissione europea ha autorizzato l'agevolazione in esame, specifica:

- al punto 7, che *“il regime entra in vigore retroattivamente con decorrenza dal primo gennaio 2007, successivamente all'approvazione del medesimo da parte della Commissione”*;
- al punto 30, che *“l'aiuto disposto dal regime in questione sarà concesso a investimenti facenti parte di un progetto d'investimento iniziale avviati dopo l'entrata in vigore della legge, ossia dopo il 1° gennaio 2007”*.

²³ In particolare, gli Orientamenti, al punto 38, così recitano: *“è importante garantire che gli aiuti a finalità regionale determinino un reale effetto di incentivazione a realizzare investimenti che non sarebbero altrimenti realizzati nelle zone assistite. Gli aiuti possono pertanto essere solamente concessi nell'ambito di regimi di aiuto qualora il beneficiario ne abbia fatto domanda e l'autorità responsabile della gestione del regime abbia successivamente confermato per iscritto (39) che il progetto, con riserva di una verifica particolareggiata, soddisfa in linea di principio le condizioni di ammissibilità stabilite dal regime prima dell'avvio dei lavori del progetto (40). Un riferimento esplicito a queste due condizioni deve essere inserito in tutti i regimi di aiuto (41). In caso di aiuti ad hoc, l'autorità competente deve aver rilasciato una dichiarazione di intenti circa la concessione degli aiuti prima dell'avvio dei lavori sul progetto, fatta salva l'approvazione della misura da parte della Commissione. Se i lavori iniziano prima che siano soddisfatte le condizioni stabilite nel presente punto, l'intero progetto non sarà ammissibile ad aiuti”*.

La nota 41 al predetto punto 38 prevede, poi, che *“l'unica eccezione a queste regole è il caso di regimi di aiuti fiscali approvati nei quali un'esenzione o una riduzione fiscale sono concesse automaticamente per le spese ammissibili senza potere discrezionale da parte delle autorità”*, come, appunto nel caso dell'incentivo in esame.

²⁴ *“La Commissione ritiene inoltre che siano necessarie ulteriori misure per migliorare la trasparenza degli aiuti a finalità regionale in un'Unione allargata. In particolare, risulta necessario garantire che gli Stati membri, gli operatori economici, le parti interessate e la Commissione stessa abbiano facile accesso al testo completo di tutti i regimi di aiuti a finalità regionale applicabili nell'UE. La Commissione ritiene che questo sia facilmente realizzabile creando siti Internet collegati. Per questo motivo, nell'esaminare i regimi di aiuti a finalità regionale, la Commissione richiederà sistematicamente l'impegno, da parte dello Stato membro, a pubblicare su Internet l'intero testo del regime di aiuti definitivo e a comunicare alla Commissione l'indirizzo Internet di detta pubblicazione. I progetti per i quali le spese sono state sostenute prima della data di pubblicazione del regime non saranno ammissibili agli aiuti a finalità regionale”* (cfr Orientamenti citati, punto 108).

Pertanto, fermo restando che la concreta fruizione dell'agevolazione (vale a dire l'utilizzo del credito d'imposta nelle forme previste) può avvenire soltanto dopo l'approvazione del regime stesso da parte della CE (quindi, in data successiva al 25 gennaio 2008), saranno agevolabili gli investimenti, nell'ambito di un progetto d'investimento iniziale, per i quali siano state sostenute spese dopo il 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della norma agevolativa.

In particolare, l'acquisizione del bene nel periodo d'imposta deve essere considerata secondo i criteri della competenza temporale stabiliti nell'art. 109 del TUIR; pertanto:

- le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione;
- gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate. Nell'ipotesi in cui l'investimento venga realizzato attraverso un contratto di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi. L'importo dell'investimento che rileva in ciascun periodo agevolato è commisurato, pertanto, all'ammontare dei corrispettivi liquidati in base allo stato di avanzamento lavori (S.A.L.), sia che il contratto abbia durata ultrannuale, sia infrannuale. Il riferimento alla somma liquidata sulla base del S.A.L., infatti, permette di individuare con certezza la porzione di opera realizzata e quindi agevolabile nell'ambito di ciascun periodo d'imposta.

Per gli investimenti realizzati in economia i relativi costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato art. 109.

Il credito d'imposta spetta dalla data in cui sono realizzati i relativi investimenti ed è fruibile - nel rispetto dei vincoli di utilizzo previsti dalla norma agevolativa - a decorrere dalla predetta data, anche per i versamenti delle imposte sui redditi da effettuare nel corso del periodo d'imposta in cui gli investimenti stessi sono realizzati. Così, ad esempio, se - in relazione ad un progetto d'investimento (per il quale sia già stato inviato al Centro operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara il relativo *formulario*) - è consegnato un macchinario in data 15 settembre 2008, il relativo credito d'imposta (calcolato, anche sulla base di stime, a tale data) potrà essere utilizzato in occasione della scadenza per il versamento delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta immediatamente successiva (nello specifico, per la seconda rata di acconto, ordinariamente prevista, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per il 30 novembre di ogni anno).

Non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione in questione i progetti di investimento che hanno avuto inizio prima della data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006; pertanto, le acquisizioni di beni e le prestazioni di servizi (ivi comprese quelle derivanti da appalto) relative a progetti avviati prima del 1° gennaio 2007 ed effettuate successivamente a tale data non possono rientrare nell'investimento agevolabile.

Così, ad esempio, l'agevolazione in esame non può essere fruita per spese sostenute successivamente al 31 dicembre 2006 relative a progetti d'investimento realizzati (ovviamente in parte) ai fini dell'analogo credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, come modificato dall'articolo 62 della legge 27 dicembre 2002, n. 298.

Un progetto può considerarsi avviato nel momento in cui il soggetto interessato pone in essere comportamenti giuridicamente rilevanti, diretti in modo non equivoco a realizzare gli investimenti pianificati nel progetto stesso.

In conformità con quanto precisato con la circolare n. 32/E del 3 giugno 2003 (relativa al credito d'imposta per aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388), l'avvio può risultare da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio dell'attuazione del progetto di investimento iniziale .

Tale prova dovrà essere fornita con riferimento alla diversa natura dei beni, connessi a tale progetto di investimento oggetto di agevolazione:

- a) per gli investimenti che comportano l'acquisizione di beni mobili, la prova dell'inizio della realizzazione dell'investimento coincide con la data di conclusione del contratto, quale risulta:
 - i. dal contratto stesso, se presentato per la registrazione;
 - ii. dal versamento di acconti effettuati tramite bonifici bancari riconducibili al contratto concluso tra le parti;
 - iii. dalla negoziazione di assegni che siano inequivocabilmente riferibili all'investimento contemplato dal contratto;
 - iv. da documenti provenienti da terzi, che attestino con certezza l'impegno ad acquisire il bene oggetto dell'investimento (quali, certificazioni del servizio postale, scritture relative a movimentazioni bancarie e, in genere, documenti formati o attestazioni provenienti da pubblici ufficiali);
- b) nel caso di investimenti realizzati mediante prestazioni di terzi, la prova dell'avvio, oltre che dagli eventi precedentemente elencati, potrà desumersi da qualunque altro elemento materiale che provi in modo non equivoco l'avvio dell'investimento (ad esempio, la registrazione di un contratto di appalto ovvero l'apertura di un cantiere);
- c) per gli investimenti realizzati in economia l'avvio si ha nel momento in cui, sulla base di documenti o scritture contabili certe, si considerano

sostenute, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese imputate al valore del bene in corso di realizzazione.

Ancorché la norma agevolativa faccia riferimento agli investimenti realizzati “*fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013*”, il credito d'imposta spetta esclusivamente per investimenti realizzati fino al 31 dicembre 2013, atteso che al punto 50 della decisione stabilisce che “*il regime scadrà il 31 dicembre 2013*”.

1.9 Misura dell'agevolazione

L'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta per beni strumentali nuovi acquisiti, anche mediante contratto di locazione finanziaria, applicando all'ammontare delle spese agevolabili (investimento netto²⁵), relative ai beni connessi ad un progetto d'investimento iniziale:

- le intensità di aiuto nella misura massima stabilita dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013, approvata con decisione C(2007) 5618 def. del 28/11/2007;
- le maggiorazioni per la piccola impresa ovvero per la media impresa, laddove applicabili;
- il massimale di aiuti corretto nel caso di grandi progetti d'investimento²⁶.

investimento netto x intensità di aiuto = credito d'imposta
--

²⁵ Vedi paragrafo 1.5.

²⁶ Le intensità applicabili sono riportate, per ciascun area territoriale ammessa al beneficio, nel paragrafo “1.3 Ambito territoriale” e sono inoltre disponibili, come precedentemente illustrato, all'indirizzo http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp.

Il beneficiario deve comunque partecipare al finanziamento dell'investimento con un apporto minimo: al riguardo, gli Orientamenti prevedono che *“onde garantire che l'investimento sia economicamente redditizio e finanziariamente solido e rispettare il massimale di aiuto applicabile, il beneficiario deve apportare un contributo finanziario pari almeno al 25 % dei costi ammissibili, o attraverso proprie risorse o mediante finanziamento esterno, in una forma priva di qualsiasi sostegno pubblico”*²⁷.

In tutti i casi, ivi compresi i grandi progetti di investimento, qualora i costi per l'intero progetto risultino (a posteriori) più alti dei costi pianificati, l'ammontare dell'aiuto, calcolato sulla base della stima dei costi ammissibili ed evidenziato nel formulario, non potrà essere aumentato.

I nuovi investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria - agevolabili solo se i relativi contratti contengono *“l'obbligo di acquisire l'attivo alla scadenza del contratto di locazione”*, in conformità al punto 53 degli Orientamenti - concorrono alla determinazione delle spese ammissibili in misura pari al costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni stessi (detto costo non comprende le spese di manutenzione). Nessuna rilevanza può attribuirsi, pertanto, al prezzo di riscatto ed al canone periodico pagato dall'impresa.

Sempre in ordine alla determinazione dell'investimento netto agevolabile, occorre portare in diminuzione dal costo complessivo dei beni agevolabili acquisiti nel periodo d'imposta anche gli *“ammortamenti figurativi”* relativi ai beni (appartenenti alle categorie agevolabili) detenuti in leasing ed utilizzati nella medesima struttura produttiva²⁸, vale a dire gli ammortamenti che sarebbero stati calcolati nel caso in cui i beni fossero stati acquisiti a titolo di proprietà: la determinazione (extracontabile) di tali *“ammortamenti figurativi”* sarà effettuata

²⁷ Vedi punto 39 degli Orientamenti. In particolare, alla nota 42 è precisato che *“ciò non accade ad esempio nel caso di un prestito agevolato, di prestiti partecipativi pubblici o di una partecipazione pubblica che non rispettano il principio dell'investitore operante in un'economia di mercato, le garanzie statali che contengono elementi di aiuto, nonché il sostegno pubblico concesso nell'ambito della norma de minimis”*.

²⁸ Ciò vale, dal periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione, anche per i beni agevolati.

tenendo conto del costo di acquisizione del bene da parte del concedente e dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, fermo restando che gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria rilevano esclusivamente per l'utilizzatore. Ovviamente, i beneficiari che contabilizzano le operazioni di leasing secondo il cosiddetto "*metodo finanziario*" (compresi i soggetti che rilevano tali operazioni in conformità al principio contabile IAS 17), quindi con evidenza degli ammortamenti nel bilancio dell'utilizzatore, terranno conto degli ammortamenti dedotti.

Gli ammortamenti relativi ai beni agevolati, siano essi acquisiti a titolo di proprietà ovvero in locazione finanziaria, rileveranno, in diminuzione, a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in funzione dei beni cui si riferiscono.

Il credito d'imposta è calcolato applicando al costo complessivo (come sopra individuato) - sostenuto in ciascun periodo d'imposta per acquisire i beni agevolabili - i massimali di aiuto a finalità regionale stabiliti dalla carta italiana per gli aiuti regionali per il periodo 2007-2013, espressi in equivalente sovvenzione lordo, le maggiorazioni PMI laddove applicabili, il massimale di aiuti corretto nel caso di grandi progetti d'investimento.

A tal proposito, si ricorda che gli Orientamenti, al punto 41, prevedono che "*l'intensità degli aiuti in equivalente sovvenzione lordo è il valore attualizzato dell'aiuto espresso come percentuale del valore attualizzato dei costi ammissibili. Per gli aiuti notificati individualmente alla Commissione, l'equivalente sovvenzione lordo è calcolato al momento della notifica. Negli altri casi i costi d'investimento ammissibili vengono attualizzati al loro valore al momento della concessione degli aiuti*" e che "*nei casi in cui gli aiuti vengano concessi mediante esenzioni o riduzioni su imposte dovute in futuro, l'attualizzazione delle rate di aiuto avviene in base ai tassi di riferimento applicabili ogni qualvolta diventa effettivo il vantaggio fiscale*".

Si ritiene che tali prescrizioni, con riferimento all'agevolazione in esame, siano sempre rispettate in quanto l'aiuto è calcolato applicando la percentuale prevista (per le diverse aree ammissibili) dalla citata Carta all'investimento realizzato in ciascun periodo d'imposta: in effetti, il descritto criterio di determinazione del credito d'imposta considera come parametro di calcolo dell'aiuto un importo (l'ammontare dell'investimento) che, in quanto realizzato nel medesimo periodo d'imposta, è sempre espressione di un "valore attuale". Ciò, ovviamente, vale anche nelle ipotesi di progetti pluriennali, in cui gli investimenti realizzati in ciascun esercizio costituiscono gli stati di avanzamento lavori annuali del complessivo progetto d'investimento.

In altri termini, non è necessario attualizzare "*i costi d'investimento...al loro valore al momento della concessione degli aiuti*", ovvero "*ogni qualvolta diventa effettivo il vantaggio fiscale*" secondo quanto prescritto dagli Orientamenti, perché già espressi in valore attuale al momento in cui l'aiuto può considerarsi spettante (quindi concesso e, al contempo, effettivamente fruibile) che per un agevolazione "automatica" come quella in esame, coincide proprio con il momento in cui è acquisito il bene agevolabile.

1.10 Cumulabilità

Il regime non prevede la possibilità di cumulo. Infatti, ai sensi dell'art. 1, comma 272 della legge finanziaria 2007, il credito d'imposta non è cumulabile con il sostegno "*de minimis*", né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili.

Inoltre, l'agevolazione fiscale concessa nell'ambito di tale regime non potrà essere combinata con aiuti agli investimenti iniziali di altri regimi a finalità regionale calcolati sulla base dei costi salariali con riferimento allo stesso progetto di investimento iniziale.

Si evidenzia che il divieto di cumulo con altri aiuti ricomprende anche il caso di eventuali garanzie ottenute da amministrazioni pubbliche o fondi di garanzia pubblici anche se gestiti da enti privati, a fronte di finanziamenti bancari destinati alla copertura finanziaria del progetto d'investimento.

Il credito d'imposta può, invece, essere cumulato, nei limiti delle spese effettivamente sostenute, con altre misure agevolative che non siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato CE ovvero come aiuti "*de minimis*".

Il rispetto di tali regole è assicurato con le modalità indicate al precedente paragrafo "1.4 Procedura per la fruizione dell'agevolazione", al momento della presentazione del *formulario*.

Inoltre, le imprese che fruiscono del credito di imposta, entro la data della presentazione della dichiarazione dei redditi di ciascun esercizio sociale, dovranno apporre su ciascun titolo di spesa²⁹, relativo ai beni oggetto di agevolazione acquisiti nel medesimo esercizio, un timbro recante la seguente dicitura: "*spesa agevolata con credito di imposta previsto all'art. 1, commi 271-279, della legge 296/2006, dichiarazione dei redditi presentata nell'anno*".

Il rispetto del divieto di cumulo sarà oggetto di controllo da parte delle autorità competenti da effettuare dopo almeno dodici mesi dall'attribuzione del credito d'imposta, secondo quanto previsto dall'articolo, articolo 1, comma 278, della legge finanziaria 2007.

Si ricorda, infine, che l'articolo 1, comma 1223, della legge n. 296 del 2006, prevede che "*i destinatari degli aiuti di cui all'articolo 87 del Trattato CE possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, di*

²⁹ Fatture, contratti e ogni altro documento dal quale risulti l'acquisizione, anche in locazione finanziaria, del bene agevolato.

non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea, e specificati nel decreto di cui al presente comma”.

La disposizione di cui al comma 1223 ha trovato attuazione nel Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 maggio 2007, recante la disciplina delle modalità con cui è effettuata la dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, concernente determinati aiuti di Stato dichiarati incompatibili dalla Commissione Europea, di cui all’articolo 1, comma 1223, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

In relazione agli “*aiuti di Stato automatici, riferiti ad agevolazioni fiscali*”, in conformità a quanto disposto dall’articolo 6 del citato DPCM, con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2007 (in Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 194 del 22 agosto 2007) è stato approvato il modello di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà: tale modello può essere presentato, esclusivamente con modalità telematica, utilizzando il prodotto informatico reso gratuitamente disponibile, a tal fine, dall’Agenzia delle Entrate.

Pertanto, il beneficiario, per fruire del credito d’imposta, dovrà aver presentato, con riferimento agli aiuti di cui all’articolo 6 del citato DPCM 23 maggio 2007, il predetto modello di dichiarazione sostitutiva.

Sarà sospesa la fruizione dell’agevolazione in oggetto (e, qualora fruita, richiesta la restituzione delle somme utilizzate) a tutti i soggetti che sono destinatari di un ordine di recupero conseguente ad una decisione comunitaria di illegittimità e incompatibilità con il mercato comune di un precedente aiuto e che non hanno rimborsato o perlomeno depositato in un conto bloccato gli aiuti dichiarati illegali e incompatibili (inclusi gli interessi).

1.11 Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è determinato in relazione ai nuovi investimenti previsti dal progetto di investimento iniziale (evidenziati nel *formulario*) e realizzati in ciascun periodo d'imposta; esso va indicato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa al periodo d'imposta in cui sono effettuati i relativi investimenti.

Il credito d'imposta non può essere chiesto a rimborso ed è utilizzabile:

- 1) per il versamento (mediante compensazione "interna") delle somme dovute, in acconto e a saldo, a titolo di imposte sui redditi per il periodo d'imposta in cui sono effettuati gli investimenti e per i periodi d'imposta successivi;
- 2) per l'eccedenza, in compensazione (con modello F24) ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

La compensazione di cui al punto 2) può essere fruita - con riferimento al credito "maturato" sugli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta - a decorrere dal sesto mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito stesso.

Così, ad esempio, un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che effettua investimenti nell'anno 2008 potrà utilizzare il credito:

- a scomputo del versamento delle somme dovute, ai fini IRPEF o IRES, in acconto e a saldo per il medesimo periodo d'imposta in cui il credito d'imposta è maturato (2008);;
- a scomputo del versamento delle somme dovute, ai fini IRPEF o IRES, in acconto e a saldo per i successivi periodi d'imposta;
- in compensazione, con il modello F24, di debiti tributari e previdenziali a decorrere dal sesto mese successivo al 31 luglio 2009

(cioè al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi), quindi a decorrere dal mese di gennaio 2010.

Atteso che, come precedentemente chiarito, l'agevolazione spetta anche per investimenti realizzati nel 2007, il credito d'imposta maturato nel medesimo anno può essere utilizzato:

- a scomputo del versamento delle somme dovute a saldo per lo stesso 2007 da versare nel giugno 2008 (mediante compensazione "interna");
- a scomputo del versamento dell'imposta dovuta in acconto per il 2008;
- in compensazione con il modello F24 a decorrere dal mese di gennaio 2009.

Si ricorda che considerati i tempi di autorizzazione del regime di aiuti in questione, non è stato possibile utilizzare il credito maturato nel 2007 per il versamento degli acconti relativi alle imposte sui redditi dello stesso 2007. Conseguentemente, in sede di dichiarazione dei redditi, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare non dovranno compilare la colonna Ires (Acconti) o Irpef (Acconti) presente nella Sezione XVII bis del quadro RU dei modelli UNICO 2008.

Per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, le date in cui è possibile fruire del credito devono individuarsi, caso per caso, avendo riguardo alla durata del singolo periodo d'imposta e, di conseguenza, alle specifiche date di scadenza dei versamenti delle imposte sui redditi e di presentazione della dichiarazione dei redditi. Tali soggetti, previa presentazione del *formulario*, potranno utilizzare la colonna Ires (Acconti) della predetta Sezione

XVII bis del quadro RU dei modelli UNICO 2008 ai fini del versamento dell'acconto Ires dovuti per il periodo di imspota 2007/2008³⁰.

In ordine all'utilizzo dei crediti d'imposta, l'articolo 1, comma 53 della legge 27 dicembre n. 244 (legge finanziaria 2008) ha previsto che *“a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza”*.

Considerato che la norma impone il vincolo di utilizzo *“anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive”*, si ritiene che la limitazione debba applicarsi anche al credito maturato nell'anno 2007 (per il quale, nelle more dall'autorizzazione comunitaria, non è stato effettuato, nell'anno stesso, alcun utilizzo), la cui fruizione ha inizio nell'anno 2008.

Con specifico riferimento all'agevolazione in questione, il predetto comma 53 prevede che il limite di utilizzo di 250.000 euro *“...non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 271, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, a partire dalla data del 1° gennaio 2010”*.

1.12 Trattamento fiscale

Come precisato al comma 276, il credito d'imposta *“non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive”*. A tal fine, in ciascun periodo d'imposta in cui è effettuato l'ammortamento dei beni agevolati, occorrerà sterilizzare gli effetti della

³⁰ La possibilità di utilizzare il credito per il versamento degli acconti dipende, caso per caso, dalla data di scadenza degli acconti.

contabilizzazione del credito come contributo in conto impianti con opportune variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi; in particolare:

- a) nel caso in cui il contributo venga contabilizzato come rettifica del costo dei beni agevolati, la variazione in diminuzione sarà pari alla differenza tra le quote di ammortamento fiscalmente deducibili, calcolate sul costo del bene al lordo del contributo, e le minori quote stanziare in bilancio, determinate sul costo al netto del contributo stesso;
- b) nel caso in cui si contabilizzi il contributo secondo la tecnica dei risconti, la variazione in diminuzione sarà pari alle quote del credito d'imposta maturato imputate al conto economico come componenti positivi in funzione della durata dell'ammortamento dei beni agevolati.

Il credito, inoltre, non rileva *“ai fini del rapporto di cui agli articoli 96 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi”*, vale a dire al rapporto di deducibilità, rispettivamente, degli interessi passivi e delle spese generali.

1.13 Rideterminazione del credito d'imposta

È prevista, la “rideterminazione” (o revoca) del credito d'imposta nel caso in cui i beni oggetto dell'agevolazione:

- a) non entrino in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione (comma 277, primo periodo);
- b) siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale gli stessi sono entrati in funzione (comma 277, secondo periodo).

Per i beni acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria, la revoca dell'agevolazione ha effetto anche qualora, nei termini indicati al punto b), non

venga esercitato il diritto di riscatto ovvero nell'ipotesi in cui il relativo contratto sia ceduto a terzi.

Per effetto della rideterminazione, il credito d'imposta è computato, per ciascun periodo d'imposta di maturazione, escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione ovvero fatti uscire dal regime di impresa.

Se nel periodo di imposta in cui si verifica una delle ipotesi di cui al precedente punto b), vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, *“il credito d'imposta è rideterminato escludendo il costo non ammortizzato degli investimenti agevolati per la parte che eccede i costi delle nuove acquisizioni”*, secondo quanto disposto dal comma 275, terzo periodo.

In altri termini, fino a concorrenza del costo non ammortizzato del bene sostituito, l'acquisto del bene nuovo costituisce “mero rimpiazzo” e non può essere oggetto di agevolazione; in tale ipotesi, inoltre, il beneficio viene proporzionalmente meno nella misura in cui il costo non ammortizzato del bene uscente (sostituito) è superiore a quello del nuovo bene (sostituito).

Il credito indebitamente utilizzato per effetto delle descritte ipotesi di rideterminazione deve essere versato, senza applicazione di sanzioni, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano dette ipotesi.

1.14 Controlli

L'articolo, comma 278 della legge finanziaria 2007 prevede che, con l'emanazione di uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, verranno adottate le disposizioni per l'effettuazione delle verifiche necessarie a garantire la corretta applicazione dell'agevolazione in esame secondo quanto previsto dalle relative disposizioni della legge finanziaria. Tali verifiche dovranno essere effettuate dopo almeno dodici mesi dall'attribuzione del credito d'imposta.

In ogni caso, le amministrazioni interessate provvederanno a verificare, per quanto di propria competenza, che l'agevolazione sia fruita nel rispetto delle pertinenti discipline comunitarie.

In particolare, sotto il profilo fiscale, fermi restando i riscontri *ex ante* descritti nel paragrafo "Oggetto dell'agevolazione", l'attività di controllo *ex post* si concretizza:

- nella preliminare verifica dell'esistenza dei presupposti e delle condizioni fissati dalla legge per usufruire dell'agevolazione;
- nel riscontro dell'esatto ammontare del credito spettante, nonché dell'effettivo ammontare del credito utilizzato in compensazione;
- nella successiva notifica al contribuente, nei casi di riscontrato indebito utilizzo del credito, di un apposito atto di recupero, contenente l'invito a versare le complessive somme dovute (credito indebitamente utilizzato, interessi e sanzioni) entro sessanta giorni dalla data di notifica; qualora il contribuente non ottemperi all'invito, si procederà alla relativa iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

IL DIRETTORE
Massimo Romano

ALLEGATO 1
Aiuti ai Grandi Progetti d'investimento

Il punto 67 degli Orientamenti, in relazione alle regole per la valutazione dei grandi progetti di investimento, prevede che “*gli aiuti a finalità regionale a favore di grandi progetti di investimento sono soggetti ad un massimale corretto di aiuti a finalità regionale secondo la seguente tabella:*

Tabella 1

Spesa ammissibile	Massimale di aiuti corretto
Fino a 50 milioni di EUR	100 % del massimale regionale
Per la parte compresa tra 50 e 100 milioni di EUR	50 % del massimale regionale
Per la parte superiore a 100 milioni di EUR	34 % del massimale regionale

Inoltre, sempre al punto 67 degli Orientamenti, è stabilito che “*l'importo di aiuto ammissibile per un grande progetto di investimento viene calcolato in base alla seguente formula:*

importo massimo dell'aiuto = $R \times (50 + 0,50 \times B + 0,34 \times C)$, dove

R è il massimale regionale prima della correzione;

B è la spesa ammissibile compresa tra 50 e 100 milioni di EUR;

C è la spesa ammissibile superiore ai 100 milioni di EUR.

Il calcolo viene effettuato in base ai tassi di cambio ufficiali alla data dalla concessione degli aiuti o, in caso di aiuti soggetti a notifica individuale, alla data della notifica”.

Pertanto, nel caso di un grande progetto d'investimento, l'importo dell'aiuto fruibile sarà calcolato applicando il massimale di aiuti corretto (tabella 1) e la sopra riportata formula di calcolo.

Il punto di partenza per il calcolo del massimale di aiuti corretto è sempre l'intensità di aiuti massima consentita per gli aiuti a favore di grandi imprese.

Le maggiorazioni PMI non possono essere concesse ai grandi progetti d'investimento. (cfr. nota 61 degli Orientamenti)

Il punto 64 degli Orientamenti recita: *Gli Stati membri devono notificare individualmente alla Commissione tutti gli aiuti concedibili a progetti di investimento in base ad un regime di aiuti esistente qualora gli aiuti proposti provenienti da tutte le varie fonti - eccedano il massimale di aiuto consentito per un investimento con spese ammissibili pari a 100 milioni di EUR in base alla tabella e alle norme di cui al punto 67 degli Orientamenti, come sopra riportati.*

Nella tabella 2 che segue sono riportate le soglie di notifica, calcolate con riferimento alle intensità di aiuto applicabili nelle aree delle regioni ammissibili alle deroghe 87.3 lettere a) e c) del Trattato CE cui la norma agevolativa fa riferimento. Ai sensi del punto 64 degli Orientamenti, il valore/importo della soglia della notifica corrisponde al massimale di aiuto consentito per un investimento con spese ammissibili pari a 100 milioni di EUR, calcolato secondo il metodo e la tabella di cui al punto 67 degli Orientamenti.

Tabella 2

Regioni	Intensità degli aiuti		Soglie di notifica	
	Fino al 2010	Dal 2011	Fino al 2010	Dal 2011
Calabria	40%	30%	30.000.000	22.500.000
Campania, Puglia e Sicilia	30%	30%	22.500.000	22.500.000
Basilicata	30%	20%	22.500.000	15.000.000
Sardegna	25%	15%	18.750.000	11.250.000
Abruzzo e Molise	15%	15%	11.250.000	11.250.000
	10%	10%	7.500.000	7.500.000

Pertanto, ai sensi del punto 64 degli Orientamenti, devono essere notificati individualmente alla Commissione europea tutti gli aiuti concedibili a progetti di

investimento relativi a questo regime qualora l'ammontare totale dell'aiuto, calcolato in conformità con il punto 67 degli Orientamenti, ecceda le sopra indicate soglie di notifica.

IL DIRETTORE

Massimo Romano

*Esempio 1***Grande progetto d'investimento con costi ammissibili fino a 100 milioni di euro**

Per un progetto d'investimento iniziale da realizzare in Campania i cui costi ammissibili siano pari a 70.000.000 di euro, il beneficiario, in conformità a quanto illustrato nella Tabella 1 applicherà:

- fino a concorrenza dell'importo di 50.000.000 di euro, il massimale regionale "pieno" del 30% (con corrispondente aiuto pari a 15.000.000 di euro);
- sull'importo eccedente (pari a 20.000.000 di euro), il 50% del massimale regionale, vale a dire il 15% (con corrispondente aiuto pari a 3.000.000 di euro).

L'aiuto fruibile, calcolato applicando il metodo del massimale di aiuti corretto, è complessivamente pari a 18.000.000 di euro, valore che si attesta entro la soglia di notifica che, per una intensità di aiuto (GI) pari a 30% è pari a 22.500.000 di euro.

*Esempio 2***Grande Progetto d'investimento con costi ammissibili superiori a 100 milioni di euro**

Per un progetto d'investimento iniziale da realizzare in Campania i cui costi ammissibili siano pari a 120.000.000 di euro, il beneficiario, in conformità a quanto illustrato nella Tabella 1 applicherà:

- fino a concorrenza dell'importo di 50.000.000 di euro, il massimale regionale "pieno" del 30% (con corrispondente aiuto pari a 15.000.000 di euro);
- sull'importo compreso tra 50 e 100 milioni di euro il 50% del massimale regionale, vale a dire il 15% (con corrispondente aiuto pari a 7.500.000 di euro);
- sull'importo eccedente pari a 20 milioni di euro il 34% del massimale regionale (con corrispondente aiuto pari a 2.040.000 di euro)

L'aiuto fruibile, calcolato applicando il metodo del massimale di aiuti corretto, è complessivamente pari a 24.540.000 di euro, valore che si attesta sopra la soglia di notifica che, per una intensità di aiuto (GI) pari a 30% è pari a 22.500.000 di euro.

Nel caso quindi di grandi progetti d'investimento con spese ammissibili superiori a 100 milioni di euro e con un valore di aiuto fruibile superiore alla specifica soglia di notifica, :

1. il beneficiario potrà scegliere di limitare l'importo dell'aiuto fruibile attestandolo entro la soglia di notifica (22.500.000 di euro) ed in questo caso l'Amministrazione non procederà alla notifica individuale alla CE

2. il beneficiario potrà scegliere di non limitare l'importo dell'aiuto fruibile attestandolo entro la soglia di notifica ed in questo caso, nel rispetto dell'obbligo di cui al punto 64 degli Orientamenti, l'Amministrazione, procederà, alla relativa notifica individuale alla CE.

IL DIRETTORE
Massimo Romano

ALLEGATO 2

Modulo per la comunicazione di informazioni sintetiche riguardo ad aiuti destinati ai grandi progetti d'investimento, richieste al punto 65 degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013

1. Aiuti a favore di (denominazione dell'impresa beneficiaria/delle imprese beneficiarie degli aiuti);
2. Riferimento al regime di aiuti (riferimento, quale utilizzato dalla Commissione, al regime o ai regimi esistenti in base ai quali vengono concessi gli aiuti);
3. Enti pubblici che forniscono l'assistenza (denominazione e dati della o delle autorità che concedono gli aiuti);
4. Stato membro nel quale viene effettuato l'investimento;
5. Regione (livello NUTS-III) nella quale viene effettuato l'investimento;
6. Comune (in precedenza livello NUTS-V, ora livello UAL-II) nel quale viene effettuato l'investimento;
7. Tipo di progetto (costruzione di un nuovo stabilimento, estensione di uno stabilimento esistente, diversificazione della produzione di uno stabilimento esistente mediante prodotti nuovi aggiuntivi, cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente);
8. Prodotti fabbricati o servizi forniti in base al progetto di investimento (con nomenclatura PRODCOM/NACE o nomenclatura CPA per progetti nei settori dei servizi);
9. Breve descrizione del progetto di investimento;
10. Costo ammissibile attualizzato del progetto di investimento (in EUR);
11. Importo (lordo) attualizzato degli aiuti in EUR;
12. Intensità degli aiuti (% in ESL);
13. Condizioni cui è subordinata l'erogazione del sostegno previsto (se del caso);

14. Date previste di inizio e di conclusione del progetto;

15. Data di concessione degli aiuti.