

Edizione di martedì 21 febbraio 2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le procedure amichevoli per evitare la doppia imposizione economica
di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti del Fisco sulla ricerca “extra-muros”
di Marco Bomben

CONTENZIOSO

La compensazione delle spese processuali deve essere motivata
di Angelo Ginex

IVA

Resi di beni in garanzia e fuori garanzia in ambito intra-UE
di Marco Peirolo

AGEVOLAZIONI

Novità sul bonus Mezzogiorno per l'acquisto di beni strumentali
di Giovanna Greco

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le procedure amichevoli per evitare la doppia imposizione economica

di Marco Bargagli

Come noto ogni singolo Paese **mantiene la sua sovranità impositiva** in base al **principio della "tassazione su base mondiale"** (c.d. *worldwide taxation principle*) che opera nei confronti dei **contribuenti residenti** in un determinato Stato e del **principio della "tassazione territoriale"** (denominato "*principle of source*"), che si **applica nei confronti dei non residenti**.

Nella prassi operativa, in **applicazione della normativa prevista in tema di transfer price**, le eventuali **rettifiche in aumento della base imponibile** operate da parte dell'Amministrazione finanziaria possono comportare, in linea di principio, **problematiche di doppia imposizione economica** a carico dei vari soggetti appartenenti allo **stesso Gruppo multinazionale**.

Può accadere che, a titolo esemplificativo, i verificatori propongano a livello domestico il **recupero a tassazione di maggiori ricavi** in capo alla **casa madre italiana** che cede beni e/o servizi nei confronti della **controllata estera** e, simmetricamente, si pone il problema di come **rettificare in aumento** – quali maggiori costi deducibili dal reddito d'impresa – il **costo del venduto** esposto nel conto economico della *subsidiary* estera.

Ulteriori profili di **tassazione non conforme rispetto gli accordi internazionali**, possono sorgere in **ipotesi di esterovestizione delle persone fisiche e delle persone giuridiche** che spesso determinano situazioni di **"doppia residenza"** ("dual residence"), ossia quando **lo stesso contribuente viene considerato residente in entrambi gli Stati** da parte delle rispettive Autorità fiscali, in applicazione dei diversi ed **alternativi criteri** di collegamento previsti dalla normativa di riferimento ([articoli 2 e 73, comma 3, del Tuir](#)).

In questi casi, possono opportunamente **essere attivate le procedure previste dalle convenzioni internazionali** contro le doppie imposizioni sui redditi che, appunto, hanno il **precipuo scopo** di **eliminare fenomeni di doppia imposizione economica**.

L'obiettivo delle **procedure amichevoli, più in generale**, è quello di evitare una **tassazione non conforme** ai principi internazionali cui sono **ispirate le convenzioni bilaterali**.

In tale contesto, le **procedure arbitrali** previste dalle **norme convenzionali** (c.d. *MAP Mutual Agreement Procedure*), costituiscono il **principale strumento** per trovare una soluzione alle due maggiori problematiche riguardanti i casi di doppia imposizione in ambito internazionale (nelle ipotesi di *Transfer Pricing* e di *esterovestizione societaria*).

In merito, una prima procedura **prevista in ambito UE** utilizzata per risolvere problemi di doppia imposizione, è quella prevista dalla **Convenzione Italia-Unione Europea 90/436/CEE**, ratificata dall'Italia con la Legge 99/1993 (denominata **“Convenzione arbitrale”**).

Tuttavia, la stessa convenzione **opera a livello europeo** e viene utilizzata **unicamente per risolvere “l'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili delle imprese associate”**, ovvero solo per le problematiche correlate alla **disciplina sui prezzi di trasferimento** c.d. **“transfer price”**.

Di contro, l'articolo 25 del modello di convenzione OCSE ha **una portata più ampia**, in quanto si rende applicabile **a tutti quei casi** in cui un residente di uno Stato contraente ritiene che le misure adottate da uno o ambedue gli Stati contraenti **comportino a suo carico un'imposizione non conforme alla convenzione**.

Conseguentemente tale ultima disposizione ha **un duplice ambito applicativo** in quanto investe, oltre alle problematiche connesse con il TP, anche tutte le altre situazioni relative alla tassazione di un reddito nell'uno o nell'altro Stato contraente (ad esempio in ipotesi di **esterovestizione**).

La **speciale procedura amichevole** prevista per risolvere i casi di **doppia residenza del soggetto passivo**, deve essere avanzata ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 25 del modello di convenzione Ocse che testualmente recita: (**Article 25 – MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE** “*1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention*”).

In buona sostanza, il **paragrafo 1 dell'articolo 25 del modello di convenzione OCSE** prevede che **quando una persona** ritiene che le **misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni previste dalla convenzione internazionale** essa può, **indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale di detti Stati**, sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente oppure, in particolari ipotesi, a quello **Stato contraente di cui possiede la nazionalità**.

A questo punto, le **autorità competenti dovranno impegnarsi per regolare, in via di amichevole, la posizione dei contribuenti soggetti ad imposizione giudicata non conforme alle disposizioni della convenzione**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA CONVENZIONE OCSE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti del Fisco sulla ricerca “extra-muros”

di Marco Bomben

Il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo spetta anche per gli investimenti effettuati nell’ambito di un progetto di ricerca per l’esecuzione del quale si è reso necessario il **ricorso alle prestazioni di terzi, non regolate da uno specifico contratto**.

È questo uno dei principali chiarimenti reso dall’Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 21/E/2017](#) di ieri.

Come noto, l'[articolo 3 del D.L. 145/2013](#), così come modificato dall’articolo 1, comma 35, della L. 190/2014, prevede un **credito di imposta per le spese sostenute** nel quadriennio 2015-2019 in relazione ad attività di **ricerca e sviluppo**. Il *bonus* spettante viene calcolato con riferimento a ciascuna annualità agevolabile sulla **spesa incrementale rispetto alla media triennio 2012-2014**.

Recentemente la **legge di Bilancio 2017** è intervenuta con una serie di interventi applicabili a partire dai costi sostenuti nei periodi di imposta successivi al 31 dicembre 2016:

- **estendendo il periodo agevolabile** agli esercizi in corso al **31 dicembre 2020**;
- **allargando le tipologie di spesa** ammissibili (facendo rientrare anche i costi per il personale non altamente qualificato);
- **innalzando l’importo massimo fruibile** annualmente da 5 a 20 milioni di euro.

Inoltre, sempre secondo quanto indicato nella L. 232/2016, l'**aliquota del credito di imposta dal 2017** sarà pari al **50%** per tutte le tipologie di spese e non più differenziata:

- **50%** della spesa incrementale relativa al **personale altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo e alla ricerca **extra muros**;
- **25%** della spesa incrementale delle **quote di ammortamento** degli strumenti e attrezzature nonché di quella relativa a competenze tecniche.

Nel caso in esame, l’interpellante aveva curato lo **sviluppo e la progettazione del prototipo dimostratore** nell’ambito di un progetto concernente “lo studio e la prototipazione di una sorgente di particelle” eseguito in **Associazione Temporanea di Scopo (A.T.S.)** con altri soggetti e ammesso contestualmente al beneficio di un **contributo regionale**.

In particolare, l’istante si è occupato della progettazione dei “componenti di controllo supervisione e diagnostica” pur avendone **affidato lo sviluppo e la costruzione a soggetti terzi**.

In conseguenza di ciò sono stati realizzati in larga parte **prodotti unici ed originali**, non presenti sul mercato, costruiti appositamente da produttori, ma anche prodotti che, sebbene già presenti sul mercato, sono stati modificati per l'applicazione, diventando anch'essi **originali** in quanto *“componenti di un apparato unico e innovativo”*.

Tanto premesso, l'interpellante ha interrogato il Fisco circa la possibilità di fruire del credito di imposta sui costi sostenuti con riferimento all'attività di ricerca e sviluppo svolta.

Di seguito sono riepilogati schematicamente i principali chiarimenti resi dalla risoluzione di ieri.

Costi ammissibili

Per quanto riguarda il “costo delle risorse umane”, l'Agenzia delle Entrate di concerto con il MISE chiarisce che:

- il **personale interno altamente qualificato**, con laurea magistrale, impiegato in attività di R&S, va collocato tra i costi di cui all'[articolo 3, comma 6, lettera a](#)), a condizione che lo stesso svolga la propria attività **presso le strutture dell'impresa beneficiaria** e che il titolo posseduto rientri tra quelli citati alla medesima lettera a);
- il **personale interno tecnico** impiegato in attività di R&S, va collocato tra i costi di cui all'[articolo 3, comma 6, lettera d](#)) (**competenze tecniche e privative industriali**).

Per quanto concerne *“il costo dei singoli prototipi realizzati da soggetti terzi”*, la [risoluzione 21/E](#) precisa altresì che:

- se il rapporto con i soggetti terzi è stato **improntato ad attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla realizzazione di componenti nuovi**, i costi sono considerati riconducibili alla c.d. **ricerca extra muros** ed **agevolabili al 50%**;
- se sono stati sostenuti costi per *“competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori [...] , anche acquisite da fonti esterne”*, limitandosi poi ad **adattarle alle esigenze del progetto**, gli stessi sono riconducibili alla categoria di cui alla [lettera d\), comma 6, articolo 3 D.L. 145/2013](#) ed **agevolabili al 25%**.

Cumulo del *bonus* con fondi regionali

Con riferimento alla corretta valorizzazione di detti costi, in presenza di contributi regionali relativi alle spese ammissibili, l'Agenzia ricorda che gli stessi **vanno assunti al lordo di altri contributi pubblici** o agevolazioni ricevuti sui medesimi costi, **attesa l'assenza di un divieto di cumulo** dell'agevolazione in questione con altre misure di favore.

Resta fermo che la somma tra il contributo ed il *bonus* fiscale **non può essere superiore alla spesa sostenuta**.

Corretta imputazione temporale

In merito alla **corretta imputazione temporale degli investimenti**, l'Agenzia delle Entrate, con particolare riferimento alla ricerca c.d. ***extra-muros*** e alle **competenze tecniche**, ha chiarito che i relativi costi devono:

- **considerarsi sostenuti alla data di ultimazione della prestazione**; ovvero
- in caso di stati di avanzamento lavori (SAL), **alla data di accettazione degli stessi** da parte del committente.

Di conseguenza, **in assenza di SAL**, i pagamenti effettuati a titolo di acconto negli anni precedenti rilevano esclusivamente con riferimento **al periodo di imposta in cui la prestazione si considera terminata** e non partecipano al computo degli investimenti pregressi per il calcolo della media di riferimento.

Certificazione contabile

Infine, la risoluzione chiarisce che, **in mancanza di uno specifico contratto**, i costi connessi alle attività commissionate ai terzi devono essere adeguatamente comprovati da altri documenti quali:

- **proposte d'acquisto** ovvero **ordini d'acquisto**; e
- **relative fatture**.

Tale documentazione deve poi essere **“certificata”** dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali **entro il termine per la presentazione del bilancio** ovvero entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le imprese che non sono tenute alla presentazione dello stesso.

Seminario di specializzazione

I FONDI EUROPEI PER I PROFESSIONISTI

Scopri le sedi in programmazione >



CONTENZIOSO

La compensazione delle spese processuali deve essere motivata

di Angelo Ginex

A seguito delle modifiche normative apportate dall'[articolo 9 D.Lgs. 156/2015](#) all'[articolo 15 D.Lgs. 546/1992](#), il **principio base** di liquidazione delle **spese processuali** nel rito tributario è quello della **soccombenza**. Tale principio afferma che **la parte soccombente è condannata al rimborso delle spese di giudizio** che sono liquidate con la sentenza.

Sul punto, è recentemente intervenuta la Corte di Cassazione, con [sentenza 12 gennaio 2017, n. 591](#), la quale ha statuito che **la decisione del giudice tributario di compensare le spese processuali deve essere adeguatamente motivata**, in quanto la regola base del processo tributario, ai sensi dell'[articolo 15 D.Lgs. 546/1992](#), è quella della **soccombenza**.

In altri termini, i Giudici di Piazza Cavour hanno affermato *tout court* che il giudice tributario può statuire la **compensazione** delle spese di giudizio solo in caso di **soccombenza reciproca** oppure di **gravi ed eccezionali ragioni** che devono però essere espressamente **motivate**.

Nel caso di specie, il contribuente impugnava una **cartella di pagamento** con la quale l'Agente della riscossione aveva richiesto il pagamento della **tassa automobilistica**, oltre sanzioni, interessi e spese, deducendo l'**intervenuta prescrizione triennale** del credito tributario.

La Commissione tributaria provinciale di Roma **accoglieva il ricorso compensando le spese processuali**. Il contribuente presentava **ricorso in appello**, limitatamente al capo riguardante le spese, dinanzi alla competente Commissione tributaria regionale, la quale **respingeva** il gravame, asserendo che **la decisione di compensare le spese processuali rientra tra i poteri discrezionali** del giudice, il cui esercizio **non richiede** una esplicita motivazione. Pertanto, questi proponeva **ricorso per cassazione**.

La Suprema Corte, intervenendo sulla questione appena prospettata, ha osservato innanzitutto come, alla luce del **rinvio generale alle norme del codice di rito** di cui all'[articolo 1 D.Lgs. 546/1992](#), trovi applicazione anche nel processo tributario l'[articolo 92 c.p.c.](#), il quale **legittima la compensazione delle spese processuali**, ove non sussista reciproca soccombenza, solo in presenza di **gravi ed eccezionali ragioni** esplicitamente indicate nella motivazione.

Inoltre, i Giudici supremi hanno evidenziato come lo stesso articolo 15 del decreto sul processo tributario sancisca il **principio di soccombenza**, la cui *ratio* risiede nella volontà di **tenere indenne** la parte che subisce una **lesione** del proprio diritto dalle conseguenze derivanti proprio da tale **pregiudizio**, nella ipotesi in cui essa sia costretta ad adire il giudice.

Ne deriva che la **parte soccombente**, intendendosi tale quella la cui domanda giudiziale sia stata respinta, anche se per motivi processuali, **deve essere condannata a rimborsare le spese di giudizio** che sono liquidate con la sentenza, con la conseguenza che **può esserci compensazione** quando non vi è un vincitore totale oppure quando, pur essendoci un vincitore totale, la resistenza in giudizio della controparte era giustificata da circostanze particolari.

Tuttavia, nel caso di specie, secondo la Corte di Cassazione **è mancata qualsiasi motivazione** in ordine alla statuita compensazione da parte dei giudici di appello e, pertanto, la medesima ha **accolto** il ricorso e **cassato** la sentenza impugnata, con **rinvio** alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione per la **regolamentazione delle spese processuali**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

OneDay Master
**IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO NEL
PROCESSO TRIBUTARIO**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Resi di beni in garanzia e fuori garanzia in ambito intra-UE

di Marco Peirolo

Nei rapporti intracomunitari, si pone il problema di come trattare i **resi di beni** a seconda che siano in **garanzia** o **fuori garanzia**.

Innanzitutto, la sostituzione in garanzia **non dà luogo ad una operazione rilevante ai fini IVA**, per cui sono esclusi da imposta i beni movimentati in esecuzione di un obbligo di garanzia, indipendentemente dalla restituzione dei beni sostituiti.

In più occasioni, l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, precisato che le sostituzioni del prodotto o di parti difettose non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini IVA nella considerazione che le stesse sono effettuate **in esecuzione di un'obbligazione prevista contrattualmente, per la quale non sussiste un corrispettivo** in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo, è comprensivo anche di tali eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni di riparazione ([R.M. n. 502563/1975](#)).

Lo stesso trattamento si applica anche in caso di sostituzione del prodotto o di parti difettose **a mezzo di centri di assistenza gestiti da soggetti diversi dal produttore**, nel qual caso l'inesistenza della controprestazione ricorre quando l'intervento di riparazione in garanzia non comporta il pagamento di un corrispettivo né da parte del cliente, né da parte del fabbricante, sotto forma di rimborso al centro di assistenza tecnica.

Dalle considerazioni che precedono si desume che se i beni in sostituzione sono destinati ad altro Stato membro o provengono da altro Stato membro **non si realizza**, rispettivamente, una cessione intracomunitaria non imponibile IVA ai sensi dell'[articolo 41 del D.L. 331/1993](#) e un acquisto intracomunitario imponibile ai sensi dell'[articolo 38 dello stesso D.L. 331/1993](#). In coerenza con questa conclusione, ai fini INTRASTAT, l'Amministrazione ha indicato che **non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, neppure agli effetti statistici**, per i beni inviati o ricevuti in esecuzione di obblighi di garanzia, a nulla rilevando la restituzione o meno dei beni da sostituire ([C.M. 23-VII-15-464/1994, § B.15.1](#)).

Passando ad esaminare il caso in cui la sostituzione del prodotto o di parti difettose sia effettuata dal produttore o da un centro di assistenza gestito da un soggetto **diverso** non già in esecuzione di un'obbligazione prevista contrattualmente, ma **a fronte di un corrispettivo** pagato autonomamente rispetto a quello della cessione del bene, l'invio del bene per **sostituzione fuori garanzia** in altro Stato membro o da quest'ultimo proveniente dà luogo, rispettivamente, ad una cessione intracomunitaria non imponibile e ad un acquisto intracomunitario imponibile.

Il tema va completato con l'esame delle **procedure che devono essere adottate per i resi di beni non in garanzia**.

In caso di reso, dovuto a **difetti** e **vizi** dei beni venduti, la procedura di variazione può essere effettuata in applicazione dell'[**articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972**](#), cioè **anche dopo un anno dalla cessione**, in quanto la rettifica discende da precisi obblighi posti a carico del venditore ai sensi degli 1490 ss. cod. civ. ([**R.M. n. 571646/1990**](#)). La nota di variazione è, infatti, giustificata dalla **responsabilità contrattuale** del venditore prevista dall'[**articolo 1453 cod. civ.**](#), che dà luogo alla risoluzione del contratto per inadempimento.

In ambito intracomunitario, **se a rendere i beni è il soggetto comunitario**, il reso dà luogo alla rettifica di una cessione intracomunitaria, fatturata dal soggetto italiano in regime di non imponibilità IVA di cui all'[**articolo 41 del D.L. 331/1993 \(C.M. n. 13-VII-15-464/1994, 5 B.10.3**](#)).

L'operatore nazionale:

- ha la facoltà di intervenire sul registro delle fatture emesse con un'apposita annotazione di rettifica in diminuzione, che riduce l'ammontare imponibile della corrispondente operazione se annotata nello stesso periodo di riferimento in cui è annotata l'operazione originaria; diversamente, della rettifica si tiene conto in dichiarazione annuale;
- se ha operato la variazione in diminuzione, deve presentare il modello INTRA 1-ter ai fini sia fiscali, sia statistici, indicando il codice "2" nella colonna relativa alla natura della transazione;
- anche se non ha effettuato la variazione in diminuzione, deve ridurre del corrispondente ammontare la disponibilità del **plafond** per effettuare acquisti di beni/servizi e importazioni senza applicazione dell'IVA.

Nell'ipotesi in cui i beni oggetto di reso, anziché rientrare in Italia, siano **ceduti ad altro soggetto comunitario**, occorre distinguere a seconda che il cessionario sia identificato nello stesso Stato membro dell'acquirente originario, ovvero in un diverso Stato membro. La distinzione rileva ai soli fini INTRASTAT, in quanto – in entrambi i casi – il soggetto italiano effettua:

- la rettifica (facoltativa) della precedente cessione intracomunitaria, secondo le modalità esposte, riducendo del corrispondente ammontare la disponibilità del **plafond** anche se non opera la variazione;
- una **nuova cessione intracomunitaria**, per la quale deve essere emessa la fattura con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento; tale cessione concorre alla formazione del **plafond**.

Riguardo, invece, alla **compilazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari** di

beni, in caso di consegna della merce:

- nello stesso Stato membro in cui già si trovano, deve essere operata, ai soli effetti fiscali, la rettifica dell'operazione originaria mediante il modello INTRA 1-ter, nonché presentato un nuovo modello INTRA 1-bis per la cessione al successivo acquirente;
- in un diverso Stato membro, i suddetti obblighi di rettifica e di presentazione dei modelli INTRA 1-ter ed INTRA 1-bis devono essere adempiuti agli effetti sia fiscali, sia statistici, indicando il codice "2" nella colonna relativa alla natura della transazione.

Infine, per quanto riguarda l'ipotesi in cui **a rendere i beni sia il soggetto italiano**, quest'ultimo ha la facoltà di intervenire con apposite annotazioni in diminuzione direttamente sul registro delle fatture emesse e sul registro degli acquisti. Le suddette rettifiche riducono l'ammontare dell'operazione di acquisto cui si riferiscono se vengono annotate nello stesso mese in cui è annotata l'operazione originaria; diversamente, delle rettifiche si tiene conto in dichiarazione annuale.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

The graphic features a blue header bar with the text "Seminario di specializzazione" in white. Below it, the main title "CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO" is displayed in large, bold, blue capital letters. At the bottom, a blue bar contains the text "Scopri le sedi in programmazione >" in white.

AGEVOLAZIONI

Novità sul bonus Mezzogiorno per l'acquisto di beni strumentali

di Giovanna Greco

Con un **emendamento al decreto per il Mezzogiorno** presentato in Commissione Bilancio, D.L. 243/2016, si prevede di aumentare il **credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali** nel Sud Italia.

Si ricorda che **il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi**, anche tramite *leasing*, destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise e Sardegna), è stato istituito dalla **legge di Stabilità 2016**, che lo rende operativo dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019.

Le imprese che intendono fruire del credito d'imposta devono **presentare una comunicazione in via telematica** all'Agenzia delle Entrate ([provvedimento AdE del 24 marzo 2016](#)).

Il decreto legge Sud **amplia le aliquote applicate al credito d'imposta per i beni strumentali**, nonché i **criteri di accesso**. La misura del *bonus*, destinata a strutture produttive è differenziata in base alle dimensioni aziendali. Infatti, in seguito all'emendamento, il credito d'imposta per le strutture produttive ubicate in Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia e Sardegna **passerà per le grandi aziende dall'attuale 10% al 25%, per le medie dal 15% al 35% e per le piccole dal 20% al 45%**.

Percentuali minori, invece, sono previste per 86 località del Molise e dell'Abruzzo (province di Campobasso, Isernia, L'Aquila, Pescara, Teramo, Chieti):

- 10% per le grandi;
- 20% per le medie;
- 30% per le piccole.

Un'altra variazione rilevante è **l'ampliamento della base su cui calcolare l'agevazione**. Il *bonus* sarà calcolato **non più al netto ma al lordo degli ammortamenti fiscali** dedotti nel periodo d'imposta per beni appartenenti alle medesime categorie di quelli oggetto dell'investimento (macchinari, impianti e attrezzature), **con esclusione comunque degli ammortamenti relativi al bene agevolato**. Tale modifica è estremamente importante perché è diretta a risanare un'**incoerenza** che di fatto danneggiava chi ha investito di più negli anni precedenti in beni strumentali il cui ammortamento è ancora in corso rendendo così l'incentivo inefficace.

Il *bonus* sarà commisurato alla quota del costo complessivo degli investimenti nel limite

massimo, stabilito per ogni progetto, di **3 milioni di euro** per le piccole imprese, di **10 milioni di euro** per le medie e di **15 milioni di euro** per le grandi. Per gli investimenti effettuati mediante **contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**, costo che non comprende le spese di manutenzione.

L' emendamento prevede poi la **possibilità di cumulo del credito d'imposta con gli aiuti in regime *de minimis* e con altri aiuti di Stato**. Il cumulo viene concesso entro il limite dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle regole Ue.

Infine, se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione **entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato** escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione. Inoltre, se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero diretti a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è **rideterminato** escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni predetti. Per i beni acquistati in locazione finanziaria, tali disposizioni si applicano anche se non viene esercitato il riscatto.

Il credito d'imposta **indebitamente utilizzato** rispetto all'importo rideterminato **dovrà essere restituito mediante versamento** da eseguire entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi sopraindicate.

