

**Risposta n. 332/2022**

**OGGETTO:** Articolo 5 del decreto legge 20 giugno 2017, n. 91. Credito di imposta ZES e investimenti in beni immobili.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società istante intende avviare una iniziativa di investimento nel settore del magazzinaggio e del deposito di merci per conto di terzi nell'area ZES di ..... (codice ATECO XX.XX.XX ".....").

A tal riguardo, evidenzia che l'articolo 57, comma 1, lettera b), numero 4) del Decreto Legge n. 77 del 31 maggio 2021 ha esteso - relativamente agli investimenti effettuati nelle ZES - il credito di imposta ex articolo 1, commi 98 e seguenti, della Legge 208/2015 all'acquisto di immobili strumentali.

Sul punto, ritiene che il citato credito di imposta previsto per le ZES, estendendo i benefici fiscali all'acquisto di immobili strumentali, intende stimolare gli investimenti anche nell'ambito delle opere edilizie a supporto dell'acquisizione dei relativi beni strumentali (macchinari, impianti ed attrezzature), coerentemente con le finalità produttive di ciascuna azienda, nelle quali rientrano certamente anche le opere di costruzione ex novo di immobili e altresì gli interventi di adeguamento funzionale

degli immobili/strutture produttive (ad esempio ristrutturazione e/o riqualificazione energetica degli edifici) **(quesito 1)**.

Precisa, inoltre, che il Decreto Semplificazioni non prevede alcuna limitazione di spesa nel caso in cui l'acquisto dell'immobile avvenga tra imprese tra le quali intercorre un rapporto di controllo e/o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile (Società Controllate e Società Collegate). A tal riguardo, il quesito riguarda nello specifico la possibilità da parte di una azienda di cedere un immobile di proprietà ad un'altra impresa, nella quale partecipano i medesimi soci persone fisiche, con la possibilità per quest'ultima azienda di beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal Credito di Imposta ZES **(quesito 2)**.

La società istante, richiamando la Circolare n. 9/E del 23/07/2021 (punto 6), chiede di sapere se, in caso di acquisto di beni strumentali nuovi in possesso delle caratteristiche tecnologiche previste dalla Legge n. 232/2016 (Allegato A - Allegato B), il credito di imposta previsto dalla Legge 178/2020 sia cumulabile con il credito di imposta investimenti mezzogiorno nell'ambito del quale rientra il credito di imposta aree ZES **(quesito 3)**.

In relazione all'istanza presentata, l'interpellante, con successiva documentazione integrativa (RU ..... del .../.../.....) ha chiarito quanto segue.

*«Il programma di investimento dell'impresa oggetto delle agevolazioni ZES è così articolato:*

- *costruzione nuovo immobile su terreno di proprietà dell'impresa. La realizzazione dell'immobile strumentale (opere murarie), avverrà con mezzi finanziari propri e quindi in proprietà diretta dell'impresa;*

- *acquisto celle frigorifere. Si tratta di beni strumentali che verranno acquistate con modalità diretta ed anche in questo caso in proprietà dell'impresa.»*

Ha chiarito, inoltre, che:

- *«L'Impresa istante aveva ipotizzato in sede di Interpello la possibilità di realizzare con mezzi propri un capannone industriale e successivamente cederlo ad*

*un'altra società dove le quote di partecipazione al capitale sociale sono detenute dagli stessi soci.»;*

*· «L'impresa intende beneficiare del cumulo delle diverse misure agevolative (Credito di Imposta ZES e Credito di Imposta Beni Strumentali di cui alla Legge n. 178/2020) per l'acquisto delle Celle frigorifere.».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In merito ai quesiti sopra prospettati la società istante propone le seguenti soluzioni interpretative.

Per quanto riguarda la modifica prevista dal Decreto Legge n. 77 del 31 maggio 2021 all'articolo 57, comma 1, lettera b), numero 4), che estende il credito d'imposta all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti, ritiene che i benefici fiscali del credito di imposta nelle Aree ZES riguardino sia la costruzione ex novo di un immobile strumentale che gli interventi di adeguamento funzionale e/o di riqualificazione energetica degli immobili già esistenti (ristrutturazione in generale) **(quesito 1)**;

Relativamente all'acquisto di immobili strumentali all'interno delle aree ZES tra imprese tra le quali intercorre un rapporto di controllo e/o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile (Società Controllate e Società Collegate), ritiene che non vi siano limitazioni di spesa relative ai rapporti di partecipazione, per cui è agevolabile l'acquisto di un immobile da parte di un'impresa i cui soci detengano la maggioranza delle quote di partecipazione dell'impresa cedente **(quesito 2)**;

In caso di acquisto di beni strumentali nuovi in possesso delle caratteristiche tecnologiche previste dalla legge n. 232/2016 (Allegato A - Allegato B), si ritiene che il relativo credito di imposta previsto dalla legge 178/2020 sia cumulabile con il credito di imposta investimenti mezzogiorno nell'ambito del quale rientra il credito di imposta aree ZES **(quesito 3)**.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato, non forma oggetto del presente interpello la verifica dei requisiti necessari per accedere ai benefici in argomento, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 4 del decreto legge 20 giugno 2017, n. 91, recante "Disposizioni urgenti per la crescita economica del Mezzogiorno", convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123, al fine di favorire la creazione di condizioni favorevoli per lo sviluppo, in alcune aree del Paese, delle imprese già operanti, nonché l'insediamento di nuove imprese, ha previsto la possibilità di istituire le c.d. ZES, Zone Economiche Speciali, all'interno delle quali tali imprese possono beneficiare delle agevolazioni fiscali e delle semplificazioni amministrative previste dall'articolo 5 del medesimo decreto legge n. 91 del 2017.

Il comma 2 dell'articolo 5 del citato decreto legge, nella versione in vigore dal 1° giugno 2021 dispone che *«In relazione agli investimenti effettuati nelle ZES, il credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2022 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Il credito d'imposta è esteso all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti.»*.

Per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 37 del decreto-legge del 30/04/2022 n. 36, il citato comma 2, a partire dal 1° maggio 2022, prevede che *«In relazione agli investimenti effettuati nelle ZES, il credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2022 nel limite*

*massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Il credito di imposta è esteso all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti. (...)».*

Pertanto, in relazione al **quesito 1**, alla luce delle sopra illustrate modifiche normative, si ritiene che il credito di imposta ZES spetti per l'acquisto di terreni e per l'acquisizione, per la realizzazione ovvero l'ampliamento di immobili strumentali per gli investimenti effettuati a partire dal 1° maggio 2022.

Viceversa, per gli investimenti effettuati sino al 30 aprile 2022, il medesimo credito di imposta spetta esclusivamente per l'acquisto di immobili.

In relazione al **quesito 2**, sulla possibilità di beneficiare del credito di imposta in argomento per l'acquisto di immobili strumentali all'interno delle aree ZES tra imprese tra le quali intercorre un rapporto di controllo e/o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile, si formulano le seguenti osservazioni.

Ai sensi del comma 4 del citato articolo 5, «*L'agevolazione di cui al comma 2 è concessa nel rispetto di tutte le condizioni previste dal Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, e in particolare di quanto disposto dall'articolo 14*».

Il citato articolo 14, rubricato "Aiuti a finalità regionale agli investimenti", stabilisce che «*Nel caso dell'acquisizione di attivi di uno stabilimento ai sensi dell'articolo 2, punto 49 o punto 51, sono presi in considerazione esclusivamente i costi di acquisto di attivi da terzi che non hanno relazioni con l'acquirente.*».

Pertanto, in relazione alla fattispecie rappresentata in istanza, tenuto conto che le quote di partecipazione della società cedente e della società cessionaria sono detenute dai medesimi soci, si ritiene che l'investimento descritto in istanza non sia ammissibile al credito di imposta ZES.

Per quanto concerne il **quesito 3** sulla possibilità di cumulare sulle medesime

spese (acquisto di celle frigorifere) il credito di imposta ZES e il credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui alla Legge n. 178 del 2020, nel ribadire che non forma oggetto del presente interpello la verifica dei requisiti necessari per accedere ai benefici in argomento con particolare riferimento all'ambito oggettivo (investimenti agevolabili) di applicazione delle misure agevolative, si formulano le seguenti osservazioni.

Ai sensi del già citato comma 2, al credito di imposta ZES *«Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.»*, norma quest'ultima istitutiva del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno.

Detta norma, al comma 102, prevede che *«Il credito d'imposta è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento.»*

Sul tema della cumulabilità del credito di imposta in beni strumentali nuovi, si osserva che, come disposto dall'ultimo periodo del comma 1059 della legge di bilancio 2021, il credito d'imposta *«è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive..., non porti al superamento del costo sostenuto»*.

In sostanza, come si evince anche dal tenore letterale della disposizione, l'agevolazione in esame risulta cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto.

Pertanto, alla luce di quanto illustrato sopra sulle regole di cumulabilità delle due misure agevolative, tenuto conto che la disciplina del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno - applicabile anche agli investimenti nelle ZES -

prevede la cumulabilità, a determinate condizioni, di tale beneficio con altri aiuti di Stato, non escludendo espressamente la possibilità di cumulo con misure di carattere generale, qual è il credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, si ritiene che, in relazione ai medesimi investimenti, sia possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**