

Risposta n. 197

OGGETTO: Articolo 46 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96. Credito di imposta ZFU e imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR.

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

QUESITO

La società istante è assegnataria di un credito di imposta ZFU Centro Italia *ex* articolo 46 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, per un importo pari a Euro XX.XXX,XX.

A seguito di un'operazione di riorganizzazione aziendale, verrà conferito nella società Alfa S.r.l.s. il ramo d'azienda di altra società, che, come chiarito dall'istante in sede di documentazione integrativa, ha sede nel perimetro della ZFU interessata, al fine di dotare l'istante di una serie di *asset* (licenze, certificazioni, beni mobili, arredi, *know how*, clientela, organizzazione aziendale, esperienza e ogni altro bene o competenza connesso allo svolgimento dell'attività).

A seguito della suddetta operazione è intenzione dell'istante rivalutare i beni d'impresa conferiti ai sensi dell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, pagando la relativa imposta sostitutiva.

Prima di procedere all'operazione straordinaria, l'istante chiede se, in qualità di

conferitaria, possa utilizzare il credito d'imposta ZFU Sisma Centro Italia attribuitogli per pagare l'imposta sostitutiva *ex* articolo 176, comma 2-*ter*, del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il credito d'imposta ZFU Sisma Centro Italia *ex* articolo 46 del decreto-legge n. 50 del 2017 è stato istituito per assolvere, quale agevolazione, il pagamento, tra l'altro, delle imposte dirette delle persone fisiche e giuridiche residenti in uno dei Comuni facenti parte del cratere Sisma Centro Italia.

L'articolo 176, comma 2-*ter*, del TUIR stabilisce che *"(...) la società conferitaria può optare (...) per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo (...) di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del (...)"*.

L'istante ritiene che il credito d'imposta ZFU Sisma Centro Italia sia utilizzabile per il pagamento dell'imposta di cui al citato comma 2-*ter*, in quanto sostitutiva, e quindi della stessa natura, delle imposte dirette delle persone fisiche e giuridiche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che, in questa sede, la scrivente esprime un parere esclusivamente in merito all'interpretazione della disposizione normativa di cui all'articolo 46 del decreto-legge n. 50 del 2017, senza che ciò implichi o presupponga un giudizio sulla sussistenza e corretta quantificazione dell'agevolazione né sull'eventuale abusività dell'operazione di riorganizzazione rappresentata o sui singoli atti e negozi attraverso i quali si è attuata.

L'articolo 46 del decreto-legge n. 50 del 2017, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, riconosce, tra l'altro, al verificarsi di determinate

condizioni, l'esenzione dalle imposte sui redditi del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca fino a concorrenza, per ciascun periodo di imposta, dell'importo di 100.000 euro riferito al reddito derivante dallo svolgimento dell'attività dell'impresa in detta zona; prevede, altresì, l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive del valore della produzione netta derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca nel limite di euro 300.000 per ciascun periodo di imposta, riferito al valore della produzione netta.

Si evidenzia, in particolare, che, ai sensi del comma 2 del citato articolo 46, possono beneficiare dell'esenzione solo i soggetti che hanno subito la riduzione del fatturato a causa del verificarsi degli eventi sismici.

Per l'attuazione della misura agevolativa si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 10 aprile 2013, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 161 dell'11 luglio 2013.

In particolare, l'articolo 9, comma 2, del citato decreto rubricato "esenzione dalle imposte sui redditi" dispone che *"ai fini della determinazione del reddito per cui è possibile beneficiare dell'esenzione (...) non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate ai sensi degli articoli 54, 86 e 101 del Testo Unico Imposte sui Redditi (...) né le sopravvenienze attive e passive di cui agli articoli 88 e 101 del medesimo TUIR"*.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 300725 del 21 dicembre 2017 ha stabilito che la fruizione di tali agevolazioni avviene mediante riduzione dei versamenti secondo le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ossia in compensazione mediante il modello di pagamento F24.

A tal riguardo, la soluzione proposta dalla società istante non può essere accolta, escludendosi un utilizzo indiscriminato del credito d'imposta ZFU.

Si evidenzia, infatti, che, ai fini della quantificazione del citato beneficio, "

partecipano alla formazione del reddito agevolabile solo i componenti positivi e negativi derivanti dallo svolgimento dell'attività produttiva; ne sono, invece, esclusi i componenti di natura straordinaria, in conformità alla ratio legis della misura agevolativa, diretta a limitare il beneficio di esenzione ai redditi derivanti dall'attività "ordinaria" svolta nella ZFU" (cfr. circolare n. 39/E del 24 dicembre 2013, con cui è stata commentata una disposizione normativa analoga in relazione al sisma dell'Aquila).

L'agevolazione in commento consiste, quindi, in una esenzione del reddito ordinario d'impresa, prodotto esclusivamente nel perimetro della relativa ZFU, le cui peculiari modalità di utilizzo - disciplinate nel decreto MISE - prevedono che le imposte commisurate al predetto reddito rappresentino un credito da utilizzare mediante il modello F24 in riduzione dei versamenti dovuti, ai fini delle II.DD., dell'IRAP e dell'IMU, nonché dei contributi previdenziali e assistenziali, ma pur sempre riferibili al "*reddito ordinario d'impresa, prodotto esclusivamente nel perimetro della relativa ZFU*".

In merito alle modalità di utilizzo del beneficio, nel ribadire essere una detassazione del reddito prodotto nel perimetro della ZFU di riferimento, si evidenzia che, come peraltro chiarito dalla risoluzione n. 36/E del 3 aprile 2015, lo scomputo dei versamenti dovuti ai fini delle II.DD., dell'IRAP e dell'IMU, nonché dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, mediante l'utilizzo dei codici tributo istituiti per le singole Zone Franche Urbane ha natura agevolativa in quanto viene posto in essere al fine di fruire di agevolazioni fiscali e contributive ed è, in virtù del descritto meccanismo di funzionamento, assimilabile ad una compensazione verticale (imposta su imposta).

Resta, infine, impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis, della legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se l'operazione descritta in istanza ed eventuali altri atti, fatti e/o negozi ad essa collegati si inseriscano in un più ampio disegno elusivo, pertanto, censurabile.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)