

CIRCOLARE N. 39/E



Roma, 24 dicembre 2013

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Agevolazioni Zona franca urbana de L'Aquila – Problematiche applicative e soluzioni interpretative

INDICE

PREMESSA	3
1. INTENSITA' E DECORRENZA DELLE AGEVOLAZIONI.....	4
2. DETERMINAZIONE DEL REDDITO ESENTE.....	8
3. MODALITA' DI FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI	10
4. FRUIZIONE DELL'ESENZIONE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI NELLE SOCIETA' "TRASPARENTI"	13

PREMESSA

L'articolo 1, comma 341, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modifiche e integrazioni (di seguito *comma 341*) alle lettere a), b), c) e d), prevede agevolazioni per le zone franche urbane, consistenti nella esenzione dalle imposte sul reddito (lett. *a*), dall'IRAP (lett. *b*) e dall'ICI (lett. *c*) nonché nell'esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente (lett. *d*).

L'articolo 10, comma 1-*bis*, del decreto legge 28 aprile 2009, n. 39 (convertito, con modificazioni dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, e successivamente modificato dal decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), ha affidato al CIPE il compito di individuare, su proposta del Ministro dello sviluppo economico e sentita la Regione Abruzzo, delle zone franche urbane nell'ambito dei territori interessati dal sisma del 2009, alle quali applicare le agevolazioni fiscali e contributive previste dalle richiamate lettere *a*), *b*), *c*) e *d*), del *comma 341*.

Il CIPE, con deliberazione n. 39 del 13 maggio 2010, ha individuato e perimetrato la "Zona franca urbana de L'Aquila" (di seguito, anche ZFU) nonché disposto l'assegnazione delle relative risorse.

Successivamente, l'articolo 70 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27) ha disposto che le agevolazioni previste alle lettere da *a*) a *d*) del comma 341 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 sono concesse in favore delle imprese localizzate nella citata ZFU "nel rispetto del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato agli aiuti di importanza minore" (c.d. *de minimis*); il medesimo articolo, inoltre, ha demandato ad un decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, la determinazione di condizioni, limiti e modalità di applicazione delle agevolazioni.

Le disposizioni attuative sono state, quindi, dettate, con decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2012, emanato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze (pubblicato nelle Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 204 del 1° settembre 2012).

Con decreto del Direttore generale per l'incentivazione delle attività imprenditoriali del Ministero dello sviluppo economico del 6 dicembre 2012 è stato approvato il modello di istanza per la richiesta di accesso alle predette agevolazioni, da presentare al Ministero dello sviluppo economico nel periodo compreso tra il 10 gennaio 2013 e il 10 aprile 2013, e con circolare n. 41013, emessa in pari data, il citato Ministero ha fornito chiarimenti e precisazioni in merito alla compilazione dell'istanza, nonché alle modalità di accesso e fruizione dei benefici.

In considerazione delle richieste di chiarimenti pervenute alla scrivente, con la presente circolare, condivisa anche con il Ministero dello sviluppo economico e con l'Istituto Nazionale della Previdenza sociale, si forniscono alcune precisazioni ai fini della corretta interpretazione e applicazione delle esenzioni fiscali e contributive previste dalla disciplina agevolativa.

1. INTENSITA' E DECORRENZA DELLE AGEVOLAZIONI

Il decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2012, come anticipato in premessa, ha stabilito condizioni, limiti e modalità di applicazione delle agevolazioni a favore delle micro e piccole imprese localizzate nella "Zona franca urbana de L'Aquila".

In particolare, l'articolo 3 del citato decreto consente alle imprese in possesso dei requisiti indicati nell'articolo 2 del medesimo decreto di beneficiare delle agevolazioni previste dalle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *d)*, del *comma 341*.

Tra le esenzioni fiscali concedibili, l'articolo 6 del decreto di attuazione, riprendendo la lettera *a)* del *comma 341*, prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi fino a concorrenza dell'importo di 100.000 euro di reddito derivante dallo

svolgimento dell'attività nella ZFU per ciascun periodo di imposta. Il suddetto limite di 100.000 euro è maggiorato, per ciascun periodo di imposta, di un importo pari a 5.000 euro, ragguagliato ad anno, per ogni nuovo dipendente, residente all'interno del Sistema Locale di Lavoro¹ in cui ricade la ZFU, assunto a tempo indeterminato dall'impresa beneficiaria.

L'agevolazione si applica per 14 periodi d'imposta, a partire da quello di accoglimento dell'istanza, ed è stabilita in misura decrescente secondo la seguente modulazione: il reddito derivante dallo svolgimento dell'attività nella ZFU è esente - fino a concorrenza dei limiti di importo indicati - integralmente per i primi 5 periodi di imposta, nella misura del 60 per cento per i periodi di imposta successivi fino al decimo, nella misura del 40 per cento per i periodi di imposta undicesimo e dodicesimo e nella misura del 20 per cento per i periodi di imposta tredicesimo e quattordicesimo.

Una ulteriore esenzione fiscale concedibile è prevista dall'articolo 8 del decreto, il quale dispone che *“per ciascuno dei primi cinque periodi di imposta decorrenti da quello di accoglimento dell'istanza ..., dall'imposta regionale sulle attività produttive è esentato il valore della produzione netta.*

In proposito si rappresenta che la lettera b) del *comma 341* prevede l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), per i primi cinque periodi di imposta, *“fino a concorrenza di euro 300.000, per ciascun periodo di imposta, del valore della produzione netta”*.

Tale limite di importo, anche se non espressamente richiamato dalla norma di attuazione, deve ritenersi pienamente operante derivando direttamente dalla norma

¹ Come chiarito dalla circolare n. 41013 del Ministero dello sviluppo economico, il Sistema Locale di Lavoro in cui ricade la ZFU è rappresentato dal seguente aggregato di Comuni: Acciano, Barete, Barisciano, Cagnano, Amiterno, Calascio, Campotosto, Capitignano, Carapelle C, Castel del Monte, Fagnano Alto, Fontecchio, Fossa, L'Aquila, Lucoli, Montereale, Ocre, Pizzoli, Poggio Picenze, Prata d'Ansidoia, Rocca di Cambio, Rocca di Mezzo, San Demetrio né V., S. Pio delle Camere, Sant'Eusanio F.se, S. Stefano di Sessanio, Scoppio, Tione degli Abruzzi, Tornimparte, Villa Sant'Angelo.

primaria; di conseguenza l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive spetta fino a concorrenza dell'importo di 300.000 euro del valore della produzione netta derivante dallo svolgimento dell'attività nella ZFU, per ciascuno dei primi cinque periodi di imposta.

Quanto alle agevolazioni contributive, la lettera *d*) del *comma 341* e l'articolo 10 del decreto attuativo, prevedono - relativamente ai contratti a tempo indeterminato ovvero a tempo determinato di durata non inferiore a 12 mesi e a condizione che almeno il 30 per cento degli occupati risieda nel sistema locale di lavoro in cui ricade la ZFU - l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, compresa la quota a carico dei lavoratori, sulle retribuzioni da lavoro dipendente nei limiti del massimale annuo di retribuzione fissato dall'articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 1° dicembre 2009.

L'esonero dal versamento contributivo è riconosciuto secondo la seguente modulazione decrescente: integrale per i primi 5 anni, limitata al 60 per cento per gli anni successivi fino al decimo, al 40 per cento per gli anni successivi fino al dodicesimo e al 20 per cento per gli anni successivi fino al quattordicesimo.

Dalla previsione dei suddetti limiti discende che le esenzioni fiscali e l'esonero contributivo citati sono riconosciuti fino a concorrenza degli importi massimi e nei limiti delle percentuali fissati in relazione ad ogni tipologia di beneficio.

Quanto alla decorrenza delle agevolazioni, il comma 3 dell'articolo 3 del decreto di attuazione dispone che le stesse *“decorrono dal periodo di imposta di accoglimento dell'istanza di cui all'articolo 11”*.

Al riguardo, la circolare del Ministero dello sviluppo economico n. 41013 del 6 dicembre 2012 ha chiarito che *“le agevolazioni decorrono dal periodo di imposta di accoglimento dell'istanza di agevolazione. La data di accoglimento dell'istanza*

coincide con quella di comunicazione di concessione delle agevolazioni alla singola impresa beneficiaria”.

Considerato che l’elenco delle imprese ammesse alle agevolazioni, con l’importo complessivamente spettante a ciascuna, è stato approvato in data 30 luglio 2013 con decreto del Direttore generale per l’incentivazione delle attività imprenditoriali del Ministero dello sviluppo economico, le agevolazioni fiscali concesse decorrono dal periodo di imposta in corso al 30 luglio 2013.

L’esonero contributivo decorre dai versamenti dovuti per legge successivamente alla data del 30 luglio 2013. Pertanto, non potrà avere ad oggetto obblighi contributivi per i quali la data di scadenza del versamento sia anteriore al 30 luglio 2013.

Sempre in merito alla decorrenza, nel citato documento di prassi viene precisato anche che *“in considerazione del fatto che l’esenzione dall’imposta municipale propria per gli immobili ubicati nella ZFU [di cui alla lettera c) dell’articolo 3 del decreto di attuazione], posseduti e utilizzati dalle imprese per l’esercizio dell’attività economica, è riconosciuta dal Decreto e dalla normativa di riferimento ‘fino all’anno 2012’, le agevolazioni concesse ai sensi del Decreto, avendo decorrenza da un periodo di imposta successivo al 2012, non potranno avere ad oggetto l’esenzione da tale imposta”.*

Parimenti, le esenzioni dalle imposte sui redditi e dall’IRAP - avendo decorrenza, come detto in precedenza, dal periodo di imposta in corso al 30 luglio 2013 - non possono avere ad oggetto i redditi e il valore della produzione netta prodotti nella ZFU in un periodo di imposta precedente a quello in corso al 30 luglio 2013.

2. DETERMINAZIONE DEL REDDITO ESENTE

L'agevolazione ai fini delle imposte sui redditi si sostanzia in una esenzione da imposizione del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività esercitata dall'impresa nella ZFU.

L'articolo 6 del decreto attuativo reca le regole per la determinazione del reddito esente.

In particolare, dopo aver fissato al comma 1 il limite massimo di reddito che può beneficiare dell'esenzione, come più ampiamente descritto nel paragrafo precedente, il comma 2 disciplina il trattamento da riservare ai componenti straordinari di reddito - quali le plusvalenze e le minusvalenze, nonché le sopravvenienze attive e passive - prevedendone l'irrilevanza ai fini della determinazione del reddito esente.

In base alla suddetta previsione, pertanto, partecipano alla formazione del reddito agevolabile solo i componenti positivi e negativi derivanti dallo svolgimento della 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.

A titolo esemplificativo, si supponga un'impresa con reddito effettivo di periodo pari a 100, derivante unicamente dallo svolgimento dell'attività all'interno della ZFU, e che alla formazione di tale reddito abbia concorso una plusvalenza di 20.

In tale fattispecie, il componente straordinario non deve essere computato, ai sensi dell'articolo 6 del decreto attuativo, ai fini della determinazione del reddito esente che, pertanto, sarà pari ad 80 (100-20).

Nel caso in cui - oltre ad una plusvalenza di 20 - alla formazione di tale reddito abbia concorso anche una minusvalenza di 30, il reddito esente -

determinato ai sensi dell'articolo 6 del decreto di attuazione - sarà pari, invece, a 110 (100-20+30).

Il successivo comma 3 dell'articolo 6 chiarisce, inoltre, che i componenti negativi o positivi, riferiti a esercizi precedenti a quello di accoglimento della istanza di cui all'articolo 11 del decreto di attuazione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, non rilevano ai fini della determinazione del reddito esente.

Ciò implica, ad esempio, che la quota di una plusvalenza rateizzata non concorre alla formazione del reddito esente, ma costituisce, in ogni caso, componente positivo di reddito di impresa soggetto a tassazione ordinaria.

Ed ancora, per evitare l'insorgenza di eventuali dubbi in tema di trattamento delle perdite, il comma 4 dell'articolo 6 del decreto attuativo prevede che, ai fini dell'individuazione delle perdite di periodo riportabili, non si applica la disposizione di cui al secondo periodo del comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, in base alla quale in *“in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi”*.

Le perdite generate nei periodi di vigenza dell'agevolazione in esame non subiranno, pertanto, alcuna decurtazione ed avranno sempre rilevanza integrale ai fini delle imposte sui redditi, ancorché gli eventuali risultati positivi beneficino dell'esenzione.

Sempre in tema di perdite, si precisa che in presenza dell'agevolazione resta in ogni caso ferma l'applicazione della disciplina relativa al riporto delle perdite pregresse, di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR.

Ciò comporta che trovano applicazione le ordinarie disposizioni che consentono il riporto delle perdite fiscali, maturate sia nei periodi di applicazione dell'agevolazione, sia in periodi precedenti e che, nel caso in cui il soggetto beneficiario decida di fruire dell'agevolazione, le perdite non utilizzate saranno

riportabili nei periodi di imposta successivi in base alle relative disposizioni applicabili.

Più in particolare, è facoltà del soggetto beneficiario scegliere, nell'ambito di ogni periodo agevolato, se avvalersi o meno dell'esenzione dalle imposte sui redditi.

Nel caso in cui il soggetto beneficiario decida di fruire dell'agevolazione ai fini delle imposte sul reddito, si precisa che l'esenzione si applica sul reddito di impresa – sempre entro il limite massimo previsto dall'articolo 6 del decreto attuativo – al lordo delle perdite.

Si evidenzia, infine, che per la determinazione del reddito prodotto nella ZFU nel caso di soggetti beneficiari cosiddetti “plurisede” che svolgono attività di impresa anche al di fuori della ZFU, il comma 6 dell'articolo 6 del decreto attuativo sancisce l'obbligo di tenere la contabilità separata e prevede, per le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi promiscui, ossia riferiti indistintamente all'esercizio dell'attività nella ZFU e al di fuori di essa, l'applicazione di un apposito pro-rata di deducibilità, dato dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa nella ZFU e l'ammontare di tutti i ricavi e i proventi.

Al riguardo, si precisa che i soggetti “plurisede” possono scegliere di fruire dell'esenzione ai fini delle imposte sui redditi solo in relazione al reddito prodotto nella ZFU.

Nel caso in cui decidano di fruire dell'esenzione, il reddito esente non concorre alla formazione del reddito complessivo (positivo o negativo) in relazione al quale trovano applicazione le ordinarie disposizioni previste dal testo unico delle imposte sui redditi.

3. MODALITA' DI FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

Le esenzioni fiscali e l'esonero contributivo sono fruiti, ai sensi dell'articolo 12 del decreto di attuazione, “*mediante riduzione dei versamenti da effettuarsi, ai*

sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con il modello di pagamento F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate", secondo modalità e termini definiti con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 agosto 2013, n. 98764, e, comunque, "fino al raggiungimento dell'importo dell'agevolazione complessivamente concessa...".

Per consentire la fruizione delle agevolazioni, con risoluzione n. 56/E del 14 agosto 2013 è stato istituito il codice tributo "6845" denominato "Agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle piccole e micro imprese della ZFU di L'Aquila – art. 10, c. 1-bis, del d.l. n. 39/2009".

Come chiarito dalla citata risoluzione, in sede di compilazione del modello di pagamento F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati" ovvero nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Il campo "anno di riferimento" deve essere compilato indicando l'anno d'imposta cui si riferisce l'agevolazione, nel formato "AAAA".

Come precisato al paragrafo 1, le esenzioni fiscali decorrono dal periodo di imposta in corso al 30 luglio 2013: possono, pertanto, beneficiare dell'esenzione solo i redditi e il valore della produzione netta prodotti nel periodo d'imposta in corso a tale data.

Per la generalità dei contribuenti – e cioè per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare – l'esenzione dalle imposte sui redditi e quella dall'imposta regionale sulle attività produttive decorrono dal periodo di imposta 2013.

In altri termini, tali contribuenti possono esentare dalle imposte sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive, nei limiti e alle condizioni sopra

richiamate, i redditi e il valore della produzione netta prodotti, nella ZFU, nel periodo di imposta 2013 e nei successivi.

Conseguentemente, gli stessi potranno fruire delle suddette esenzioni - mediante il modello di pagamento F24 “telematico” in riduzione dei versamenti delle singole imposte relative al reddito e al valore della produzione netta per cui si gode dell’esenzione (IRPEF/IRES e IRAP) – a decorrere dai versamenti relativi al periodo di imposta 2013.

Al riguardo, si precisa che i contribuenti – che intendono fruire delle esenzioni fiscali per le imposte relative al reddito e al valore della produzione netta esenti prodotti nella ZFU - devono presentare il modello F24, anche nell’ipotesi in cui nelle relative dichiarazioni emerga una differenza a credito oppure un importo a debito inferiore all’ammontare dell’agevolazione spettante.

Inoltre, seppur le esenzioni fiscali possono ritenersi perfezionate – nell’*an* e nel *quantum* - solo in sede di determinazione del reddito di periodo, si ritiene che i contribuenti possano utilizzare il codice tributo “6845” in riduzione dei versamenti dovuti a titolo di IRPEF/IRES e IRAP già in sede di acconto.

Una volta determinata l’esenzione effettivamente spettante, qualora l’importo utilizzato a credito con codice tributo “6845” per il versamento degli acconti risulti di ammontare superiore all’agevolazione spettante, del maggior versamento non si tiene conto ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive; di conseguenza tale differenza non genera un’eccedenza di imposta suscettibile di essere chiesta a rimborso o riportata a nuovo.

Infine, in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza determinate dalle difficoltà di coordinamento tra le disposizioni richiamate, si ritiene che qualora i contribuenti abbiano tenuto comportamenti difforni da quanto precisato con la presente circolare – utilizzando l’agevolazione contraddistinta con il codice tributo “6845” a scomputo di versamenti relativi a imposte diverse dalle imposte sui redditi e dall’imposta regionale sulle attività produttive o relativi alle citate imposte ma

dovuti in relazione a periodi di imposta precedenti al 2013 – gli stessi possono regolarizzare la propria posizione o riversando, senza sanzioni, gli importi a credito utilizzati non correttamente o, se trattasi di errore formale, regolarizzando i codici tributo.

4. FRUZIONE DELL'ESENZIONE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI NELLE SOCIETA' "TRASPARENTI"

Per le società di persone e le società di capitali “trasparenti”, la società è tenuta a determinare, secondo le regole disposte dal citato articolo 6 del decreto di attuazione e nel rispetto dei limiti massimi ivi fissati, il reddito d'impresa prodotto nella ZFU per poi attribuire lo stesso “per trasparenza” a ciascun socio, secondo i criteri di ripartizione previsti dagli articoli 5, 115 e 116 del TUIR.

Da ciò consegue che l'esenzione dalle imposte sui redditi spettante alle società di persone e alle società di capitali “trasparenti” si determina, di fatto, in capo ai singoli soci cui è trasferito, pro quota, il reddito di impresa prodotto nella ZFU dalla società beneficiaria; l'esenzione ai fini delle imposte sui redditi concessa alla società, pertanto, si traduce – nel limite del reddito attribuito per trasparenza – in un risparmio di imposta fruibile dai singoli soci fermo restando che, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto di attuazione, le agevolazioni possono essere fruite complessivamente dai soci fino al raggiungimento dell'ammontare concesso alla società beneficiaria.

Al fine di consentire ai soci di poter fruire – mediante riduzione dei versamenti da effettuarsi con il modello di pagamento F24 “telematico” - dell'esenzione dalle imposte sui redditi relativamente al reddito di partecipazione esente imputatogli per trasparenza dalla società partecipata, è necessario che quest'ultima comunichi al Ministero dello sviluppo economico i dati identificativi di ciascun socio, compreso il relativo codice fiscale, secondo modalità e termini stabiliti con provvedimento del medesimo Ministero.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Attilio Befera