

Risposta n. 90

OGGETTO: interpello ex articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – agevolazioni ZFU di cui all’art. 46 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 95.

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito “la società” o “l’istante”) espone il seguente caso concreto e personale.

L’articolo 46 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 95 (di seguito “l’articolo 46”), ha istituito la zona franca urbana (di seguito “ZFU”) per i Comuni del Centro Italia colpiti dagli eventi sismici verificatisi nei territori delle Regioni Lazio, Marche, Umbria e Abruzzo in data 24 agosto 2016, 26 e 30 ottobre 2016 e 18 gennaio 2017.

Il citato articolo 46, comma 2, ha previsto, in favore delle imprese che hanno la sede principale o l’unità locale all’interno della ZFU e che hanno subito, a causa degli eventi sismici, una riduzione del fatturato almeno pari al 25 per

cento - nei periodi dal 1° settembre 2016 al 31 dicembre 2016 (per i soggetti localizzati nei Comuni di cui agli allegati 1 e 2 del decreto legge n. 189 del 2016) e dal 1° febbraio 2017 al 31 maggio 2017 (per i soggetti di cui all'allegato 2 bis del citato decreto legge n. 189 del 2016) alcune misure agevolative di natura fiscale.

È, inoltre, previsto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente. Detto esonero spetta, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo, che svolgono l'attività all'interno della zona franca urbana.

Nello specifico, la suddetta disposizione normativa prevede le seguenti agevolazioni:

a) esenzione dalle imposte sui redditi del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca di cui al comma 1, fino a concorrenza, per ciascun periodo di imposta, dell'importo di 100.000 euro riferito al reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca;

b) esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive del valore della produzione netta derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca di cui al comma 1 nel limite di euro 300.000 per ciascun periodo di imposta, riferito al valore della produzione netta;

c) esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella zona franca di cui al comma 1, posseduti e utilizzati dai soggetti di cui al presente articolo per l'esercizio dell'attività economica;

d) esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente. L'esonero di cui alla presente lettera spetta, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della zona franca urbana.

L'articolo 46 citato, comma 3, estende le suddette agevolazioni alle imprese che intraprendono una nuova attività economica nella zona franca.

Tali agevolazioni fiscali e contributive sono concesse per il periodo d'imposta in corso al 2017 e per i tre anni successivi, nei limiti delle risorse disponibili e nel rispetto del regime *de minimis* in materia di aiuti di stato.

Gli elenchi dei soggetti ammessi a fruire delle agevolazioni in argomento sono stati resi noti dal Ministero per lo Sviluppo Economico con la pubblicazione dei relativi decreti direttoriali, a partire da quello del 7 dicembre 2017.

Per quanto concerne le modalità di fruizione dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, l'articolo 46, comma 8, fa esplicito rinvio, in quanto compatibili, alle disposizioni di cui al decreto del Ministero dello Sviluppo economico 10 aprile 2013, che, tra l'altro, ne prevede la fruizione 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.

L'istante evidenzia che, nella determinazione del reddito di impresa, le singole componenti dell'agevolazione hanno un diverso trattamento ed effetto.

A differenza dalle esenzioni dalle imposte sui redditi, che non hanno effetto sulla determinazione del reddito, in quanto, in base all'articolo 99 del TUIR, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il corrispondente costo non è ammesso in deduzione, in relazione ad altre imposte (IMU ed IRAP) specifiche disposizioni normative consentono la parziale deducibilità. Inoltre, l'istante evidenzia un effetto diretto dell'esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente sulla determinazione del reddito soggetto a tassazione, incidendo quindi detta agevolazione sul carico fiscale del beneficiario.

L'impresa riferisce che, con il decreto direttoriale [...], ha ottenuto la concessione di un'agevolazione complessiva (senza distinzione tra le diverse modalità di utilizzo di cui all'articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 50 del

2017) nella misura di euro [...], che ha potuto, quindi, utilizzare indistintamente tra le varie forme di esenzione previste.

Sulla base di quanto sopra rappresentato, l'istante ritiene che il differente uso dell'agevolazione avrebbe difformi effetti nella determinazione del reddito di impresa (imposizione IRPEF e IRAP), variando quindi l'importo dell'agevolazione effettivamente fruita al mutare della destinazione della stessa.

L'interpellante evidenzia, inoltre, che l'articolo 47 del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189 (di seguito "l'articolo 47"), prevede che: *"Per i soggetti che hanno sede o unità locali nel territorio dei Comuni di cui all'articolo 1, che abbiano subito danni, verificati con perizia asseverata, per effetto degli eventi sismici di cui all'articolo 1, i contributi, gli indennizzi e i risarcimenti, connessi agli eventi sismici, di qualsiasi natura e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta regionale sulle attività produttive"*.

La società chiede, pertanto, quale debba essere il corretto trattamento fiscale dell'agevolazione di cui al citato articolo 46, utilizzata nella forma di esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali sulle retribuzioni da lavoro dipendente, ai fini dell'applicazione della previsione di cui al citato articolo 47 del decreto legge numero 189 del 2016.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di rilevare il costo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico dei datori di lavoro nella voce "B-9 b) Oneri sociali" del conto economico, mentre il corrispondente importo dell'agevolazione di cui al citato articolo 46, comma 2, sarà rilevato nella voce "A-5) Altri ricavi e proventi" del conto economico.

L'importo dell'agevolazione che ha consentito di applicare "l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali", in forza della esclusione dalla tassazione in base all'articolo 47 del citato decreto legge n. 189 del 2016, non contribuirà alla determinazione del reddito di impresa, attraverso specifica variazione in diminuzione nel quadro "RF" del modello REDDITI-SC.

In tal modo, a suo avviso, sarà indifferente l'utilizzo dell'agevolazione tra estinzione di imposte sul reddito ed esonero dal versamento dei contributi per il personale dipendente.

Pertanto, l'istante ritiene di dover adottare il seguente comportamento:

- rilevazione del costo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente, nella contabilità economica e del corrispondente debito verso l'INPS;
- estinzione del debito INPS (per la parte corrispondente ai contributi a carico del datore di lavoro), rilevando tra le componenti "*Altri ricavi- contributi in conto esercizio*" un equivalente importo per "*Contribuzione in conto esercizio Z.F.U. ex decreto legge n. 50 del 2017*".

Nella redazione della dichiarazione dei redditi d'impresa, l'importo del contributo in conto esercizio ex ZFU, ai sensi del citato decreto legge n. 50 del 2017, non contribuirebbe alla determinazione del reddito imponibile, per effetto della previsione di cui all'articolo 47 del decreto legge n. 189 del 2016.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente non ritiene condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dalla società istante, sulla base delle seguenti argomentazioni.

L'articolo 46, comma 2, lettera *d*), del decreto legge n. 50 del 2017 prevede, per le imprese localizzate nella zona franca urbana individuata dal comma 1 del medesimo articolo, un "*esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione*

obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente".

Le agevolazioni di cui al comma 2 sono concesse per il periodo d'imposta in corso al 2017 e per i tre anni successivi. Il successivo comma 8 stabilisce che: *"Per l'attuazione degli interventi di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 10 aprile 2013, e successive modificazioni..."*.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 300725 del 21 dicembre 2017, si è previsto che, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 15 del citato decreto del 10 aprile 2013, la fruizione delle agevolazioni in argomento avviene mediante riduzione dei versamenti, da effettuarsi con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tramite il modello di pagamento F24 ("*compensazione*"), da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

La risoluzione numero 36/E del 3 aprile 2015 ha chiarito che: *"Le agevolazioni ZFU consistono in una esenzione da imposizione del reddito nonché del valore della produzione netta derivanti dallo svolgimento dell'attività esercitata dall'impresa nella Zona Franca Urbana, in una esenzione dell'IMU per gli immobili siti nella ZFU, posseduti e utilizzati per l'esercizio dell'attività economica, e in un esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, fruibili con il modello di pagamento F24 "telematico" mediante riduzione dei versamenti dovuti in relazione alle singole imposte per cui si gode dell'esenzione (IRPEF/IRES, IRAP e IMU) e ai contributi per i quali è concesso l'esonero.*

Le compensazioni effettuate a scomputo delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IMU e dei contributi previdenziali rappresentano una modalità tecnica finalizzata a garantire la fruizione delle agevolazioni fiscali e contributive (esenzioni fiscali ed esonero contributivo) entro il limite delle risorse stanziato".

Il medesimo documento di prassi ha altresì precisato che: *"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)".

Ai fini dell'esame della questione prospettata, si richiama quanto precisato con la citata risoluzione n. 36/E del 2015, che ha chiarito che le compensazioni effettuate a scomputo delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IMU e dei contributi previdenziali costituiscono una "modalità tecnica" finalizzata a garantire la fruizione delle agevolazioni fiscali e contributive (esenzioni fiscali ed esonero contributivo) entro il limite delle risorse stanziato, con l'effetto, ai fini fiscali, di una riduzione d'imposta.

Si rileva che è facoltà del contribuente - nei limiti e alle condizioni specificate dalla relativa disciplina - scegliere come utilizzare il beneficio complessivamente spettante tra le diverse tipologie di agevolazione previste dal citato articolo 46 (esenzione da imposte sul reddito, esenzione dall'IRAP, dall'IMU ed esonero dai contributi previdenziali e assistenziali sul reddito da lavoro dipendente).

Operata detta scelta, troverà applicazione la relativa disciplina generale, anche ai fini della determinazione del reddito complessivo del beneficiario, in assenza di ulteriori specifiche disposizioni che derogano alla stessa.

Sotto tale profilo, la scrivente, diversamente da quanto sostenuto dall'istante, ritiene che la previsione di cui all'articolo 47 del decreto legge n. 189 del 2016, rubricato "*Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti*", non trovi applicazione in relazione alle misure previste dall'articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 50 del 2017.

L'articolo 47 riguarda, infatti, la percezione da parte di chi ha subito danni per gli eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia, di contributi, indennizzi e risarcimenti connessi all'evento sismico, di qualsiasi natura e indipendentemente dalle modalità di fruizione e di contabilizzazione,

quindi, in genere di somme, o, comunque, di componenti positivi di reddito, di cui si statuisce la non concorrenza alla formazione della base imponibile.

Diversamente, l'articolo 46, comma 2, relativo alla situazione delle imprese site nella ZFU Sisma Centro Italia che abbiano subito una determinata riduzione percentuale del fatturato, prevede l'esenzione a favore di determinati soggetti dalle imposte ivi previste e l'esonero dai contributi previdenziali e assistenziali, limitatamente a determinati periodi d'imposta e nei limiti delle risorse stanziare.

Si ritiene, quindi, che le compensazioni effettuate a scomputo dei contributi previdenziali rappresentino, già sul piano contabile, una sopravvenienza attiva, in quanto si tratta dell'avvenuta insussistenza del debito verso l'ente previdenziale. Va da sé che non si determina alcun effetto sull'ammontare originario degli oneri rilevati in bilancio a titolo di contributi verso l'INPS.

Infine, escluso che i benefici di cui al citato articolo 46 rientrino nell'ambito applicativo dell'articolo 47, non dovrà operarsi, in sede di dichiarazione dei redditi, la variazione in diminuzione prospettata dall'istante.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente