

Bonus Sud, Bonus Zes e Zes Unica per il settore agricolo: a che punto siamo?

di [Vito Dulcamare](#), [Giuseppe Dulcamare](#)

Publicato il 10 Settembre 2024

I Bonus Sud, Bonus Zes e Zes Unica possono essere poco appetibili per il settore agricolo, per il quale le norme in tema di aiuti di stato sono stringenti. Ricordiamo che serve un apposito decreto che dica come si applica il bonus ZES unica agricoltura, in mancanza di tale decreto il bonus non può essere applicato e la data chiave del 15 novembre è sempre più vicina...

Il **15 novembre** si sta avvicinando velocemente e, a poco più di due mesi dal termine per la realizzazione degli **investimenti agevolati nella ZES unica**, non risulta ancora emanato l'apposito decreto che deve disciplinare la fruizione del bonus nel settore agricolo, pesca e acquacoltura, il che crea non pochi problemi a coloro che devono ancora effettuare gli investimenti ma anche a coloro che li hanno già effettuati. Ma questo non è l'unico inconveniente che interessa il settore in quanto sia il bonus SUD sia il bonus ZES presentano ancora alcune questioni che, nonostante il tempo intercorso dall'introduzione dell'agevolazione, non risultano ancora affrontate in modo definitivo; si tratta della mancata iscrizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di tali agevolazioni al RNA, del blocco della trasmissione del modello CIM per gli investimenti del 2023 e dell'applicabilità ai soggetti operanti nel settore dell'agricoltura ma privi di reddito d'impresa.



Bonus Sud, Bonus Zes e Zes Unica per il settore agricolo

I rapporti tra le agevolazioni automatiche per gli investimenti (ad esempio: bonus SUD, bonus ZES e bonus ZES unica) il settore agricolo hanno sempre evidenziato problemi e inconvenienti che non sempre sono affrontati in modo rapido e decisivo da coloro che hanno la gestione e la responsabilità degli aiuti di cui si tratta. **In effetti, quando viene introdotto un aiuto di Stato automatico finalizzato a incentivare gli investimenti, la disciplina viene solitamente "pensata" come destinata ai settori**

produttivi (ammissibili in base alla disciplina comunitaria), diversi dai settori dell'agricoltura, pesca e acquacoltura; la successiva estensione al settore dell'agricoltura comporta adattamenti e origina inconvenienti che mal si conciliano con la disciplina originaria, come nel caso, ad esempio, dell'applicazione del bonus SUD al settore agricolo dal quale, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle entrate, sono esclusi i soggetti che non dichiarano reddito d'impresa. L'origine di tali inconvenienti e questioni sta nel fatto che, a livello comunitario, esistono discipline differenti per gli investimenti in genere ([Regolamento UE n. 651/2014](#) che comprende anche gli aiuti cosiddetti "regionalizzati") e per gli investimenti nel settore dell'agricoltura (Regolamento n. 702/2014, cui ha fatto seguito il [Regolamento UE n. 2472/2022](#)); conseguentemente, un'agevolazione autorizzata ai sensi del primo Regolamento non può ritenersi automaticamente autorizzata anche dal secondo, se non si rispettano anche le norme di tale Regolamento.

Cosa si intende per settore agricolo?

Prima di esaminare le questioni irrisolte, va rilevato che, quando si parla di settore dell'agricoltura, in realtà ci si riferisce ai settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico; il settore ittico comprende non solo quella della pesca ma anche quello dell'acquacoltura. **Ai fini degli aiuti di Stato alle imprese, nel settore agricolo è compresa solo la produzione primaria di prodotti agricoli e non la loro commercializzazione o trasformazione;** al riguardo, possono valere le seguenti considerazioni contenute nell'ultimo modello di comunicazione:

- per "*commercializzazione di prodotti agricoli*" si intende la detenzione o l'esposizione di un prodotto agricolo allo scopo di vendere, mettere in vendita, consegnare o immettere sul mercato in qualsiasi altro modo detto prodotto, esclusa la prima vendita da parte di un produttore primario a rivenditori o imprese di trasformazione e qualsiasi attività che prepara il prodotto per tale prima vendita; la vendita da parte di un produttore primario a consumatori finali è considerata commercializzazione se avviene in locali separati riservati a tale scopo;
- per "*trasformazione di prodotti agricoli*" si intende, qualsiasi trattamento di un prodotto agricolo in cui il prodotto ottenuto resta pur sempre un prodotto agricolo, eccezion fatta per le attività svolte nell'azienda agricola necessarie per preparare un prodotto animale o vegetale alla prima vendita. Non sono considerate attività di trasformazione o commercializzazione né le attività di preparazione del prodotto per la prima vendita svolte nell'azienda agricola, né la prima vendita da parte di un produttore primario a rivenditori o a imprese di trasformazione, né qualsiasi attività che prepara il prodotto per una prima vendita.

Nel proseguo, ci si riferirà al settore agricolo nel senso sopra indicato, comprensivo quindi anche del settore della pesca e dell'acquacoltura.

Il bonus ZES unica per l'agricoltura

Inizialmente ricompreso nella disciplina generale del credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica ai sensi dell'art. 16 del decreto legge n. 124/2023, con l'art. 1, comma 7, del decreto legge n. 63/2014 il settore dell'agricoltura è stato estrapolato dalla disciplina generale per formare oggetto di un'autonoma disciplina, attribuendo al nuovo bonus una dotazione finanziaria di 40 milioni di euro. Infatti, nel citato art. 16 è stato soppresso il riferimento al settore dell'agricoltura; allo stesso tempo, al decreto n. 124/2023, è stato introdotto l'art. 16-bis che reca le disposizioni per il *"Credito d'imposta per investimenti nella ZES unica per il settore della produzione primaria di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura"*. Il funzionamento del nuovo credito ricalca fedelmente, in buona sostanza, quello previsto per l'ordinario bonus ZES unica; anche se la modifica è entrata in vigore il 16 maggio 2024, **ugualmente è previsto che l'investimento agevolato debba essere realizzato nel periodo dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024**. Tuttavia, il bonus ZES unica in agricoltura si differenzia dall'ordinario bonus ZES unica per alcuni aspetti sostanziali:

- non è previsto un limite massimo di investimento, mentre nel bonus ZES è previsto un limite massimo di 100 milioni di euro; limiti particolari potranno essere previsti dall'apposito decreto ma, al momento, non è noto in quale modo si applicheranno tali limiti;
- il progetto di investimento non può essere inferiore a 50.000 euro, diversamente dal limite di 200.000 euro previsto per il bonus ZES ordinario;
- l'aiuto spetta nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori interessati.

Per tutto quanto non disciplinato, l'art. 16-bis rinvia ad un apposito decreto del Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, di concerto con Ministero dell'economia e delle finanze; in particolare, il decreto dovrà indicare le modalità di accesso all'agevolazione nonché i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta. Il citato decreto interministeriale risulta assolutamente necessario in quanto, come emerge dalla Relazione di accompagnamento al decreto legge n. 63/2014, il...

...“generico rinvio al rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato (già contenuto nell'originario art. 16) non consentiva, a differenza degli altri settori, di adempiere tout court agli obblighi di comunicazione o notifica alla Commissione europea, difettando degli elementi essenziali necessari”.

In altri termini, **serve un apposito decreto che dica come si applica il bonus ZES unica agricoltura, in mancanza di tale decreto il bonus non può essere applicato**. Ora, a due mesi dal 15 novembre 2024, termine ultimo previsto per effettuare gli investimenti, del decreto interministeriale (e di un

conseguente provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate) non v’è traccia e, quindi, i soggetti interessati non sanno, ad esempio, le misure dell’aiuto spettante oppure se le imprese con solo reddito agrario (normalmente ammesse agli aiuti in agricoltura) sono ammesse o meno (la qual cosa dovrà essere regolamentata nel decreto). Ma non sanno nemmeno se saranno obbligati, come per l’ordinario bonus ZES unica, a presentare una comunicazione di accesso all’agevolazione e una successiva comunicazione integrativa per indicare gli investimenti effettivamente effettuati. L’imminenza del termine non consente di “*programmare*” adeguatamente gli investimenti, i quali, con molta probabilità, risulteranno agevolati solo per quanti avranno già provveduto (al buio) in precedenza, tenendo conto che la disciplina prevede espressamente che l’investimento debba essere realizzato nel periodo dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024; in altri termini, visti i tempi stretti, è ipotizzabile che non sarà per niente agevole accedere all’agevolazione per i soggetti che avranno inteso attendere le norme applicative prima di effettuare gli investimenti. E, soprattutto, non è dato sapere se, come per l’ordinario bonus ZES unica, una volta trasmesse le comunicazioni di accesso, si dovrà andare a riparto delle (scarse) risorse al momento disponibili, il che comporterà certamente un allungamento dei tempi di effettiva fruizione del bonus.

Il bonus SUD e gli investimenti del 2023

L’art. 1, comma 265, della Legge n. 197/2022 (legge di Bilancio per il 2023) aveva modificato il comma 98 dell’art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, limitandosi a sostituire l’anno 2022 con l’anno 2023, senza modificare nient’altro e prorogando in tal modo il bonus Sud al 31 dicembre 2023. Con il provvedimento prot. 188347 del 1° giugno 2023, l’Agenzia delle entrate aveva approvato il nuovo modello (CIM23), che poteva essere presentato solo per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, fissando al 31 dicembre 2024 il termine entro il quale trasmettere il modello CIM23. Tuttavia, all’atto pratico, per i soggetti dei settori in questione la trasmissione del modello è risultata impossibile in quanto il software dell’Agenzia delle entrate indicava un errore bloccante in presenza di uno di tali settori (cfr. [Bonus Sud 2023: modello CIM e inconvenienti per agricoltura e pesca](#)). Nonostante la presentazione dell’[interrogazione parlamentare n. 5-01114/2023](#), a tutt’oggi nulla è dato sapere circa le motivazioni di tale blocco e, soprattutto, circa i tempi necessari per la sua eliminazione, in modo da consentire agli aventi diritto di trasmettere la necessaria comunicazione, in quanto, se per gli investimenti realizzati fino al 31 dicembre 2022 nei predetti settori il modello era trasmissibile senza alcun inconveniente, non si vede come tale inconvenienti siano invece scaturiti in relazione agli investimenti realizzati nel 2023. Un intervento in tal senso è assolutamente necessario considerato che il prossimo 31 dicembre 2024 scade il termine, previsto dal citato provvedimento prot. 188347/2023, per la trasmissione del modello CIM23 relativo agli investimenti realizzati nel 2023.

La possibile origine del blocco

L'attuale blocco nella trasmissione del modello CIM23 per i settori in questione potrebbe essere imputato al fatto che, dall'istituzione del bonus Sud, sia sorto un qualche problema (non ancora risolto), tenuto conto che:

- la normativa comunitaria prevede discipline separate per gli aiuti regionalizzati e per gli aiuti del settore agricolo;
- l'estensione al settore agricolo del bonus Sud è intervenuta nel corso del procedimento di approvazione del disegno della legge finanziaria per il 2016, il che potrebbe aver causato un mancato coordinamento dei due diversi ambiti applicativi (settore agricolo e tutti gli altri settori ammessi).

In effetti, l'estensione del bonus Sud al settore dell'agricoltura è avvenuta mediante l'approvazione, nella prima a metà di dicembre 2015, di alcuni emendamenti da parte della V Commissione Bilancio alla Camera dei deputati al disegno di legge finanziaria per il 2016 che, in origine, non la prevedeva. Sta di fatto che tutte le autorizzazioni richieste dagli organi nazionali e concesse dalla Commissione europea fanno sempre e solo riferimento al Regolamento UE n. 651/2014 che è quello che disciplina anche gli aiuti regionalizzati dei settori diversi dall'agricoltura. Al riguardo, si vedano, ad esempio, le concessioni SA.45184, SA.48070 e SA.61598 che quali fanno solo ed unicamente riferimento al Regolamento n. 651/2014 o all'art. 14 di tale Regolamento, confermando l'applicabilità del credito d'imposta a *"Tutti i settori economici ammissibili a ricevere aiuti"*, intendendo, evidentemente, i settori economici per i quali si applica il citato Regolamento. In altri termini, sembrerebbe che nella gestione del bonus Sud, ci si sia *"dimenticato"* di chiedere l'autorizzazione all'applicazione di tale credito d'imposta anche al settore dell'agricoltura ovvero di notificare alla Commissione europea l'introduzione di tale aiuto. Che qualcosa non ha funzionato bene nei rapporti tra l'Italia e la Commissione europea è, di fatto confermata dalla Relazione di accompagnamento al decreto legge n. 63/2014, in cui, trattando del bonus ZES unica, misura che si pone *"in continuità con le precedenti misure agevolative per il Mezzogiorno e con l'istituzione della ZES,"* si dice, appunto della necessità di un apposito decreto per disciplinare il bonus, considerato che la norma che operava *"un generico rinvio al rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato, non consentiva, a differenza degli altri settori, di adempiere tout court agli obblighi di comunicazione o notifica alla Commissione europea, difettando degli elementi essenziali necessari."* Peraltro, ottenuta l'autorizzazione, sempre che fosse necessaria ovvero che l'aiuto fosse comunque esentato dall'autorizzazione, il bonus sarebbe stato concesso *"nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico"* (comma 98 dell'art. 1 della legge n. 208/2015), il che significa, ad esempio, che le percentuali spettanti sarebbero state altre e non quelle comunemente applicate fino ad oggi. La lettura di quanto riportato nella Relazione di accompagnamento al decreto legge n. 63/2014, nell'ambito del quale è stata prevista

una separata gestione del bonus ZES unica per l'agricoltura, induce a ritenere che le questioni ora emerse e/o ora prese in considerazione all'epoca dell'introduzione del bonus Sud furono completamente ignorate e da tale fatto sono emersi i problemi prima esaminati e quelli relativi al mancato aggiornamento del SIAN.

Il mancato aggiornamento del SIAN

A dimostrazione che qualcosa non ha funzionato correttamente nella gestione di tali crediti, a partire dal bonus Sud, interviene anche la circostanza ove, ove si faccia un controllo sul SIAN, equivalente per il settore dell'agricoltura del Registro nazionale degli aiuti di Stato, nulla risulta iscritto bonus Sud, nonostante il soggetto beneficiario lo abbia correttamente indicato nel prospetto degli aiuti di Stato del quadro RS della dichiarazione dei redditi. **A titolo di esempio, si riporta il contenuto del SIAN di una società agricola che ha regolarmente dichiarato, per varie annualità, la maturazione e fruizione del bonus Sud:**

| SIAN-CAR/SIP | SIAN-A | SIAN-COR/ | Tipo Aiuto | Campagna | Data Conces | Importo Concesso | Settore |
|--------------|--------|-----------|------------|----------|-------------|------------------|---------|
| 1005000 | - | 1878012 | NOTIFICATO | 2023 | 27/10/2023 | 679588,56 | SIAN |
| 1000800 | - | 1777293 | DE MINIMIS | 2023 | 27/06/2023 | 3474 | SIAN |
| 20549 | - | 100895713 | TF-UCRAINA | 2022 | 09/12/2022 | 2154,57 | SIAN |
| 20569 | - | 100895712 | TF-UCRAINA | 2022 | 09/12/2022 | 200000 | SIAN |
| 1000800 | - | 1451499 | DE MINIMIS | 2022 | 09/09/2022 | 4800 | SIAN |
| 20309 | 10228 | 100557754 | COVID-19 | 2021 | 10/02/2022 | 2931,05 | SIAN |
| 19989 | - | 100106443 | COVID-19 | 2020 | 17/12/2021 | 695 | SIAN |
| 19909 | - | 100148243 | COVID-19 | 2021 | 26/11/2021 | 1000000 | SIAN |
| 20129 | - | 100148244 | COVID-19 | 2021 | 26/11/2021 | 37168,49 | SIAN |

Come pare evidente, manca il minimo riferimento al bonus maturato, il che, secondo il principio generale valevole per il RNA ma che si ritiene valido anche per il SIAN, la mancata registrazione degli aiuti nel registro dovrebbe comportare la perdita del diritto al bonus rappresentato, in questo caso, da un aiuto di Stato automatico a carattere fiscale per il quale l'iscrizione del SIAN è presupposto di fruibilità. Al riguardo, va rilevata comunque l'assenza di responsabilità da parte della società beneficiaria in quanto la mancata annotazione è dipesa solo ed esclusivamente dalla non perfetta gestione dei bonus da parte dei soggetti interessati. Tuttavia, resta – in capo ai beneficiari – una minima preoccupazione per la mancata indicazione, il che rende opportuno l'intervento di qualcuno (MEF?, MASAF?) per trovare una soluzione alla questione.

Gli agricoltori senza reddito d'impresa

Un'ultima questione, infine, riguarda i soli agricoltori che, per la loro attività dichiarano redditi agrari e non redditi d'impresa o redditi, comunque ritenuti d'impresa, da indicare nel quadro RD della dichiarazione dei redditi (agriturismo, attività agricole connesse, ecc.). Per tali soggetti, con risposta a interpello n. 917-753/2020 la DRE della Puglia, richiamando la circolare n. 34/E/2016, ha escluso che il bonus SUD (ma la conclusione dovrebbe valere anche per il bonus ZES) possa spettare agli agricoltori che dichiarano il reddito agrario. Tuttavia, di recente la sentenza n. 1536/2024 della Corte di Giustizia di primo grado di Bari ha ritenuto, invece, che il bonus Sud spetta anche agli agricoltori che dichiarano il reddito agrario (*ndr. [commentata qui](#)*). Poiché le motivazioni della sentenza sono più che condivisibili e tenuto conto che la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato al settore dell'agricoltura (Regolamento n. 702/2014, cui ha fatto seguito il Regolamento UE n. 2472/2022) non prevede alcuna esclusione sulla base della tipologia di reddito conseguito, sarebbe oltremodo opportuno che qualcuno intervenga a confermare o meno l'applicabilità a tali soggetti del bonus sud, ma anche del bonus ZES e del bonus ZES unica, tenuto conto delle imminenti scadenze del 15 novembre 2024 (per realizzare investimenti agevolati nella ZES unica) e del 31 dicembre 2024 (per accedere al bonus Sud e al bonus ZES per gli investimenti realizzati nel corso del 2023). Né pare rilevante, ai fini di escludere l'applicabilità di tali bonus da parte i soggetti senza reddito di impresa, la circostanza che, ove applicabili, tali bonus risulterebbero esclusi da ogni imposizione fiscale in capo a tali soggetti, risultando assorbiti nell'ambito del reddito agrario. Nella pratica, infatti, sono presenti altre agevolazioni dirette al settore dell'agricoltura, come i contributi AGEA per l'integrazione del reddito, che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 114/E del 17 ottobre 2006, ha dichiarato:

- tassabili se percepiti da agricoltori con reddito d'impresa,
- ricompresi nell'ambito del reddito agrario se percepiti da agricoltori (persone fisiche e società semplici) con reddito agrario e, quindi, non tassabili.

Al riguardo, tuttavia, va rilevato che l'art. 1, commi 1093/1095 della legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007) ha introdotto, per le società agricole (con esclusione della società per azioni e della società in accomandita per azione) di optare per la determinazione del reddito su base catastale (alias: reddito agrario), fermo restando la natura di reddito d'impresa al reddito così determinabile. Essendo intervenuta tale possibilità dopo la predetta risoluzione n. 1124/E/2006, si pone la questione di individuare il trattamento dei contributi AGEA incassati da una società agricola che ha optato per la determinazione catastale del reddito d'impresa. **Su tale questione si ritiene che la determinazione su base catastale del reddito assorba tutti i componenti ordinari positivi e negativi di reddito del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività agricola** e, quindi, anche i contributi che, ordinariamente imputati alla voce A5 del conto economico, vengono di fatti esclusi dalla determinazione del reddito imponibile, cos' come lo sono gli ordinari ricavi, ecc. Si ritiene che lo stesso principio possa valere anche per il bonus Sud, tenuto conto del fatto che apparirebbe del tutto illogico tassare il bonus quando, nella determinazione del reddito agrario, non sono ammesse in deduzione le quote di ammortamento dei

nuovi beni strumentali, cui tale bonus si riferisce, che – ordinariamente – non partecipano al reddito agrario.

Giuseppe e Vito Dulcamare Martedì 10 Settembre 2024