

AGEVOLAZIONI ZFU TRATTAMENTO FISCALE E CONTABILE

di Vito Dulcamare

Il 2014 è stato l'anno in cui in alcune Regioni si è proceduto all'assegnazione delle agevolazioni per le zone franche urbane (Sicilia, Sardegna, Campania, Calabria, Puglia), mentre per L'Aquila l'assegnazione era già intervenuta nel corso del 2013.

Come previsto dall'art. 4, comma 1, del decreto 10 aprile 2013 del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, relativamente all'attività esercitata nella ZFU, le agevolazioni essenzialmente sono quelle sotto indicate:

ESENZIONE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI	ESENZIONE DALL'IRAP	ESENZIONE DALL'IMU PER I SOLI IMMOBILI SITI ALL'INTERNO DELLA ZFU E UTILIZZATI PER L'ATTIVITA' AGEVOLATA	ESONERO DAL VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI SULLE RETRIBUZIONI DA LAVORO DIPENDENTE
A SCALARE PER 14 ANNI	PER 5 ANNI	PER 4 ANNI	A SCALARE PER 14 ANNI

Poiché l'esonero dal pagamento delle predette imposte e dei contributi non è direttamente applicabile, nel senso che non è possibile non calcolare quanto dovuto a titolo di imposta o contributo, ma è utilizzabile mediante calcolo di quanto dovuto e esonero dal relativo versamento mediante compensazione sul modello F 24, l'ammissione alle predette agevolazioni sollevano, dunque, in capo a ciascun beneficiario, almeno due questioni di ordine operativo:

1. se l'agevolazione gode di uno specifico trattamento ai fini fiscali,
2. come deve essere rilevata l'agevolazione in questione da parte dei beneficiari che siano in contabilità ordinaria.

1. Trattamento fiscale delle agevolazioni ZFU

Nessuna delle disposizioni o dei documenti di prassi emanati al riguardo indica la tipologia di agevolazione e il conseguente trattamento fiscale; bisogna, quindi, rifarsi alla prassi in materia di agevolazioni per individuare a quale tipologia appartiene l'agevolazione in questione.

1.1. Tipologia dell'agevolazione

Come è noto, nella pratica è possibile individuare diverse tipologie di contributi a ciascuna delle quali corrisponde un diverso trattamento fiscale e un diverso trattamento contabile:

- i contributi in conto esercizio, rientranti nell'ambito dell'art.85, lett. h, del TUIR, sono quelli destinati a ridurre particolari costi di esercizio o a integrare particolari tipologie di ricavi;
- i contributi in conto impianti, concessi per l'acquisto di beni strumentali ammortizzabili;
- i contributi in conto capitale, rientranti nell'ambito dell'art. 88, lett. b, del TUIR, destinati genericamente a rafforzare l'impresa o, comunque, concessi per finalità diverse dalle precedenti.

Alla luce di tale distinzione, non pare dubbio alcuno sul fatto che l'agevolazione per le ZFU costituisce un tipico caso di contributo in conto capitale, non essendo destinata né ad agevolare gli investimenti in beni strumentali ammortizzabili, né ad integrare gli ordinari ricavi o a ridurre gli ordinari costi di esercizio.

1.2. Trattamento fiscale dell'agevolazione

Una volta accertata la natura di contributo in conto capitale, va esaminata la questione se tale agevolazione sia o meno tassabile; peraltro, va ricordato che nessuna delle disposizioni o dei documenti di prassi emanati al riguardo individua il trattamento fiscale dell'agevolazione.

Al riguardo, però, non va dimenticato che l'agevolazione in questione è concessa a titolo di *de minimis*, il che significa, stando al testo dei vari regolamenti applicabili, che l'importo concesso a titolo di *de minimis* deve corrispondere all'importo effettivamente fruibile dal beneficiario.

Conseguentemente, l'agevolazione in questione non è soggetta ad alcuna tassazione in quanto ogni eventuale tassazione ridurrebbe di fatto l'importo concesso e, quindi, l'importo fruibile

2.Trattamento contabile delle agevolazioni ZFU

Trattandosi, quindi, di un contributo in conto capitale non soggetto a tassazione, i beneficiari in regime di contabilità semplificata nulla devono rilevare nei propri registri; infatti, le norme per la tenuta della contabilità semplificata impongono di annotare nei registri IVA le sole operazioni "rilevanti ai fini della determinazione del reddito" (art. 2 D.M. 2 maggio 1989 recante le modalità per l'annotazione sui registri contabili da parte del soggetto non in regime ordinario).

Per quanto riguarda, invece, i beneficiari in regime di contabilità ordinaria, questi devono rilevare sia la concessione dell'agevolazione che la sua fruizione nel tempo.

2.1.Rilevazione della concessione dell'agevolazione

L'art. 2423-bis, n. 3, del Codice Civile impone, nella redazione del bilancio, il rispetto del principio di competenza, indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento.

Tuttavia, mancando nel Codice Civile e nei principi contabili nazionali ogni accenno all'imputazione dei contributi in conto capitale, si ritiene possa valere quando previsto dal Principio contabile OIC 16 in tema di contributi i quali "*sono iscrिवibili in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati*".

Per l'individuazione dell'esercizio di competenza si prescinde, quindi, dalla manifestazione finanziaria ma si ha riguardo solo al momento in cui sorge con certezza il diritto a fruire del contributo.

Trasferito tale principio all'agevolazione ZFU, il momento rilevante deve essere individuato, quindi, alla data di accoglimento dell'istanza di agevolazione; in particolare, tale data di accoglimento dell'istanza coincide con quella di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale o sul sito del MISE del provvedimento del recante l'approvazione dell'elenco delle imprese ammesse alle agevolazioni.

Ne consegue, pertanto, che è irrilevante, ai fini in questione, l'eventuale successiva data di effettivo utilizzo dell'agevolazione, dovendo far riferimento al momento in cui la stessa è comunque "accordata", ancorché venga utilizzata anche negli esercizi successivi.

A tale data, pertanto, il beneficiario dovrà rilevare il diritto a fruire dell'agevolazione concessa:

DARE		AVERE	
CONTI	IMPORTO	CONTI	IMPORTO
CREDITO PER AGEVOLAZIONE ZFU (fra i crediti)	40.000	AGEVOLAZIONE ZFU NON TASSABILE (nei proventi straordinari)	40.000

2.2.Rilevazione degli utilizzi

Il "CREDITO PER AGEVOLAZIONI ZFU" di fatto non è un vero e proprio credito, ma rappresenta solo la rilevazione per memoria della sussistenza di un'agevolazione che deve essere fruita.

Se, infatti, fosse un vero e proprio credito d'imposta, come tanti altri crediti d'imposta sarebbe liberamente compensabile con qualunque importo a debito del modello F 24, sarebbe riportabile e sarebbe soggetto a dichiarazione nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi.

In realtà, pur consistendo l'agevolazione in esoneri dal pagamento di imposte e contributi, al fine di controllare il rispetto degli importi concessi, è stata prevista la fruizione dell'agevolazione mediante compensazione sul modello F 24.

In pratica, il soggetto beneficiario:

- calcolerà normalmente le imposte e i contributi dovuti relativi all'attività agevolata,
- li indicherà a debito sul modello F 24,
- li compenserà con la quota di agevolazione utilizzabile, indicando uno degli appositi codici tributo introdotti con una serie di risoluzioni per le differenti regioni,

- trasmetterà il modello F 24 solo attraverso canali telematici (entratel, fisco on line).

A sua volta, l'Agencia delle entrate, destinataria dei modelli F 24 che recano la compensazione, provvederà al controllo delle utilizzazioni sulla base dei dati che saranno stati comunicati dal Ministero dello sviluppo economico.

Il metodo così formulato può apparire macchinoso per il beneficiario ma, di fatto, costituisce un valido strumento di controllo delle somme a debito (imposte e contributi) e delle compensazioni dell'agevolazione, tenuto conto che le varie somme a debito dovranno essere comunque riconosciute ai vari enti interessati (INPS, Agenzia, Comuni, ecc.) per la sistemazione contabile dei vari rapporti di debito e credito.

Pertanto, ove l'agevolazione sia utilizzata, ad esempio, per il pagamento dei contributi previdenziali:

DARE		AVERE	
CONTI	IMPORTO	CONTI	IMPORTO
DEBITI VERSO INPS	3.000	diversi CREDITO PER AGEVOLAZIONE ZFU	2.000
		BANCA	1.000

In relazione all'esonero dal pagamento dei contributi, pur mancando nell'attuale disciplina, ogni riferimento al riguardo, si ritiene che l'esonero riguardi solo i contributi a carico del beneficiario e non anche le ritenute operate nei confronti dei lavoratori, non fosse altro che per il fatto che l'agevolazione è chiaramente destinata alle PMI e non ai loro dipendenti.

E così via, fino ad esaurimento del "CREDITO PER AGEVOLAZIONI ZFU".

2.3.Utilizzi nelle società trasparenti

Una delle agevolazioni riguarda l'esonero dal pagamento dell'imposta sul reddito, il che ha indotto il MISDE e l'Agenzia delle entrate a regolamentare il ricorso a tale esonero nell'ambito delle società trasparenti beneficiarie dell'agevolazione.

Come è noto, Il regime di imputazione per trasparenza applicabile dalle società rientranti nell'ambito di applicazione dell'IRPEF, in virtù di quanto previsto dall'art.5 del TUIR, ed esteso, dal 1° gennaio 2004, previa opzione, anche alle società soggette all'IRES, per effetto di quanto previsto negli articoli 115 e 116 del TUIR, comporta:

- l'imputazione per trasparenza del reddito prodotto dalla società ai soci che rivestono tale qualifica alla data di chiusura del periodo d'imposta,
- l'imputazione delle ritenute operate a titolo di acconto sui redditi della stessa società
- e quella dei crediti d'imposta maturati e non utilizzati dalla società medesima.

Pertanto, ben può verificarsi la situazione in cui beneficiaria dell'agevolazione sia una società trasparente, mentre di fatto l'agevolazione viene fruita nei limiti dell'imposta dovuta sulla quota di reddito dichiarata dal singolo socio.

Per risolvere efficacemente una simile situazione, l'Agenzia delle entrate ha previsto una procedura che si avvicina a quella dell'attribuzione del credito d'imposta per investimenti ai soci di società trasparenti (risoluzione 1° marzo 2004, n. 23/E).

Pertanto, la circolare 24 dicembre 2013, n. 39/E, par. 4, chiarisce che l'agevolazione in questione è trasferibile a favore dei soci, senza peraltro prevedere particolari obblighi dichiarativi (si ricorda che per il trasferimento del credito d'imposta sugli investimenti vige l'obbligo dell'annotazione sul quadro RU della dichiarazione dei redditi).

In particolare, secondo la predetta circolare:

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

Al momento, non pare che sia stato previsto alcunché circa l’obbligo della predetta comunicazione; per cui, nel dubbio, in alternativa all’attesa di possibili istruzioni, potrebbe essere sufficiente una semplice comunicazione per raccomandata al MISE.

Per quanto riguarda l’aspetto contabile, l’attribuzione dell’agevolazione a favore dei soci costituisce una sorta di liquidazione di parte degli utili che, sulla base del bilancio o della dichiarazione dei redditi, spettano ai singoli soci.

Pertanto, l’attribuzione dell’agevolazione interviene dopo la chiusura dell’esercizio nel quale sono maturati i redditi da dichiarare.

La rilevazione, quindi, sarà la seguente, accendendo un conto ad ogni singolo socio:

DARE		AVERE	
CONTI	IMPORTO	CONTI	IMPORTO
diversi SOCIO..... SOCIO		CREDITO PER AGEVOLAZIONE ZFU	

21 agosto 2014
Vito Dulcamare