

LE ZONE FRANCHE URBANE NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

di Enrico Larocca

ASPETTI GENERALI

Una **Zona franca urbana** (in sigla **Zfu**) viene definita come quella **porzione** di un'area **territoriale**, posta all'interno di un nucleo urbano, nella quale le **aziende** possono godere di un particolare **regime** di **vantaggio fiscale e contributivo**¹.

Istituite originariamente su tutto il **territorio nazionale**, dopo una riconsiderazione critica delle stesse, le **Zfu** sono state recentemente riprese ed attivate in **via sperimentale** nei **centri urbani** delle Regioni Calabria, Campania, Puglia e Sicilia, nonché nei Comuni della Provincia di Carbonia-Iglesias per la Regione Sardegna e nell'area urbana dell'Aquila².

Si tratta di grande progetto che **mira alla creazione di aree che qualcuno definisce veri e propri “paradisi fiscali” per via delle esenzioni che possono godere le imprese ivi allocate.**

Come afferma una autorevole dottrina³, le agevolazioni previste sono 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

¹ V. Lupo e R. Iemma in Zone franche urbane: nuova concezione dei "paradisi fiscali", Guida pratica alle aziende, n. 6/2014, pag. 29

² Per quanto riguarda l'allargamento dei comuni fruitori dell'agevolazione di “seconda generazione” si veda il D.L. 66/2014 convertito con modificazioni in L. 89/2014.

³ V. Dulcamare in Agevolazioni ZFU, trattamento fiscale e contabile, www.commercialistatelematico.com

Considerato che 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 pone, dunque, in capo a ciascun beneficiario, almeno due questioni di ordine operativo:

1. qual è il trattamento fiscale della predetta agevolazione;
2. quali scritture a partita doppia vanno effettuate ricorrendo l'ipotesi di fruizione.

RIFERIMENTI NORMATIVI

La norma di riferimento è contenuta nell'art. 1, co. da 340 a 343, L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) con la quale vengono disposte **agevolazioni fiscali e contributive** in favore delle **piccole e micro imprese** operanti nelle **Zone franche urbane**.

PARAMETRI DI DISAGIO SOCIO-ECONOMICO

Nel 2009 il Cipe, con la Delibera 14/2009, provvedeva ad individuare le **prime 22 aree**, perimetrate all'interno dei centri urbani, sulla base di una procedura di **selezione** effettuata in funzione di ben delineati **parametri di disagio socio-economico** forniti dai **Comuni partecipanti**.

CONDIZIONI DI APPLICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

Il Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il D.M. 26 giugno 2012, stabiliva le **condizioni**, i **limiti** e le **modalità di applicazione** delle **agevolazioni** per l'istituenda **Zona franca urbana** del Comune dell'Aquila; mentre, con il D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, co. 1, L. 17 dicembre 2012, n. 221, il quadro delle **Zfu** veniva marcatamente stravolto, disponendo l'**azzeramento** della **graduatoria** delle **aree** precedentemente individuate nonché il **reinserimento** di quelle valutate astrattamente **ammissibili** in sede di **istruttoria**,

purché ricadenti nelle **Regioni Calabria, Campania, Puglia e Sicilia** ricadenti nel cd. "**obiettivo convergenza**" e dei Comuni della Provincia di **Carbonia-Iglesias** per la Regione Sardegna⁴.

REGOLAMENTAZIONE VIGENTE

Attualmente le **Zfu** sono regolamentate dal Decreto Mise 10 aprile 2013 e dalla successiva Circolare esplicativa del 30 settembre 2013, dal D.M. Lavoro, Salute e Politiche sociali 1 dicembre 2009, nonché dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 6 maggio 2014.

COMUNI OSPITANTI LE ZONE FRANCHE URBANE		
Calabria	Puglia	Sicilia
Corigliano	Andria	Aci Catena
Cosenza	Barletta	Acireale
Crotone	Foggia	Bagheria
Lamezia Terme	Lecce	Barcellona P.d.G.
Reggio Calabria	Lucera	Castelvetrano
Rossano	Manduria	Catania
Vibo Valentia	Manfredonia	Enna
Campania	Molfetta	Erice
Aversa	San Severo	Gela
Benevento	Santeramo in Colle	Giarre
Casoria	Taranto	Lampedusa-Limosa
Mondragone	Comuni della Provincia Carbonia - Iglesias	Messina
		Palermo (Brancaccio)
Napoli		Palermo (Porto)
Portici (centro storico)	Abruzzo	Sciacca
Portici (zona costiera)		Termini Imerese
San Giuseppe Vesuviano	L'Aquila	Trapani
Torre Annunziata		Vittoria

⁴ V. Lupo e R. Iemma, ibidem.

CHIARIMENTI MINISTERIALI (C.M. 39/E/2013)

Specifici ed importanti chiarimenti sono stati forniti con la Circolare AGE 24 dicembre 2013, n. 39/E, emanata in riferimento alla **Zfu aquilana** ma recante **soluzioni interpretative** utili e perfettamente inerenti all'intero **sistema agevolativo** delle **Zfu**.

IL QUADRO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E CONTRIBUTIVE

Nello schema che segue ancora un volta riepilogate per intero le agevolazioni fruibili⁵:

	Ires/Irpef	Inps	Irap	Imu
Anno	Esenzione d'imposta calcolata su un reddito massimo di € 100.000, aumentabile di € 5.000 per ciascun lavoratore assunto residente nel Sll in cui ricade la Zfu	Esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente a condizione che almeno il 30% dei lavoratori sia residente nel Sll in cui ricade la Zfu nei limiti del massimale di retribuzione fissato dall'art. 1, co. 1, D.M. Lavoro, Salute e Politiche sociali 1 dicembre 2009	Esenzione d'imposta calcolata su un valore della produzione netta massima di € 300.000	Esenzione dall'Imu per gli immobili posseduti e utilizzati per l'esercizio dell'attività d'impresa
2014	100%		100%	
2015				
2016				
2017				
2018				
2019	60%		0%	
2020				
2021				
2022				
2023				
2024	40%			
2025				
2026	20%			
2027				

⁵ V. Lupo e R. Iemma, ibidem.

FORMA E FUNZIONAMENTO del MECCANISMO di INCENTIVAZIONE FISCALE e CONTRIBUTIVA

FORME DI SOSTEGNO PUBBLICO ALLE IMPRESE E CLASSIFICAZIONE DEI CONTRIBUTI ALLE ZFU

Solitamente, **il sostegno pubblico alle imprese** si distingue in:

1. **Concessione di crediti d'imposta (leva fiscale)** da utilizzare in compensazione con debiti fiscali e contributivi di varia specie;
2. **Concessione di contributi finanziari (leva finanziaria)** nella forma di:
 - a. **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 successive⁶;
 - b. **contributi in conto impianti** concessi per l'acquisto di beni strumentali ammortizzabili;
 - c. **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

Le misure di sostegno pubblico alle imprese concesse sotto forma di crediti d'imposta, si sostanziano nella concessione di crediti fiscali scomputabili dai debiti fiscali e contributivi che si formano periodicamente in capo alle imprese.

E' di tutta evidenza 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.

In realtà, **i contributi derivanti dalla Zfu**, sono utilizzabili in riduzione delle imposte tramite il modello F24, ma relativamente a quelle per le quali si prospetta la riduzione fino alla percentuale di riduzione

⁶ V. Antonelli, R. D'Alessio e P. Pistone in SUMMA FISCALE, ed. Il Sole 24 Ore, 2011, pag. 407, sono **contributi in conto capitale quella categoria residuale di contributi che partecipano all'imponibile fiscale secondo due modalità alternative a scelta del contribuente: a) per intero nell'esercizio di incasso; b) per quote costanti nell'esercizio di incasso e nei 4 successivi.**

prevista per legge. Quindi **si tratta**, più propriamente, di **percentuali di esenzione dell'imponibile fiscale**.

PROCEDURA DI ACCESSO AI BENEFICI

Nella formulazione originaria del 2007, il meccanismo per l'**accesso** ai **benefici** era strutturato in forma di **automatica**, per cui per un'**azienda** in possesso dei **requisiti necessari**, era sufficiente insediarsi nell'**area disagiata** perimetrata per poter automaticamente usufruire degli **incentivi fiscali e contributivi**.

Gli Uffici ministeriali, però, in considerazione della duplice esigenza di considerare: a) la **scarsità** dei **fondi** destinati alla copertura delle esenzioni; b) l'esigenza di dover sottoporre a **sperimentazione** uno **strumento agevolativo**, ben conosciuto in Francia, ma in l'Italia del tutto sconosciuto, hanno preferito attuare una regolamentazione basata sull'apertura di un **bando** per la **ripartizione** dei **fondi**, **fondato sulla presentazione di un istanza telematica**.

ISTANZA TELEMATICA

Infatti, il sistema per la **concessione** dell'**agevolazione**, gestito dal Ministero per lo Sviluppo economico, prevede l'inoltro di un'**istanza telematica**, dal contenuto estremamente sintetico, includente la **richiesta** dell'**attribuzione** di un **credito**⁷ da far valere in F24 ai fini del pagamento degli **oneri fiscali e/o contributivi** entro i termini sopra evidenziati.

IMPRESE BENEFICIARIE

Esaminiamo, dunque, i principali **requisiti** sollecitati dalla disciplina.

Im primo luogo, le **imprese beneficiarie** devono essere annoverate tra le "**piccole e microimprese, come individuate dalla Raccomandazione n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003**" e, cioè:

- le **piccole imprese** che occupano **meno di 50 persone** e realizzano un **fatturato annuo** o un **totale di bilancio annuo non superiori** a Euro **10 milioni**;

⁷ Per **credito d'imposta** si intende qualsiasi credito che il contribuente vanta nei confronti delle casse dell'erario dello Stato che il contribuente può utilizzare in compensazione per pagare debiti nei confronti dello Stato, attraverso l'utilizzo dello stesso nel modello F24.

- le **microimprese** che occupano **meno di 10 persone** e realizzano un **fatturato annuo** oppure un **totale di bilancio annuo non superiori a Euro 2 milioni**.

LA QUESTIONE "DE MINIMIS"

L'**accesso all'incentivo** è condizionato, inoltre, dal **contenimento del credito d'imposta** entro il limite della cosiddetta **regola del *de minimis***, che come è noto, è rappresentato dalla soglia di Euro **200.000** da rispettare nell'arco temporale dei **3 anni**, curando di verificare eventuali **cumuli** con **altri benefici già fruiti** dall'**azienda** (ad es. il risparmio fiscale sulle deduzioni IRAP per lavoro dipendente a tempo indeterminato nel Sud Italia).

La norma, inoltre, impone l'adozione per le aziende con più sedi, di una **contabilità separata**, finalizzata all'individuazione degli **elementi reddituali** e del **valore della produzione**, sottoposti ad **esonero ed esenzione**, realizzati all'interno della **Zfu di competenza**.

TRATTAMENTO FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE

Stabilita la **natura di contributo in conto capitale**, va esaminata la **questione della tassabilità del contributo in questione ai fini delle imposte dirette** per il quale, ad onor del vero, **non esiste ad oggi alcuna precisazione ministeriale (circolare o risoluzione) che individui il corretto trattamento tributario dell'agevolazione**, sebbene la dottrina⁸ non abbia sottaciuto sulla circostanza che **trattandosi di contributi sottoposti alla regola del "de minimis" per regolamentazione comunitaria devono corrispondere all'importo effettivamente erogato**.

Se tali contributi fossero tassati, l'importo al netto della fiscalità gravante su di essi, ne ridurrebbe l'importo fruibile, in dispregio alla normativa comunitaria sopra enunciata.

LE SCRITTURE CONTABILI DEI CONTRIBUTI ALLE ZFU

Secondo l'**Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Milano**, che rispondendo ad un quesito posto sulla rivista *Pratica Fiscale*⁹ per mezzo di suo rappresentante, così si è espressa:

In ottemperanza al principio della competenza, è necessario valutare:

⁸ V. Dulcamare, *ibidem*.

⁹ Sara Falcone (ADC di Milano) in *Pratica Fiscale*, n. 25 del 22/06/2015, ed. WKI, pag. 49 e ss.

- a) la certezza del diritto al contributo (diritto all'erogazione del credito) che nel caso in discorso si realizza con l'accoglimento dell'istanza;
- b) la corrispondenza tra i ricavi (rappresentati dal contributo) e i costi (rappresentati dalle imposte),

All'atto dell'accoglimento dell'istanza dovrà essere contabilizzata l'agevolazione per il credito totale spettante ovvero l'importo risultante dal provvedimento ministeriale, semprechè vi sia la ragionevole certezza di recuperarlo entro i termini ovvero per importo minore, rilevando a P.D. la seguente scrittura:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Credito fiscale Zfu	A – C II 4 bis		
Contributi per Zfu (o Sopravvenienze attive non tassabili)	CE – E 20)		
rilevato contributo per Zfu			

Per quanto detto in precedenza circa la natura del contributo quale percentuale di esenzione dalle corrispondenti imposte, l'ammontare del ricavo straordinario deve essere contabilizzato in diminuzione dell'onere fiscale¹⁰ di ciascun periodo d'imposta, con l'avvertenza che se la compensazione delle imposte non si esaurisce nel primo esercizio, il ricavo dovrà essere imputato per competenza nei vari esercizi tramite la tecnica del risconto. Per cui in quest'ultima ipotesi occorrerà rilevare a P.D. la seguente scrittura:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Contributi per Zfu (o Sopravvenienze attive non tassabili)	CE – E 20)		
Risconti Passivi	P – E)		
rilevazione risconto per sospensione di quota del ricavo straordinario			

Successivamente, si procederà alla rilevazione del carico tributario al lordo dell'agevolazione fiscale con la scrittura a P.D.:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Imposte dell'esercizio	CE – 22)		
Debiti tributari	P – D 12)		
liquidazione delle imposte anno (n)			

¹⁰ L'esposizione al netto del contributo delle imposte dirette, farebbe propendere per la rilevazione delle stesse al netto della percentuale di esenzione, con una tecnica denominata "a saldi chiusi". Pur tuttavia, la normativa impone un'esposizione della fiscalità "a saldi aperti", rilevando il carico fiscale al lordo dell'esenzione, per poi compensare il debito tributario per IRES, IRAP, ecc. con il credito per Zfu.

Ed infine, si procederà alla compensazione (come da modello F24) dei debiti tributari per imposte dirette, con il credito per l'agevolazione alla Zfu, rilevandolo con la scrittura a P.D.:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Debiti tributari	P – D 12)		
Credito fiscale Zfu	A – C II 4 bis)		
Pagate imposte dell'esercizio			

In tal modo, il credito fiscale Zfu andrà progressivamente a ridursi fino all'esaurimento del valore totale spettante. La presente modalità permette di:

- iscrivere l'intera agevolazione spettante rispettando il titolo di assegnazione;
- esporre per intero l'onere fiscale teorico (le imposte lorde);
- rilevare e rappresentare l'onere fiscale effettivo tramite la quota di ricavi di competenza, da imputare in ogni esercizio a seconda dell'importo da compensare.

Matera, 22/06/2015

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2015 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.