

Risposta n. 310/2023

OGGETTO: Articolo 5, comma 2, del decreto–legge n. 91 del 2017. Credito di imposta ZES. Requisito della "novità" per i beni immobili.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante" o "Società") esercita, nella sede operativa sita nella "zona PIP" del comune di (....), in contrada

Con riguardo al credito d'imposta di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123 (nel prosieguo, "credito d'imposta ZES"), riferisce di aver acquistato il 2021, dalla curatela fallimentare della società BETA S.r.l., tutto il compendio industriale relativo all'attività esercitata dalla fallita società (per un costo complessivo di Euro).

L'opificio industriale era già condotto dal 2015, in forza di un contratto di affitto d'azienda, dall'Istante stessa.

La parte immobiliare che compone il compendio, acquistato e adibito all'attività industriale, si compone delle seguenti porzioni immobiliari:

- 1) capannone industriale destinato ad area lavorazione a piano terra;
- 2) palazzina destinata a uffici e servizi (bagni e spogliatoi);
- 3) area pertinenziale scoperta su cui insistono una pesa a ponte e un impianto di trattamento e depurazione delle acque.

«*Il compendio industriale e immobiliare acquistato*» - riferisce l'Istante - «*è sito nel territorio del (...), in parte rientrante in area ZES*». Come riferito dalla Società, il compendio descritto «*insiste sul suolo già riportato nel Catasto terreni di*», al foglio, particelle La Società, dopo l'acquisizione del predetto compendio, ha effettuato l'acquisto di nuovi impianti e di beni strumentali che hanno comportato anche l'esecuzione di lavori edili all'interno del capannone come di seguito specificati:

- 1) riparazione e impermeabilizzazione del tetto del capannone in economia (periodo luglio-agosto 2021) con acquisto di lamiera;
- 2) scavi per interrimento (periodo da agosto 2021);
- 3) rifacimento dei piani calpestio (da dicembre 2021);
- 4) scavi per (da dicembre 2021);
- 5) scavi per strutture per il montaggio di un nuovo impianto di abbattimento fumi (da dicembre 2021);
- 6) scavi per rifacimento della rete elettrica (da novembre 2021).

L'Istante chiede se può fruire del *credito d'imposta ZES* relativamente al costo sostenuto per il compendio immobiliare e per i descritti lavori edili, anche se lo stesso

compendio immobiliare non possiede il requisito della "*novità*", come previsto dalla disciplina del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (articolo 1, commi 98 e seguenti della legge 28 dicembre 2015, n. 208), richiamata dall'articolo 5, comma 2, del D.L. n. 91 del 2017 in relazione agli investimenti effettuati nelle *ZES* e le cui disposizioni sono applicabili esclusivamente «*in quanto compatibili*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter beneficiare del *credito d'imposta ZES* relativamente ai costi sostenuti per l'acquisto del compendio immobiliare ricadente nell'area *ZES* e per i relativi interventi edilizi, poiché la disciplina agevolativa relativa a tale credito non prevede espressamente per gli immobili «*strumentali agli investimenti*» il requisito della "*novità*".

Per completezza, l'Istante segnala che l'acquisto del compendio immobiliare e lo svolgimento degli interventi edilizi descritti «*sono stati propedeutici alla realizzazione di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, la cui sussistenza esula dal quesito oggetto del presente interpello*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per la fruizione del beneficio in commento, e prescinde dall'esame delle questioni che implicano o comportano accertamenti di carattere tecnico che non rientrano tra le competenze

dell'amministrazione finanziaria (cfr. al riguardo circolare n. 9/E del 2016 e, più di recente, circolare n. 31/E del 2020), restando impregiudicato ogni potere di controllo della stessa. In particolare, il presente parere non implica o presuppone alcuna valutazione sugli investimenti descritti in istanza, su cui il contribuente asserisce di voler beneficiare del credito di imposta in argomento.

L'articolo 4 del decreto-legge n. 91 del 2017, recante "Disposizioni urgenti per la crescita economica del Mezzogiorno" (di seguito anche "decreto"), da ultimo modificato dall'articolo 37 del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 giugno 2022, n. 79, *«al fine di favorire la creazione di condizioni favorevoli in termini economici, finanziari e amministrativi, che consentano lo sviluppo, in alcune aree del Paese, delle imprese già operanti, nonché l'insediamento di nuove imprese in dette aree»*, ha previsto la possibilità di istituire le Zone Economiche Speciali (le c.d. ZES), all'interno delle quali tali imprese possono beneficiare delle agevolazioni fiscali e delle semplificazioni amministrative previste dall'articolo 5 del medesimo decreto.

«Per ZES» - secondo quanto previsto dal comma 2 del citato articolo 4 - «si intende una zona geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, sugli orientamenti dell'Unione per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti (TEN-T)».

Il comma 2 dell'articolo 5 del decreto, nella versione in vigore dal 1° giugno 2021 al 30 aprile 2022, disponeva che: «*[i]n relazione agli investimenti effettuati nelle ZES, il credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2022 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Il credito d'imposta è esteso all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti*» (sottolineatura aggiunta).

Per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 37, comma 2, del decreto-legge n. 36 del 2022, il terzo periodo del comma 2 del citato articolo 5 («*Il credito d'imposta è esteso all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti*») è stato sostituito - per quanto qui di interesse - dal seguente: «*Il credito di imposta è esteso all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti* », con effetti a decorrere dal 1° maggio 2022 (ai sensi dell'articolo 50 del decreto-legge n. 36 del 2022). Per completezza, si segnala che l'articolo 1, comma 267, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (cd. legge di bilancio 2023), ha esteso il beneficio in argomento agli investimenti effettuati «*fino al 31 dicembre 2023*».

Pertanto, a seguito delle modifiche introdotte dal citato decreto-legge n. 36 del 2022, il *credito d'imposta ZES* spetta anche per l'acquisto di terreni e per l'acquisizione, per la realizzazione ovvero l'ampliamento di immobili strumentali per gli investimenti effettuati a partire dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto-legge n. 36, ossia

dal 1° maggio 2022 (data di entrata in vigore - come detto - del citato decreto-legge n. 36 del 2022).

Viceversa, per gli investimenti effettuati dal 1° giugno 2021 al 30 aprile 2022, il medesimo credito di imposta era stato esteso esclusivamente all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti (*cf*: la risposta ad interpello pubblicata *sub* n. 332 del 21 giugno 2022).

Nel caso in esame, l'Istante dichiara che il 2021 ha effettuato l'acquisto del compendio industriale *«sito nel territorio del (.....), in parte rientrante in area ZES»* e che ha eseguito *«dopo l'acquisizione del compendio immobiliare»* specifici interventi edilizi (come sopra individuati anche in relazione al periodo di *inizio* dell'esecuzione dei lavori).

Dall'Istanza, tuttavia, non si evince fino a quando i descritti lavori si sono protratti e se gli stessi fossero ancora in corso al momento dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 36 del 2022 (ossia, al 1° maggio 2022).

Ciò posto, in merito al quesito posto sul requisito della "novità" in relazione al compendio immobiliare acquistato il 2021, si osserva quanto segue.

Il comma 98 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, come da ultimo modificato dall'articolo 1, commi 265 e 266, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, "legge di bilancio 2023"), stabilisce che *«[a]lle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, della Regione siciliana e delle regioni Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento*

dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, fino al 31 dicembre 2023, è attribuito un credito d'imposta nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 C(2014) 6424 final del 16 settembre 2014, come modificata dalla decisione C(2016) 5938 final del 23 settembre 2016 (...)» (c.d. "credito d'imposta Mezzogiorno").

Dato il richiamo alle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 98 e seguenti, della legge n. 208 del 2015, con riferimento al *credito d'imposta ZES*, ad avviso della scrivente, devono ritenersi validi, in quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 34/E del 3 agosto 2016, secondo la quale *«il riferimento del comma 98 ai "beni strumentali" comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta. I beni, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa».*

«Il citato comma 98» - si legge ancora nel documento di prassi appena richiamato - «altresì, prevede espressamente che il credito di imposta riguarda gli investimenti in beni strumentali "nuovi". Conseguentemente, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati» (sottolineatura aggiunta).

Pertanto, si ritiene che il requisito della *novità* in parola - in quanto compatibile con le previsioni del *credito d'imposta ZES* e dei suoi ulteriori requisiti - debba

caratterizzare anche gli immobili strumentali acquisiti o realizzati per beneficiare del predetto *credito d'imposta ZES*.

Alla luce di quanto sopra, in relazione al "*costo sostenuto per* [l'acquisto del] (...) *compendio immobiliare*" in questione, si ritiene che detto costo non sia agevolabile in quanto riferito ad un compendio carente del requisito della novità nei termini sopra indicati.

A ciò va aggiunto che, in caso di ampliamento di beni immobili non dotati del requisito della *novità*, dunque, il beneficio fiscale spetta limitatamente alle spese sostenute per detto ampliamento, alla luce del fatto che il Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia (decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380), all'articolo 3, lettera e.1), considera come "interventi di nuova costruzione" (quindi, di fatto, dotati del predetto requisito della novità), anche «*l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente*».

Invece, in caso di interventi di ampliamento su beni immobili (di per sé) dotati del requisito della novità, il beneficio in questione spetta, oltre che in relazione alle spese di acquisizione dell'immobile *nuovo*, anche su quelle sostenute per il suo ampliamento.

Si ribadisce, infine, che spetta all'Istante valutare, alla luce di quanto sopra esposto, la natura dei lavori eseguiti sul compendio industriale acquistato e la conseguente sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per la fruizione del beneficio in commento.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)