

Risposta n. 94/2024

OGGETTO: Credito d'imposta ex art. 5 del decreto-legge n. 91 del 2017 (Credito d'imposta ZES) – Credito d'imposta ex art. 1, co. 98 e ss., della legge n. 208 del 2015 (Credito d'imposta Mezzogiorno) – cumulabilità – esclusione

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000, in ordine alla corretta interpretazione della disciplina relativa al credito d'imposta previsto dall'articolo 5 del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123 (di seguito, "Credito d'imposta ZES"), in relazione alla fattispecie prospettata.

La Società dichiara di svolgere, tra l'altro, l'attività di [...]. L'attività sociale è svolta presso l'unità locale sita in XXX (YYYYY).

Nell'ambito della propria attività, la Società riferisce - per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023 in impianti, attrezzature e macchinari - di aver già fruito del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di seguito, "Credito d'imposta Mezzogiorno"), nella misura del 35%, relativa alle medie imprese.

Inoltre, la Società evidenzia che "[t]enuto conto che in relazione alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti sopra menzionati ubicati all'interno del territorio del Piano di sviluppo strategico delle Zone Economiche Speciali Sicilia Orientale, ai sensi dell'articolo 4 del D.L. 91 del 20 giugno 2017 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 123 del 3 agosto 2017 e del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 12 del 25 gennaio 2018 è riconosciuto un ulteriore credito d'imposta per gli investimenti realizzati nelle ZES e nelle ZLS" [...].

Alla luce di ciò, la Società sostanzialmente chiede se per gli investimenti effettuati nel corso del 2023 (per i quali la stessa Società ha già usufruito del Credito d'imposta Mezzogiorno) possa beneficiare anche (*i.e.*, "*in aggiunta*") del Credito d'imposta ZES e, in caso affermativo, le condizioni di tale cumulo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene, in relazione agli investimenti già effettuati (per i quali la stessa Società ha già usufruito del Credito d'imposta Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge n. 208 del 2015), di poter usufruire *in aggiunta* anche del Credito d'imposta ZES, a condizione che il cumulo tra i due benefici fiscali non porti al

superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento.

In tal senso, la Società richiama il comma 102 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, in base al quale il Credito d'imposta Mezzogiorno "*è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica né presuppone alcuna valutazione o giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi necessari per accedere ai benefici fiscali relativi al Credito d'imposta Mezzogiorno e/o al Credito d'imposta ZES, nonché al rispetto delle altre condizioni (nazionali e unionali) per la fruizione di detti benefici.

Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria su tali aspetti.

Giova ricordare che, per quanto riguarda il Credito d'imposta Mezzogiorno (in relazione agli investimenti effettuati nel corso del 2023 - come evidenziato nell'istanza), il comma 98 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 (articolo modificato dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197) stabilisce che "*alle 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 [...]" (sottolineatura aggiunta).

Il successivo comma 101 dispone che "[i]l credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni indicati nel comma 99, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 3 milioni di euro per le piccole imprese, di 10 milioni di euro per le medie imprese e di 15 milioni di euro per le grandi imprese. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni; tale costo non comprende le spese di manutenzione".

Per quanto concerne, invece, il Credito d'imposta ZES (nella sua disciplina applicabile agli investimenti effettuati - come nel caso della Società - nel corso del 2023), occorre ricordare che l'articolo 4 del decreto-legge n. 91 del 2017 prevede, al comma 1, che "[a]l 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, sono disciplinate le procedure, le condizioni e le modalità per l'istituzione di una Zona

economica speciale, di seguito denominata «ZES»" e, al comma 2, che "[p]er ZES 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 (TENT). Per l'esercizio di attività economiche e imprenditoriali le aziende già operative e quelle che si insedieranno nella ZES possono beneficiare di speciali condizioni, in relazione alla natura incrementale degli investimenti e delle attività di sviluppo di impresa".

Il successivo articolo 5 stabilisce - tra le semplificazioni e i benefici fiscali previsti per la ZES - 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 2023 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 di imposta è esteso all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti [...]" (sottolineatura aggiunta).

Alla luce di tale quadro normativo (vigente *ratione temporis* per gli investimenti effettuati nel 2023), la Società chiede sostanzialmente la possibilità di fruire, per i medesimi investimenti per i quali ha già beneficiato (sempre nel corso del 2023) del Credito d'imposta Mezzogiorno, anche (*i.e.*, "*in aggiunta*") del Credito d'imposta ZES,

fermo il rispetto dei limiti di cumulabilità e intensità previsti dalla relativa disciplina. Presupposto del quesito formulato dalla Società è, quindi, che il Credito d'imposta ZES costituisca un beneficio fiscale "*ulteriore*" (così pag. 2 dell'istanza in esame) rispetto al Credito d'imposta Mezzogiorno (dovendosi nel qual caso verificare se il primo sia qualificabile come un "*altro aiuto di Stato che abbia ad oggetto i medesimi costi*", alla luce delle previsioni in tema di cumulabilità recate dal citato comma 102 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015).

Al riguardo, va rilevato che per la disciplina del Credito d'imposta ZES il Legislatore ha previsto un mero rinvio al Credito d'imposta Mezzogiorno ("*[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 2023 [...]*", così l'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 91 del 2017).

Sulla base del tenore letterale delle disposizioni relative al Credito d'imposta ZES e di quelle concernenti il Credito d'imposta Mezzogiorno (rispettivamente, gli articoli 5 del decreto-legge n. 91 del 2017 e 1, commi 98 e ss., della legge n. 208 del 2015), emerge che il Credito d'imposta ZES, diversamente da quanto ritenuto dalla Società, **non** possa essere considerato un'agevolazione "*ulteriore*" rispetto al Credito d'imposta Mezzogiorno che a quest'ultimo si "*aggiunge*", per i medesimi investimenti.

Infatti, per gli investimenti effettuati nelle ZES, il relativo credito d'imposta costituisce, sotto diversi profili, un potenziamento ed ampliamento del Credito d'imposta Mezzogiorno, mantenendo, in quanto compatibile, la medesima disciplina di riferimento di quest'ultimo (*cf.*, da ultimo, la risposta ad istanza di interpello pubblicata *sub* n. 145

del 2023 ove è stato affermato che "[1]'articolo 5, commi 1 e 2, del D.L. n. 91 del 2017 [...] ha previsto un ampliamento della portata del "Credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno", con riferimento agli investimenti specificamente effettuati nelle ZES" - sottolineatura aggiunta).

Ciò posto, si ritiene che le due misure di favore in parola (il Credito d'imposta ZES e il Credito d'imposta Mezzogiorno) non possono tra loro ritenersi *cumulabili* poiché non costituiscono due *distinte* agevolazioni fiscali, ma piuttosto rappresentano un'unica agevolazione, diversamente modulata in relazione agli ambiti territoriali in cui gli investimenti presi in considerazione delle relative disposizioni sono effettuati.

Da ultimo e per completezza, si rappresenta che laddove un eventuale dubbio interpretativo fosse relativo alle concrete modalità per il riconoscimento del Credito d'imposta ZES "al posto" del già fruito Credito d'imposta Mezzogiorno (sempre sul presupposto che sussistano tutte le condizioni soggettive e oggettive richieste da entrambi i crediti), non sarebbe comunque precluso all'Istante di presentare una nuova istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, a condizione che naturalmente sussistano tutti i relativi presupposti richiesti dalla legge.

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.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**