



DIREZIONE REGIONALE EMILIA ROMAGNA



Unione Comuni Modenesi Area Nord



Profili fiscali delle zone franche urbane - Emilia

Le agevolazione per i tributi comunali

Mirandola, 9 dicembre 2015

La disciplina statale

- L'art. 12 del DL n. 78 del 2015 prevede, al comma 5, lett. c) la seguente agevolazione:
- «*esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella zona franca di cui al comma 1, posseduti ed utilizzati dai soggetti di cui al presente articolo per l'esercizio dell'attività economica».*

Solo Imu o anche Tasi?

- La disposizione presenta profili di incertezza, facendo riferimento “alle imposte municipali proprie”, definizione questa che non esiste nella disciplina dei tributi comunali. Peraltro, Anci aveva proposto, in sede di conversione del Dl 78, un emendamento volto a specificare la portata dell’esenzione, ovvero se riferita alla sola Imu od anche alla Tasi.
- Nella **circolare del Ministero dello sviluppo economico** si fa riferimento alla sola imposta municipale, ma ciò, ovviamente non è sufficiente ad escludere dall’esenzione anche altre imposte che possono “qualificarsi” come municipali proprie.
- Nessun problema sussiste, invece, **nell’escludere dall’agevolazione la Tari, la Tosap/Cosap e l’imposta di pubblicità**, in quanto la loro debenza non è direttamente collegata al “possesso” degli immobili, ma al più, almeno con riferimento alla Tari, all’utilizzo.
- Siccome però il legislatore ha utilizzato il plurale e non il singolare occorre dare un senso alla lettera della norma, ovvero all’uso del plurale.

Solo Imu o anche Tasi?

Né, ai fini della risoluzione del dubbio interpretativo, può essere d'aiuto il riferimento alla norma generale di riferimento delle zone franche ovvero la legge n. 296 del 2006, in quanto la ZFU Emilia presenta significative differenze:

- **sia per le finalità**: il comma 340 della legge 296 istituisce le ZFU “*al fine di contrastare i fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e favorire l'integrazione sociale e culturale delle popolazioni abitanti in circoscrizioni o quartieri delle città caratterizzati da degrado urbano e sociale*”, mentre la ZFU Emilia ha l'evidente finalità di agevolare microimprese la cui attività è stata influenzata negativamente, sia direttamente che indirettamente, dagli eventi sismici;
- **sia per le agevolazioni concedibili**: normalmente le ZFU prevedono quattro tipi di agevolazioni: esenzione dalle imposte sul reddito, dall'Irap, dall'Ici (ed ora dall'Imu, a seguito delle modifiche recate dall'art. 37, comma 3 del Dl n. 179 del 2012) e l'esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, mentre per le zone franche emiliane, vengono concesse solo le prime tre agevolazioni.

Solo Imu o anche Tasi?

- L'unica possibilità, quindi, di dare un senso alle norme, ovvero alle "imposte municipali proprie", è quello di ritenere che l'esenzione operi nei confronti sia di Imu che di Tasi.
- Tale conclusione, peraltro, è l'unica che **non crea discriminazioni**, se solo si considera la natura della Tasi, che solo apparentemente è una tassa sui servizi indivisibili, ma che in realtà non è altro che un'imposta patrimoniale strettamente connessa all'Imu, visto che la definizione degli oggetti imponibili è la medesima, nel senso che per questi la Tasi rinvia all'Imu.
- La connessione/unitarietà tra Imu e Tasi è così evidente se solo si considera che la sommatoria delle aliquote dei due tributi non può essere superiore all'aliquota massima prevista per l'Imu.

Solo Imu o anche Tasi?

- Si è detto che una diversa interpretazione crea disparità di trattamento perché molti Comuni hanno “spostato” il prelievo dall’Imu alla Tasi al solo fine di agevolare le imprese, e ciò perché la Tasi è interamente deducibile mentre l’Imu è deducibile nel limite del 20%.
- Quindi, gli immobili delle imprese che possono accedere ai benefici della Zfu, se si trovano in Comuni che hanno l’aliquota Imu al 10,6, non saranno sottoposti ad imposizione, pur nei limiti che si dirà dopo, mentre se gli immobili si trovano in Comuni che, ad esempio, hanno deliberato un'aliquota Imu del 8,1 ed un'aliquota Tasi del 2,5, secondo l’interpretazione fornita dal Mise, saranno costretti a pagare la Tasi.
- Peraltro, per i Comuni che hanno utilizzato la maggiorazione Tasi dello 0,8, la forbice è ancora più larga, potendosi avere un'aliquota Imu del 7,3 ed un'aliquota Tasi del 3,3.
- Ovviamente, i soggetti beneficiari sono sempre gli stessi, non essendo inclusi i meri detentori, pur soggetti in generale alla Tasi, visto che la normativa sulle ZFU fa riferimento ai soli immobili “posseduti ed utilizzati” dalle imprese, ed è anche per questo motivo che la Tasi non può essere considerata una tassa sui servizi comunali.

Solo Imu o anche Tasi?

- È evidente, che la presenza della circolare ministeriale impone ora un'interpretazione per via normativa, anche considerando che i Comuni nel 2016 non possono “spostare” l'imposizione dalla Tasi all'Imu, perché ciò concretizzerebbe un aumento delle aliquote Imu, in violazione del **blocco** delle stesse previste nel disegno di legge di stabilità 2016.

Modalità applicative

- Il Dl n. 78 del 2015 prevede tra le “agevolazione” anche “l’esenzione” dalle imposte municipali proprie.
- Il dato letterale potrebbe far presupporre che il contribuente non debba pagare alcunché, così come avviene negli altri casi di esenzione.
- In realtà, il meccanismo è ben diverso, perché si tratta di **“esenzione” concedibile nei limiti dello stanziamento previsto**, che è pari a 20 milioni annui per il 2015 al 2016, al netto degli oneri del 2% previsti come “*oneri connessi ad attività di assistenza tecnica a supporto dell’attuazione degli interventi*” (art. 8, comma 2 del Dm 14 aprile 2013), sicché gli importi effettivamente erogabili ammontano a 19.600.000, di cui il 10% massimo è riservato per le zone di Carpi e Cento.

Modalità applicative

- Peraltro, se l'ammontare delle agevolazioni richieste dalle imprese sarà superiore al predetto stanziamento, le risorse saranno ripartite "proporzionalmente" alle richieste pervenute. Sicché in realtà le imprese conosceranno l'ammontare dell'agevolazione loro spettanti solo successivamente alla scadenza del termine di presentazione delle richieste, termine finale previsto per le ore 12:00 del 31 marzo 2016 (mentre il termine iniziale decorre dalle ore 12:00 del 21 dicembre 2015).
- Gli importi delle agevolazioni spettanti saranno determinati con provvedimento del Ministero dello sviluppo economico.
- L'ammontare delle agevolazioni spettanti sarà in concreto un credito d'imposta che il contribuente potrà utilizzare per il pagamento delle imposte agevolabili.
- Occorrerà quindi anche aspettare l'istituzione del codice tributo, ad opera dell'Agenzia delle entrate.

Modalità applicative

Operativamente, quindi, il contribuente utilizza le agevolazioni/credito d'imposta "in compensazione" per il pagamento dei tributi.

Quindi, l'esenzione Imu si attua mediante il pagamento della stessa attraverso il credito d'imposta da zona franca, mediante compensazione in F24.

Questo meccanismo, da un lato permette l'utilizzo delle agevolazioni nei limiti delle proprie spettanze, in quanto:

- da un lato, pagamenti con il codice tributo ZFU in misura superiore all'importo spettante saranno scartati dalla struttura di gestione degli F24, ed il pagamento si considererà come non effettuato,
- e, dall'altro lato, **non determina l'esigenza di compensazione a favore dei Comuni**, perché questi in realtà ricevono l'entrata da Imu, come negli altri casi in cui il contribuente effettua il pagamento dell'Imu ordinaria, ma anche degli atti di accertamento, mediante compensazione di un credito erariale.

Modalità applicative

- Va, infine, precisato che tecnicamente è sbagliato l'uso del termine "esenzione" perché in realtà si dovrebbe parlare di riduzione dell'imposta, che può arrivare fino all'azzeramento della stessa.
- Il credito d'imposta riconosciuto al contribuente, infatti, potrebbe essere insufficiente a compensare l'intero importo dovuto, e quindi il contribuente potrebbe comunque essere chiamato a pagarne una parte.
- Peraltro, va anche evidenziato che il credito d'imposta è utilizzabile a scomputo dei versamenti dovuti per le tre tipologie di agevolazioni, sicché il contribuente potrebbe decidere, autonomamente, in caso di incapienza complessiva, di utilizzare il credito d'imposta per pagare o i tributi erariali o solo l'Imu, e quest'ultima situazione, si verifica, ad esempio, quando l'azienda è in perdita.

Il problema dei versamenti già effettuati

Le agevolazione delle ZFU sono previste per i soli anni 2015 e 2016.

Quindi il contribuente:

- - ha pagato l'acconto Imu;
- - si pone il problema del pagamento del saldo Imu 2015.

In generale occorre premettere che l'utilizzo dell'F24 permette il pagamento dell'Imu, ma anche della Tasi, mediante compensazione dei crediti relativi a tributi erariali o contributi previdenziali e assicurativi .

Il problema dei versamenti già effettuati

- La compensazione **non è invece possibile nel caso in cui si vanti un credito per un tributo comunale**, perché in tale ipotesi è come se il contribuente provvedesse autonomamente ad effettuare il rimborso, senza alcun preventivo controllo da parte del Comune. La sussistenza del credito, invece, dovrà essere accertata dal Comune previa presentazione di una domanda di rimborso. Solo nel caso di accoglimento dell'istanza e solo nel caso in cui il regolamento comunale preveda la possibilità di effettuare la compensazione allora, diversamente da quanto previsto per i crediti erariali, il contribuente verserà l'importo ancora dovuto "al netto" del credito vantato nei confronti del Comune, che **non andrà pertanto evidenziato nell'F24, perché il modello F24 non prevede la possibilità di effettuare compensazioni utilizzando crediti comunali.**

Il problema dei versamenti già effettuati

- Ritornando alle ZFU, in caso di pagamento dell'acconto Imu per immobile che accede ai benefici da ZFU, **il Comune non può effettuare alcun rimborso**, perché non è previsto alcun contributo compensativo a favore del Comune, considerato il meccanismo del credito d'imposta.
- Una soluzione operativa percorribile è che nel 2016 il contribuente utilizzi il credito d'imposta da ZFU per effettuare un ravvedimento operoso relativo all'acconto 2015. **In tal modo, il Comune registra due incassi e può disporre il rimborso della rata di acconto 2015.**
- Per quanto riguarda **il saldo**, si ritiene opportuno, se l'impresa ritiene di poter accedere al credito d'imposta da ZFU, non procedere al pagamento. **Il contribuente potrà nel corso del 2016 utilizzare il credito d'imposta per effettuare il ravvedimento operoso relativo al saldo.**
- Ovviamente, considerato che la circolare del Mise è stata pubblicata il 24 (26) novembre e che le istanze possono essere presentate entro marzo 2016, si ritiene che non sussistano le ragioni per l'applicazione delle sanzioni, neanche in sede di ravvedimento operoso.
- Naturalmente, l'utilizzo del ravvedimento operoso, presuppone che il provvedimento del Mise attestante il credito d'imposta spettante a ciascuna impresa **sia pubblicato prima del 16 giugno 2016**, e questo per permette il ravvedimento lungo, ovvero quello ad un anno dalla data in cui doveva essere effettuato il versamento.

Gli immobili esentati

Gli immobili che godono dell' "esenzione" Imu (/Tasi) sono gli immobili posseduti ed utilizzati dall'impresa per l'esercizio dell'attività agevolate, ovvero con quel codice Ateco individuato in norma. **Si deve trattare di immobili che insistono nella zona franca.**

Gli immobili devono essere "**posseduti ed utilizzati**" dall'impresa, quindi l'agevolazione **non spetta**:

- per gli immobili dell'impresa che sono dati in locazione a terzi
- per gli immobili di proprietà di terzi utilizzati dall'impresa

La norma non limita l'agevolazione ad una **particolare categoria di fabbricati**, sicché si deve ritenere agevolabile qualsiasi immobile, indipendentemente dalla categoria catastale, purché strumentale allo svolgimento di una delle attività considerate dalla normativa.

Gli immobili esentati

- Per quanto riguarda gli immobili di proprietà delle **imprese individuali** questi saranno esenti se rispettano le condizioni previste dall'art. 65 del Tuir, ovvero siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili dell'impresa.
- Problemi applicativi possono riscontrarsi nel caso di immobili ad uso promiscuo, per lo svolgimento di un'attività esentata e di un'attività non esentata.
- Tale ipotesi è considerato dal legislatore solo per i tributi erariali, che richiede la tenuta di una sorta di contabilità separata.
- Utilizzando lo stesso criterio, si dovrebbe ritenere, analogamente a quanto previsto per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali in modo promiscuo, che l'esenzione operi proporzionalmente alla superficie utilizzato per lo svolgimento di una delle attività considerate dal Dl n. 78 del 2015.

Dichiarazione Imu

- Sotto il profilo dichiarativo, si ritiene che **non sussiste**, stante anche il meccanismo dello scomputo dell'imposta dovuta mediante utilizzo del credito d'imposta, **alcun obbligo dichiarativo**, forse fatta eccezione per gli immobili utilizzati in modo promiscuo, anche se in realtà, anche in tale ipotesi la dichiarazione Imu non fornisce alcuna informazione utile al controllo della posizione del contribuente, perché per tali immobili il comune incassa comunque tutto il dovuto, pagato in parte con il contributo d'imposta ed in parte con provviste del contribuente stesso.

Altri adempimenti a carico del Comune

La circolare del Mise, prevede che all'istanza presentata dal contribuente debba essere obbligatoriamente allegata una **dichiarazione del Comune che attesti che l'impresa abbia la sede o l'unità operativa nella ZFU.**

In realtà, si tratta di adempimento che poteva essere ben sostituito da una autocertificazione da parte dell'impresa istante e ciò per semplificare gli adempimenti posti a carico del contribuente medesimo. Infatti, con la procedura prevista dal Mise, il Comune dovrà:

- ricevere la richiesta di attestazione dell'impresa;
- verificare mediante accesso alla Camera di Commercio che l'impresa abbia la sede o l'unità operativa nella ZFU;
- rilasciare l'attestazione richiesta.

È evidente che tutto il procedimento non può essere fatto "all'istante" e quindi occorrerà che ogni comune individui:

- il soggetto che all'interno della struttura organizzativa comunale sottoscriva l'attestazione in questione;
- il tempo massimo di rilascio dell'attestazione, dalla data di presentazione della domanda.

Formalizzare la procedura è importante per le imprese, anche al fine di evitare che le richieste arrivino tutte in prossimità del termine ultimo.