

Credito d'imposta ZES unica

Guida agli investimenti

Andrea Amantea



Copyright © 2024 - CESI Multimedia S.r.l. Società Unipersonale
Via Massarenti 13, 20148 Milano
www.cesimultimedia.it

Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione dell'opera, anche parziale e con qualsiasi mezzo.

L'elaborazione dei testi, pur se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità in capo all'autore e/o all'editore per eventuali involontari errori o inesattezze.

ISBN: 9788862794312

Aggiornato al 18 settembre 2024

Sommar

1. Analisi normativa. Tra norma nazionale e regole UE	1
1.1 Premessa.....	1
1.2 Confronto con il Bonus per gli investimenti nel Mezzogiorno.....	3
1.3 Regolamento n. 651/2014 e concetto di progetto di investimento iniziale	6
1.4 Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 e intensità di aiuto.....	7
2. Decreto attuativo	10
2.1 Premessa.....	10
3. Richiesta del credito d'imposta ZES. Comunicazione ordinaria e integrativa	13
3.1 Presentazione	13
4. Certificazione delle spese ammesse al credito d'imposta	16
4.1 Rilascio della certificazione	16
4.2 Fac-simile di certificazione	16
5. Regole di cumulo (un caso pratico)	19
5.1 Beni agevolabili	19
5.2 Cumulabilità.....	20
6. FAQ dell'Agenzia delle entrate	23
6.1 Credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno (FAQ dell'11 luglio 2024).....	23
7. Percentuale spettante e codice tributo	25
7.1 Percentuale del credito d'imposta.....	25
7.2 Istituzione del codice tributo.....	26

1. Analisi normativa. Tra norma nazionale e regole UE

Il nuovo credito d'imposta ex art. 16 del D.L. n. 124/2023 (c.d. decreto Sud) spetta alle imprese della c.d. ZES Unica istituita a livello nazionale dall'art. 9 del D.Lgs. n. 124/2023.

1.1 Premessa

Il nuovo credito d'imposta ex art. 16 del D.L. n. 124/2023 spetta alle imprese della c.d. ZES Unica.

L'art. 9 del D.Lgs. n. 124/2023, c.d. decreto Sud, ha previsto l'istituzione di una **ZES unica** a livello nazionale.



Attenzione

A far data dal 1° gennaio 2024 è istituita la Zona economica speciale per il Mezzogiorno – ZES unica, di seguito denominata «ZES unica», che ricomprende i territori delle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna.



Decreto Sud	
Novità	Istituzione di una ZES unica
Attivazione ZES unica	1° gennaio 2024
Regioni ammesse alla ZES unica	Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna
Definizione di ZES	Zona delimitata del territorio dello Stato nella quale l'esercizio di attività economiche e imprenditoriali da parte delle aziende già operative e di quelle che si insedieranno può beneficiare di speciali condizioni in relazione agli investimenti e alle attività di sviluppo d'impresa

Per le imprese operanti nella ZES unica è istituito uno specifico credito d'imposta.



Il credito d'imposta per la ZES Unica	
Cosa	Credito d'imposta per investimenti nella ZES Unica
Beneficiari	Imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali , destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, let-



Il credito d'imposta per la ZES Unica	
	tera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
Esclusioni	Soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite , dei trasporti, esclusi i settori del magazzino e del supporto ai trasporti, e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo. L'agevolazione, altresì, non si applica alle imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento ed alle imprese in difficoltà come definite dall'art. 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014
Utilizzo	Solo in compensazione
Periodo durata agevolazione	Investimenti 1° gennaio 2024-15 novembre 2024
Investimenti agevolati	Acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti. Il valore dei terreni e degli immobili non può superare il 50% del valore complessivo dell'investimento agevolato
Investimento minimo	Non sono agevolabili i progetti di investimento (vedi art. 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014) di importo inferiore a 200.000 euro
Limite max investimento	Per ciascun progetto di investimento, 100 milioni di euro
Leasing	Si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni; tale costo non comprende le spese di manutenzione
Limiti intensità di aiuto normativa UE	Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027; regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014. Per il settore agricolo (settore della produzione primaria di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura) il credito d'imposta è regolato dall'art. 16-bis del D.L. n. 124/2023 per il quale si attende il decreto attuativo
Cumulo	Sì, 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
Recapture	Se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro



Il credito d'imposta per la ZES Unica	
	il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione. Se, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti. Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, le disposizioni in parola si applicano anche se non viene esercitato il riscatto
Riversamento	Il credito d'imposta indebitamente utilizzato rispetto all'importo rideterminato è restituito mediante versamento da eseguire entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi ivi indicate
Eventuale delocalizzazione dell'attività oggetto di investimento	Le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nelle aree d'impianto, ubicate nelle zone assistite citate, nelle quali è stato realizzato l'investimento oggetto di agevolazione, per almeno cinque anni dopo il completamento dell'investimento medesimo. In caso contrario scatta la revoca dei benefici concessi e goduti.

Rimane fermo, come da tabella, il riferimento alle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027.



Zone assistite ammissibili al credito d'imposta (vedi circolare n. 12/E 2017)	
Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera a) del TFUE	Risulta agevolato l'intero territorio regionale
Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera c) del TFUE	Risultano agevolati solo alcuni comuni o parti di essi

1.2 Confronto con il Bonus per gli investimenti nel Mezzogiorno

Il nuovo credito d'imposta ZES Unica riprende diversi aspetti del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, commi 98-108 della Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016).

Infatti, come da dossier ufficiale sui profili finanziari legati al D.L. n. 124/2023, decreto Sud, *la misura riproduce, con alcune differenze relative in particolare alle quote di costo ammissibili al beneficio, quella prevista dai commi da 97 a 108 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 per investimenti destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno (vedi pr. precedente).*

Il bonus investimenti al Sud, commi da 98 a 108 della Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016) si applicava anche alle Zone Economiche speciali, c.d. ZES.



Bonus investimenti al Sud, ZES e ZLS - Operatività	
Investimenti nel Mezzo-giorno	Dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2023
ZES	Dalla data del D.P.C.M. istitutivo della Zona economica speciale al 31 dicembre 2023
ZLS	Dalla data del D.P.C.M. istitutivo della Zona logistica semplificata al 31 dicembre 2023



Attenzione

La norma è stata oggetto di diverse modifiche normative che hanno ampliato e rafforzato la portata dell'agevolazione.

Il credito d'imposta in parola, in forza delle previsioni di cui all'art. 1, comma 64, della Legge n. 205/2017, come modificato dal D.L. 16 luglio 2020, n. 76, art. 48 quinquies, spetta anche alle imprese che operano nella **Zona logistica semplificata, ZLS**.

Nello specifico, per richiamo di norma, il bonus riconosciuto per gli investimenti effettuati nelle ZES (art. 5, comma 2, del D.L. n. 91 del 2017), spetta anche alle nuove imprese e quelle già esistenti che operano nella Zona logistica semplificata.



Attenzione

L'estensione opera con effetti limitatamente alle zone ammissibili agli aiuti a finalità regionale a norma dell'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (vedi tabella successiva).

Di conseguenza, per gli investimenti nelle ZLS valgono le medesime intensità di auto previste per la regione Abruzzo, Regione ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE (vedi istruzioni modello CIM 17, modello con il quale si richiede il credito d'imposta-per le acquisizioni 1° gennaio-31 dicembre 2023, ultimo periodo agevolato serve il CIM 23).



Piccole imprese	Medie imprese	Grandi imprese
30%	20%	10%

Detto ciò, le peculiarità del credito d'imposta in parola, **anche rispetto alle zone ZES**, possono essere di seguito riassunte.



Il bonus investimenti al Sud			
Beni agevolabili	Macchinari, impianti e attrezzature varie, voci B.II.2 e B.II.3 dello stato patrimoniale, destinati a strutture produttive nuove o già esistenti		
Investimento agevolabile	<ul style="list-style-type: none"> • 3 milioni di euro per le piccole imprese, • 10 milioni per le medie imprese, • 15 milioni per le grandi imprese 		
Investimento agevolabile zone ZES	Investimento agevolabile	Entro il 31 maggio 2021	Dal 1° giugno 2021
		50 mln	
	Ulteriori investimenti agevolati	Acquisto di terreni e acquisizione, realizzazione ovvero ampliamento di immobili strumentali agli investimenti	
	Estensione soggettiva dell'agevolazione	Per il credito d'imposta ZLS si applicano le medesime disposizioni previste per il credito d'imposta ZES	
Percentuali agevolative	Imprese ammissibili agli aiuti ai sensi dell'art. 107, lett. a) del TFUE (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna, Molise)		
	Piccole imprese		45%
	Medie imprese		35%
	Grandi imprese		25%
	Imprese ammissibili agli aiuti ai sensi dell'art. 107, lett. c) del TFUE (Abruzzo)		
	Piccole imprese		30%
	Medie imprese		20%
Grandi imprese		10%	
Ulteriori territori ammessi all'agevolazione	Zone Z.E.S. (art. 5, D.L. n. 91/2017)		Zone economiche speciali
	Zone terremotate (art. 18-quater, D.L. n. 8/2017)		Comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo, colpiti dagli eventi sismici verificatisi a decorrere dal 24 agosto 2016
	ZLS		Zone logistiche semplificate
Limiti normativa europea	Il credito di imposta è riconosciuto, nel rispetto dei limiti percentuali di cui alla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, approvata con la decisione C (2014) 6424 final del 16 settembre 2014 della Commissione europea, come modificata dalla decisione C (2016) 5938 final del 23 settembre 2016, nonché nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 (regolamento di esenzione). Tuttavia l'ambito geografico di appli-		



Il bonus investimenti al Sud	
	cazione del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno si rifà alla nuova Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 approvata dalla Commissione europea il 2 dicembre 2021 (Fonte dossier ufficiale Camera dei Deputati). Successivamente, con decisione della Commissione europea C (2022) 1545 final del 18 marzo 2022, è stata integrata la Carta per definire le zone ammissibili agli aiuti a finalità regionale agli investimenti in deroga all'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE (c.d. zone "c")
Possibilità di cumulo	Sì, con gli aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che insistano sugli stessi costi, sempre che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalla normativa europea (circolare, Agenzia delle entrate, n. 12/E 2017)
Operatività	Sono agevolati gli investimenti realizzati a decorrere: <ul style="list-style-type: none"> • dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2023, per gli investimenti effettuati nel Mezzogiorno; • dal 7 aprile 2018 al 31 dicembre 2021, per gli investimenti effettuati nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici succedutisi dal 24 agosto 2016; • dalla data del D.P.C.M. istitutivo della Zona economica speciale (ZES) al 31 dicembre 2023, per gli investimenti effettuati nelle ZES; • dalla data del D.P.C.M. istitutivo della Zona logistica semplificata al 31 dicembre 2023, per gli investimenti effettuati nelle ZLS
Chiarimenti di prassi	Circolare n. 34/E 2016 e n. 12/E 2017

1.3 Regolamento n. 651/2014 e concetto di progetto di investimento iniziale

Ai fini della spettanza del credito d'imposta ZES Unica, entra in gioco il concetto di **progetto di investimento iniziale**.

Infatti, in base al comma 2 dell'art. 16 del D.L. n. 124/2023:



Normativa

sono agevolabili gli investimenti, facenti parte 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, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti. Il valore dei terreni e degli immobili non può superare il 50 per cento del valore complessivo dell'investimento agevolato.

Dunque, viene ripreso il concetto di investimento iniziale fissato dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 (Regolamento GBER-aiuti in esenzione di notifica).



Concetto di Investimento iniziale	
Investimento in attivi materiali e immateriali relativo a una o più delle attività riportate a lato	<ul style="list-style-type: none"> • Creazione di un nuovo stabilimento; • ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente; • diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti o servizi non fabbricati o forniti precedentemente in detto stabilimento; • un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo del prodotto o dei prodotti interessati dall'investimento nello stabilimento
Acquisizione di attivi appartenenti a uno stabilimento che è stato chiuso o che sarebbe stato chiuso in assenza di tale acquisizione	La semplice acquisizione di azioni di un'impresa non viene considerata un investimento iniziale. L'investimento di sostituzione non costituisce pertanto un investimento iniziale
Investimento iniziale per la creazione di una nuova attività economica	Investimento in attivi materiali e immateriali relativo a una o più delle seguenti attività: <ul style="list-style-type: none"> • creazione di un nuovo stabilimento; • diversificazione dell'attività di uno stabilimento, a condizione che la nuova attività non sia uguale o simile a quella svolta precedentemente nello stesso stabilimento
	Acquisizione di attivi appartenenti a uno stabilimento che sia stato chiuso o che sarebbe stato chiuso in assenza di tale acquisizione, a condizione che la nuova attività che verrà svolta utilizzando gli attivi acquisiti non sia uguale o simile a quella svolta nello stabilimento prima dell'acquisizione. La semplice acquisizione di azioni di un'impresa non viene considerata un investimento iniziale per la creazione di una nuova attività economica

Tali indicazioni ci ritorneranno utili nel proseguo.

1.4 Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 e intensità di aiuto

Il bonus in esame spetta per gli investimenti in beni strumentali riservati alle imprese della ZES Unica. Dunque il riferimento è alle strutture produttive insediate o che si insedieranno:

- **nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise**, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e
- **nelle zone assistite della regione Abruzzo**, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

**Attenzione**

Tali zone sono individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, che fissa anche il limite massimo percentuale da rispettare nella concessione del credito d'imposta ossia la misura massima di aiuto consentita a livello regionale (Legenda tabella: 1) progetti con costi ammissibili non superiori a 50 milioni di euro; 2) progetti con costi ammissibili superiori a 50 milioni di euro (come definiti al punto 19 (18) degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale; 3) investimenti realizzati nei territori individuati ai fini del sostegno del Fondo per una transizione giusta (vedi allegato 1 modello comunicazione credito d'imposta ZES Unica)).

Regioni	Piccole Imprese		Medie Imprese		Grandi Imprese
	Progetti di investimento (1)	Grandi progetti di investimento (2)	Progetti di investimento (1)	Grandi progetti di investimento (2)	
Campania	60%	40%	50%	40%	40%
Puglia	60%	40%	50%	40%	40%
Basilicata	50%	30%	40%	30%	30%
Calabria	60%	40%	50%	40%	40%
Sicilia	60%	40%	50%	40%	40%
Sardegna	50%	30%	40%	30%	30%
Molise	50%	30%	40%	30%	30%
Abruzzo	35%	15%	25%	15%	15%
Puglia (3)	70%	50%	60%	50%	50%
Sardegna (3)	60%	40%	50%	40%	40%

Per i **grandi progetti di investimento**, l'importo dell'aiuto deve essere calcolato secondo la metodologia dell'«importo di aiuto corretto» di cui all'art. 2, punto 20, del Regolamento GBER riportata nella seguente formula: **importo di aiuto corretto** = $R \times (A + 0,50 \times B)$.



Calcolo intensità aiuto "grandi progetto di investimento"	
R	Intensità massima di aiuto applicabile nella zona interessata, esclusa l'intensità di aiuto maggiorata per le piccole-medie imprese (in caso di strutture produttive ubicate in più zone per le quali sono previste intensità massime di aiuto diverse occorre determinare la media di dette intensità ponderata in base ai costi ammissibili).
A	Parte dei costi ammissibili pari a 55 milioni di euro
B	Parte dei costi ammissibili compresa tra 55 milioni di euro e 100 milioni di euro

Ai sensi dell'art. 14, par. 3, del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione Europea, "nelle zone assistite che soddisfano le condizioni dell'art. 107, paragrafo 3, lettera a), del trattato, gli aiuti possono essere concessi per un investimento iniziale (vedi pr. precedente), **a prescindere dalle dimensioni del beneficiario**.

**Attenzione**

Nelle zone assistite che soddisfano le condizioni dell'arti. 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato, gli aiuti possono essere concessi a PMI per qualsiasi forma di investimento iniziale. Gli

aiuti alle grandi imprese possono essere concessi solo per un investimento iniziale a favore di una **nuova attività economica nella zona interessata**.

Ne consegue che le grandi imprese che effettuano investimenti in Abruzzo, zona ammissibili agli aiuti a finalità regionale ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3 lett. c), del TFUE, possono accedere al credito solo a fronte di un "investimento iniziale a favore di una nuova attività economica nella zona interessata (si veda anche la circolare n. 34/E/2016 sul bonus investimenti nel Mezzogiorno).

2. Decreto attuativo

L'art. 16 del D.L. n. 124/2023 demandava a un Decreto la definizione delle **modalità di accesso** al beneficio, nonché dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli, anche al fine di assicurare il limite di spesa di 1.800 mln di euro.
Da qui, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il decreto 17 maggio 2024.

2.1 Premessa

L'art. 16 del D.L. n. 124/2023 demandava a un Decreto del Ministro per gli Affari europei, il Sud, le Politiche di coesione e il PNRR, da adottare di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, la definizione delle **modalità di accesso** al beneficio, nonché dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli, anche al fine di assicurare il limite di spesa di 1.800 mln di euro.

Da qui, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale (G.U. Serie Generale n. 117 del 21 maggio 2024) il decreto 17 maggio 2024.



Decreto credito d'imposta investimenti in beni strumentali nella ZES Unica	
Ambito territoriale di applicazione	Investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno, ZES unica , che ricomprende i territori delle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia
Soggetti beneficiari	Tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato già operative o che si insediano nella ZES unica, in relazione all'acquisizione dei beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera a), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della Regione Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027
Settori esclusi	Industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti, esclusi i settori del magazzino e del supporto ai trasporti, e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché nei settori creditizio, finanziario e assicurativo. si tiene conto del codice ATECO indicato nel modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica riferibile alla struttura produttiva presso la quale è realizzato l'investimento oggetto dell'agevolazione richiesta
Imprese "agricole"	Per quanto riguarda le imprese attive nel settore della produ-



Decreto credito d'imposta investimenti in beni strumentali nella ZES Unica	
	zione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura, sarà necessario attendere invece un decreto del MASAF per la definizione delle modalità di accesso al beneficio nonché i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli. Ciò in linea con le previsioni di cui all'art. 1, comma 7, del D.L. n. 63/2024
Investimenti agevolati (facenti parte di un "progetto di investimento iniziale)	Investimenti realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024 , relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, nonché all' acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva agevolata
Beni già utilizzati	Gli investimenti in beni immobili strumentali sono agevolabili anche se riguardanti beni già utilizzati dal dante causa o da altri soggetti per lo svolgimento di un'attività economica, fermo restando quanto previsto dagli artt. 2, punti 49, 50 e 51, e 14 del regolamento (UE) n. 651/2014, del 17 giugno 2014 (vedi concetto di investimento iniziale)
Investimenti in terreni e fabbricati	Il valore dei terreni e dei fabbricati ammessi all'agevolazione non può superare il 50% del valore complessivo dell'investimento agevolato
Investimento massimo	Il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni ammessi al bonus, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro . Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni al netto delle spese di manutenzione
Soglia minima	Non sono agevolabili i progetti di investimento il cui costo complessivo sia inferiore a 200.000 euro
Momento di effettuazione degli investimenti e valore dei beni agevolabili	Rileva il principio di competenza, ex art. 109 del TUIR
Richiesta agevolazione (investimenti effettuati e da effettuare)	Per accedere al contributo sotto forma di credito d'imposta, i soggetti interessati comunicano all'Agenzia delle entrate, dal 12 giugno al 12 luglio 2024 , l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dal 1° gennaio 2024 e quelle che prevedono di sostenere fino al 15 novembre 2024. Si veda il provvedimento Prot. n. 262747/2024 dell'11 giugno 2024, nonché il provvedimento Prot. n. 350036/2024
Cumulo ammesso	Con le comunicazioni per la fruizione del credito d'imposta, le



Decreto credito d'imposta investimenti in beni strumentali nella ZES Unica	
	imprese devono autocertificare l'eventuale fruizione di altri aiuti di Stato e di aiuti de minimis in relazione ai medesimi costi ammissibili oggetto della comunicazione e che il relativo cumulo non determina il superamento dell'intensità di aiuto più elevata, o dell'importo di aiuto più elevato, consentita dalla disciplina europea di riferimento
Credito teorico e credito effettivo	Il credito d'imposta effettivamente spettante è determinato dall'Agenzia delle entrate con provvedimento direttoriale, rapportando le risorse disponibili all'ammontare dei crediti richiesti (vedi ultimo capitolo)
Utilizzo del credito d'imposta	Non si applicano i limiti alla compensazione di cui all'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388
Certificazioni investimenti	L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti (sezione A del "Registro")
Disinvestimento	Le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nella ZES unica, per almeno cinque anni dopo il completamento dell'investimento medesimo. L'inosservanza del predetto obbligo determina la decadenza dai benefici goduti

Come anticipato, il credito d'imposta passa dalla presentazione di apposita istanza all'Agenzia delle entrate.

3. Richiesta del credito d'imposta ZES. Comunicazione ordinaria e integrativa

*Per richiedere il credito d'imposta in esame le imprese avevano tempo fino al **12 luglio 2024**. La domanda, con i dati degli investimenti agevolabili, poteva essere presentata utilizzando esclusivamente il **software denominato "Zes Unica"**.*

3.1 Presentazione

Per richiedere il credito d'imposta in esame le imprese avevano tempo fino al **12 luglio 2024**.

La domanda con i dati degli investimenti agevolabili poteva essere presentata utilizzando esclusivamente il **software denominato "Zes Unica"**, disponibile sul sito internet dell'Amministrazione. L'invio poteva essere fatto direttamente dal beneficiario o da un intermediario abilitato. Si veda a tal fine il già richiamato provvedimento Prot. n. 262747/2024 dell'11 giugno 2024.

Il D.L. n. 113/2024, c.d. decreto Omnibus è intervenuto anche in materia di Bonus Zes Unica, ex art. 16 del D.L. n. 124/2023.



Attenzione

Oltre a stanziare ulteriori 1,6 MLD di euro in favore della misura, il decreto rivede gli obblighi comunicativi ai fini della legittima spettanza dell'agevolazione.

Prima dell'intervento del decreto Omnibus le comunicazioni da inviare all'Agenzia delle entrate erano così scadenziata.

In particolare, l'impresa potrà utilizzare il credito d'imposta:



Comunicazione credito d'imposta ZES Unica	
Comunicazione ordinaria	Dal 12 giugno al 12 luglio 2024
Integrativa-investimenti "post comunicazione ordinaria"	Dal 31 luglio 2024 fino al 17 gennaio 2025 (paragrafo 5 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2024)
Investimenti effettivi (se inferiori a quelli indicati nella comunicazione ordinaria)	Dal 3 febbraio 2025 al 14 marzo 2025 (dall'art. 5, comma 5, del decreto interministeriale 17 maggio 2024)

L'art. 1 del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, al comma 1 dispone che tutti i soggetti che hanno presentato la comunicazione "COMUNICAZIONE PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI NELLA ZES UNICA", dal 12 giugno al 12 luglio scorso, devono inviare all'Agenzia delle entrate dal 18 novembre al 2 dicembre 2024 una comunicazione integrativa attestante **l'avvenuta realizzazione degli investimenti indicati nella comunicazione già presentata**.



Attenzione

La comunicazione integrativa deve essere presentata anche se la comunicazione ordinaria di richiesta del bonus inviata entro lo scorso 12 luglio reca l'indicazione di investimenti agevolabili e già realizzati alla data di trasmissione della medesima comunicazione. Il modello di comunicazione integrativa, con le relative istruzioni, è approvato con provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 113/2024.



Comunicazione credito d'imposta ZES Unica post D.L. Omnibus	
Comunicazione ordinaria	Dal 12 giugno al 12 luglio 2024.
Comunicazione integrativa investimenti effettivi (a pena di decadenza del bonus)	Dal 18 novembre al 2 dicembre.

Il D.L. Omnibus, demandava ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate l'approvazione del modello di comunicazione integrativa con le relative istruzioni di compilazione.

Con provvedimento prot. n. 350036/2024 del 9 settembre, l'Agenzia delle entrate ha approvato tale modello che come detto dovrà essere presentato **tra il 18 novembre 2024 e il 2 dicembre 2024**.

COMUNICAZIONE INTEGRATIVA PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI NELLA ZES UNICA
(Art. 16 del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, e art. 1 del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113)

IMPRESA BENEFICIARIA	Codice fiscale	Dimensione impresa Grande Media Piccola Micro
OPERAZIONI STRAORDINARIE	Codice fiscale avente causa	Trasferimento parziale credito
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE INTEGRATIVA	Codice fiscale del firmatario	Codice carica
REFERENTE DA CONTATTARE	Cognome	Nome
	Telefono	Cellulare
	Indirizzo di posta elettronica	
ANNULLAMENTO COMUNICAZIONE INTEGRATIVA PRECEDENTE	L'impresa beneficiaria dichiara di voler annullare la comunicazione integrativa precedentemente presentata <input type="checkbox"/>	

Il modello di comunicazione è composto: dal frontespizio, dal quadro A (dati relativi al progetto d'investimento e al credito d'imposta), dal quadro B (dati della struttura produttiva), dal quadro C (elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia), dal quadro D (elenco delle altre agevolazioni concesse o richieste compresi gli aiuti de minimis) e dal quadro E (estremi delle fatture elettroniche ricevute e della certificazione di cui all'art. 7, comma 14, del Decreto 17 maggio 2024 – Presidenza del consiglio dei ministri – ministro per gli affari europei, il sud, le politiche di coesione e il PNRR).

Si ricorda che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione** rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti (sezione A del "Registro").



Attenzione

La trasmissione telematica della comunicazione integrativa è effettuata utilizzando esclusivamente il software denominato "ZES UNICA INTEGRATIVA", disponibile sul portale web dell'Agenzia delle entrate.

La comunicazione integrativa, a pena dello scarto della comunicazione stessa, reca l'indicazione dell'ammontare del credito di imposta maturato in relazione agli investimenti effettivamente realizzati e delle relative fatture elettroniche ed è corredata dagli **estremi della certificazione**.

L'ammontare di investimenti effettivamente realizzati da indicare nella comunicazione integrativa **non può essere superiore** a quello riportato nella comunicazione originaria inviata entro lo scorso 12 luglio.

Il provvedimento regola anche le ipotesi di **scarto della comunicazione** integrativa.

La comunicazione integrativa è scartata nel caso in cui:

- il richiedente non sia titolare di una partita IVA attiva alla data di invio della comunicazione integrativa;
- gli estremi delle fatture elettroniche indicate nel quadro E non corrispondano con i dati presenti nella relativa banca dati dell'Agenzia delle entrate;
- il codice attività e il codice catastale del comune riferiti a ciascuna struttura produttiva, indicati nel quadro B, non corrispondano con quelli comunicati ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- i dati indicati nella comunicazione integrativa siano incongruenti rispetto a quelli indicati nella comunicazione originaria.

Successivamente, alla presentazione della comunicazione integrativa è rilasciata, entro 5 giorni, una **ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione integrativa, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia.

Si considera tempestiva la comunicazione integrativa trasmessa entro il 2 dicembre e nei 4 giorni precedenti ma scartata dal servizio telematico, purché ritrasmessa entro i 5 giorni solari successivi a tale termine.



Attenzione

Con il provvedimento in esame sono, altresì, apportate alcune modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2024, prot. n. 262747/2024 (vedi approvazione modello di comunicazione Bonus ZES).

In particolare, sono soppressi i paragrafi 4, 5 e 6 del citato provvedimento in quanto incompatibili con le disposizioni recate dal D.L. Omnibus.

Pertanto come si legge nel provvedimento: è inibito l'utilizzo del credito d'imposta sulla base delle disposizioni recate dai citati paragrafi; non è più possibile presentare le comunicazioni previste dal medesimo paragrafo 5 (comunicazioni integrative pre D.L. Omnibus-vedi 1° pr) e **non si tiene conto di quelle già presentate** entro la data di pubblicazione del presente provvedimento; i controlli antimafia sono effettuati sulla base dei dati riportati nella comunicazione integrativa qui in esame.

Si veda a tal proposito anche il comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate dello scorso 13 agosto.

4. Certificazione delle spese ammesse al credito d'imposta

*L'art. 7 del D.M. 17 maggio 2024 prevede che, ai fini del riconoscimento del **credito d'imposta ZES**, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**.*

4.1 Rilascio della certificazione

L'art. 7 del D.M. 17 maggio 2024 prevede che, ai fini del riconoscimento del **credito d'imposta ZES**, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, **la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro** di cui all'art. 8 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i **principi di indipendenza** elaborati ai sensi dell'art. 10 del citato D.Lgs. n. 39/2010 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC).

Alcune polemiche sono sorte sulla scelta del legislatore di escludere dalla possibilità del rilascio della certificazione per i revisori legali con incarichi non attivi da un triennio, e quindi transitati nella sezione B del Registro dei Revisori Legali. Il revisore, infatti, viene iscritto nella sez. B del Registro Revisori non per demerito **ma per la sola condizione di non avere incarichi in corso**. Tale differenza non preclude, in ogni caso, agli iscritti nella sezione B, come chiarito da una Faq del MEF, "lo svolgimento di altre attività o prestazioni, diverse dalla revisione legale, previste dalla legge. La distinzione tra le sezioni "A" e "B" è legata esclusivamente allo svolgimento di incarichi di revisione legale, e non incide sullo status di revisore regolarmente iscritto".

4.2 Fac-simile di certificazione

Si riporta di seguito un fac-simile di certificazione del revisore:



**CERTIFICAZIONE CONTABILE DELLE SPESE AMMISSIBILI
AL CREDITO D'IMPOSTA ZES UNICA MEZZOGIORNO
(articoli da 9 a 17 del D.L. n. 124/2023; D.M. 17 maggio 2024, Provv. AdE 10 giugno 2024)**

La sottoscritta _____ C.F. _____, con Studio a _____ () in via _____ n. __, iscritta alla Sezione A del Registro dei Revisori Legali al n. _____ dal _____, con decreto pubblicato in G. Uff. n. __ del _____,

PREMESSO CHE

- ha ricevuto dalla società **XY S.R.L.**, codice fiscale _____, l'incarico di procedere **all'attestazione della effettività delle spese sostenute necessaria per beneficiare del credito di imposta ZES UNICA MEZZOGIORNO**;
- e in ottemperanza a quanto stabilito dagli articoli da 9 a 17 del D.L. n. 124/2023; D.M. 17.05.2024, Prov. AdE 10.06.2024, in merito all'attuazione del „credito d'imposta ZES UNICA”,

DICHIARA DI AVER PRESO VISIONE

della seguente documentazione originale riguardante gli investimenti, rendicontati ai fini dell'ottenimento del credito d'imposta, effettuati dal 1 gennaio 2024 al 15 novembre 2024, in particolare:

- Bilancio 2024, con particolare riferimento alle scritture contabili riferite alle registrazioni del costo dell'investimento e alle altre eventuali spese imputate;
- Fatture relative all'investimento effettuato, relativo in particolare all'acquisto (anche mediante leasing) dei seguenti beni (strumentali) "nuovi":
 - macchinari
 - impianti
 - attrezzature varie, destinati:
 - a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio
 - all'acquisto di terreni
 - e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.
- Visura camerale.

In particolare, l'impresa ha sostenuto le seguenti spese agevolabili:

Tipologia di Spesa	Importo in Euro
TOTALE	€
Credito d'imposta ZES UNICA	€

Tali spese si considerano sostenute nel periodo 01/01/2024-15/11/2024, ai sensi dell'art. 109 del TUIR.

CERTIFICA E ATTESTA

- l'effettivo sostenimento delle spese sostenute gli investimenti agevolabili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa ai fini dell'ottenimento del "credito d'imposta ZES UNICA";
- che le spese risultano dalla documentazione amministrativa e contabile ufficiale dell'impresa,

La sottoscritta dichiara, inoltre:

- di non aver avuto, nei tre anni precedenti alla presente dichiarazione, alcun rapporto di collaborazione o di dipendenza con l'impresa stessa;
- di aver osservato, nell'assunzione dell'incarico, i principi di indipendenza di cui all'art. 10 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, e al codice etico dell'IFAC.

_____, _____ 2024

In fede

5. Regole di cumulo (un caso pratico)

*Il credito d'imposta in esame premia gli investimenti realizzati dal 1° gennaio al 15 novembre 2024, relativi all'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, nonché all'acquisto di **terreni** e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento **di immobili strumentali** agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva agevolata.*

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali riservato alle imprese della ZES Unica può essere cumulato con altri incentivi a valere sui medesimi costi.

5.1 Beni agevolabili

Il credito d'imposta in esame premia gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, nonché all'acquisto di **terreni** e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di **immobili strumentali** agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva agevolata.

Il riferimento è alle voci B.II.1, B.II.2 e B.II.3 dello Stato patrimoniale. Si attende la circolare dell'Agenzia delle entrate per la più precisa individuazione dei beni agevolabili.

Riprendendo le indicazioni di cui alla circolare n. 34/E/2008, su un simile credito d'imposta (vedi art. 1, commi 271-279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Credito d'imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate) dovrebbero rientrare nel bonus **gli impianti generici** (quali impianti di produzione e distribuzione energia, vedi ad esempio un impianto fotovoltaico per un'impresa che opera nei settori ammessi al credito d'imposta), officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme) che gli impianti specifici ed altri impianti (quali ad esempio, forni e loro pertinenze), nonché i beni individuabili quali "**macchinario**", **automatico e non automatico**.

Sono, altresì, agevolabili:

- **attrezzature industriali e commerciali**, attrezzature di laboratorio, nonché equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa;
- **attrezzatura varia ed utensili**, legati al processo produttivo o commerciale dell'impresa;
- attrezzatura che completa la capacità funzionale di impianti e macchinari, anche se con un più rapido ciclo d'usura.



Attenzione

Sono esclusi dal credito d'imposta ZES Unica, i veicoli aziendali (automezzi) i quali vengono indicati nello Stato patrimoniale, secondo quanto previsto dall'art. 2424 c.c., tra le immobilizzazioni materiali alla voce B.II.4 denominata "altri beni" (autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni). Si vedano le indicazioni di cui all'**OIC 16**.

Dovrebbero rientrare tra i beni agevolabili i mezzi non targati (gru, escavatori, muletti, ecc.).



Attenzione

Sulla base delle indicazioni di cui alla circolare n. 32/2022 (chiarimenti in relazione agli investimenti effettuati dai soggetti operanti nel settore della nautica da diporto ai fini della disciplina contenuta nell'art. 1, comma 98, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015) la classificazione di bilancio alla stregua di «Impianti e macchinari» nello schema di Stato Patrimoniale previsto dall'art. 2424 c.c. (voce B.II.2) e «Attrezzature industriali e commerciali» (voce B.II.3) – nella misura in cui risulti corretta in applicazione delle disposizioni del codice civile e dei principi contabili adottati dall'impresa – rappresenta un primo indicatore della circostanza che i beni acquistati siano «macchinari, impianti e attrezzature varie» funzionali all'esercizio delle attività economiche poste in essere.

Qualora l'operatore economico abbia rappresentato in maniera diversa la propria realtà aziendale (ad esempio, ipotizzando la creazione di una specifica voce dello stato patrimoniale) ovvero, sulla base della tipologia e dimensioni della propria azienda, usufruisca di schemi di bilancio semplificati (quali, ad esempio, le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. o le imprese che adottano contabilità semplificata di cui all'art. 2435-bis c.c.), diviene necessario:

- valorizzare tutti gli elementi, in diritto e in fatto, che consentano di considerare i beni oggetto dell'investimento come «macchinari, impianti e attrezzature varie»
- il cui utilizzo da parte dell'impresa sia essenziale per l'esercizio della propria attività.



Attenzione

In assenza di un'espressa esclusione normativa, il credito di imposta in commento è da considerarsi rilevante ai fini fiscali. Ciò comporta che tale credito, ai fini IRPEF, IRES ed IRAP, è da considerarsi come contributo tassabile.

La stessa indicazione era rinvenibile per il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno nella circolare n. 34/E 2016, posto che anche in questo caso la norma di riferimento nulla prevedeva a riguardo.

Le quote di ammortamento calcolate sui beni strumentali agevolabili e ammortizzabili sono deducibili dal reddito di impresa.

5.2 Cumulabilità

Da qui, è possibile analizzare le **regole di cumulo del credito d'imposta**.

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali riservato alle imprese della ZES Unica può essere cumulato con altri incentivi a valere sui medesimi costi.

Il cumulo è ammesso:

- **con altri aiuti di Stato e aiuti "de minimis"**, 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 e fermo restando il rispetto della condizione di cui all'art. 14, par. 14, del Regolamento UE 651/2014;

- **con altre misure agevolative, che non siano qualificabili come aiuti di Stato** ai sensi dell'art. 107 del TFUE (è escluso il cumulo con il credito d'imposta transizione 5.0), nei limiti delle spese sostenute.



BONUS ZES Unica-Regole di cumulo	
Tipologia di cumulo	Regole
Con altri aiuti di Stato e aiuti "de minimis"	Il credito d'imposta è determinato applicando le percentuali agevolative applicabili al bonus ZES Unica (vedi Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027) al costo dei beni strumentali e diminuendo il relativo risultato dell'ammontare degli aiuti concessi o richiesti. Ad esempio il cumulo è ammesso con la c.d. Nuova Sabatini.
Con altre misure agevolative	Applicando le suddette percentuali, non oltre la spesa sostenuta, si pensi al cumulo con il bonus per l'acquisizione di beni strumentali ex lege n. 160/2019 e n. 178/2020. Non è ammesso il cumulo con il credito d'imposta "transizione 5.0" (comma 18 dell'art. 38 del D.L. n. 19/2024).

Sul cumulo con altri aiuti di Stato e aiuti "de minimis", entra in gioco anche quanto previsto all'art. 14, par. 14, del Regolamento UE 651/2014:



Normativa

"il beneficiario dell'aiuto apporta un contributo finanziario pari almeno al 25 % dei costi ammissibili, attraverso risorse proprie o mediante finanziamenti esterni, in una forma priva di qualsiasi sostegno pubblico".



Attenzione

Come riportato in tabella, il credito d'imposta, inoltre, è cumulabile, nei limiti delle spese effettivamente sostenute, anche con altre misure agevolative, che non siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 del TFUE. Pertanto, qualora il credito d'imposta come sopra determinato, unitamente a dette altre misure agevolative, risulti superiore all'importo delle spese effettivamente sostenute, occorre ridurre il credito per un ammontare corrispondente alla parte eccedente".

Nella comunicazione degli investimenti effettuati era necessario indicare nel **quadro B e D**, le altre agevolazioni concesse o richieste inclusi gli aiuti "de minimis".



Cumulo credito d'imposta ZES Unica. Un esempio pratico



Esempio

Una SNC di piccole dimensioni con sede produttiva in Campania intende effettuare un investimento (nel rispetto del requisito di progetto di investimento iniziale) per alcuni macchinari 4.0 per un costo totale pari a 450.000 euro.

Ipotizziamo che per lo stesso investimento intenda beneficiare sia del credito d'imposta beni strumentali ex lege n. 178/2020 sia del bonus investimenti nella Zes Unica.

In tale caso l'agevolazione teorica totale spettante è così calcolata.

- **Credito d'imposta beni strumentali** $450.000 \times 20\% = 90.000 \text{ €}$ (non tassato);

- **Bonus investimenti ZES unica** $450.000 \times 60\% = 270.000 \text{ €}$ (tassato)

- **Risparmio d'imposta** ai fini reddituali (IRPEF) ipotizzando un'aliquota marginale del 35%, $90.000 \times 35\% = 31.500 \text{ €}$

- **Risparmio IRAP:** 4.000 € (a scopo esemplificativo)

L'agevolazione teorica spettante è pari a $90.000 + 270.000 + 31.500 + 4.000 = 395.500 \text{ €}$.

Dunque, ai fini del cumulo:

- le imposte risparmiate sul primo credito investimenti in beni strumentali d'imposta (il bonus ZES Unica invece è tassato),
- devono essere sommate al totale dei due crediti d'imposta spettanti.

L'importo ottenuto cumulando le due agevolazioni e il risparmio d'imposta, non deve essere superiore al costo dell'investimento.

6. FAQ dell'Agenzia delle entrate

In vista della scadenza del 12 luglio 2024 nell'apposita sezione del sito web istituzionale sono state pubblicate alcune FAQ sull'utilizzo del credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno.

In vista della scadenza del 12 luglio 2024, che come ribadito più volte era ultimo giorno per l'invio delle comunicazioni all'Agenzia Entrate, nell'apposita sezione del sito web istituzionale sono state pubblicate alcune FAQ sull'utilizzo del credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno.

Si riportano le principali risposte dell'Agenzia delle entrate.

6.1 Credito d'imposta ZES Unica Mezzogiorno (FAQ dell'11 luglio 2024)

D. Per fruire del credito d'imposta per gli investimenti nella Zes Unica (art. 16 del D.L. n. 124/2023) è necessario far riferimento a quale modello?

R. È necessario fare riferimento all'apposito modello "Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nella Zes unica", disponibile sul sito delle Entrate, e al Provvedimento dell'11 giugno 2024, che ne ha definito il contenuto e le modalità di invio.

D. Cosa si intende per data di ultimazione degli investimenti agevolabili (fissata al 15 novembre 2024)? È necessario che siano complessivamente fatturati e pagati o vale anche l'effettuazione dell'ordine o il pagamento di un acconto?

R. Al riguardo l'Agenzia, considerato l'art. 109, comma 2, del TUIR, secondo il quale ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza "le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende" e "le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate", chiarisce che in base a tali criteri, il costo di un bene oggetto di un investimento effettuato oltre la data del 15 novembre 2024 non vale ai fini del bonus.

In tal caso ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta non rilevano neanche gli eventuali ordini effettuati e gli acconti pagati entro tale data.

D. Qual è il momento in cui si potrà utilizzare l'eventuale credito d'imposta spettante?

R. Le modalità di fruizione sono indicate nell'art. 7 del D.M. 17 maggio 2024.

Il bonus in ogni caso non è utilizzabile prima della data di realizzazione dell'investimento agevolabile e non è previsto un termine finale di utilizzo.

In base al comma 4 dell'art. 7, il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è riconosciuto e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

D. Una società può presentare più progetti di investimento, tenuto conto però dei requisiti generali, e cioè deve trattarsi di investimenti agevolabili realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro?

R. Sì, è possibile.

D. Quale tipologia di investimenti sono agevolabili?

R. Al riguardo l'Agenzia ricorda l'art. 3, comma 1, del D.M. 17 maggio 2024, secondo cui gli investimenti in primo luogo devono far parte di un progetto iniziale definito dall'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 e devono essere realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024.

Quanto alla tipologia viene precisato che si deve trattare di acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, acquisto di terreni e acquisizione, realizzazione o ampliamento di immobili strumentali agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività.

Sono esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita, come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita e i materiali di consumo.

D. Un'azienda con sede legale in una zona non ZES ma con sede operativa in una zona ZES può richiedere il credito d'imposta?

R. Il credito d'imposta di cui all'art. 16 del D.L. n. 124/2023 spetta alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali indicati nel comma 2, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni rientranti nella ZES unica. Conseguentemente, ad esempio, è possibile che una società con sede legale al di fuori della ZES unica possa richiedere il credito d'imposta in questione per investimenti agevolati destinati ad una sua struttura produttiva che si insedia nell'ambito territoriale della ZES unica (cfr., la risposta ad istanza di interpello pubblicata sub n. 771 del 2021).

D. Si può beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di un complesso produttivo avvenuto attraverso l'acquisto totale di quote societarie?

R. Il mero passaggio di quote societarie non costituisce modalità di realizzazione dell'investimento contemplata dalla disciplina in esame, che fa riferimento agli investimenti – facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'art. 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 – realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva ubicata nella ZES.

In particolare, il punto 49 dell'art. 2 del Regolamento (UE) 651/2014 (richiamato espressamente dall'art. 16 del D.L. n. 124 del 2023), definendo l'investimento iniziale, chiarisce, alla lett. b) che "non rientra nella definizione la semplice acquisizione di quote di un'impresa".



Riferimenti normativi

- Art. 1, commi da 98 a 108 della Legge n. 208/2015;
- D.L. n. 124/2023;
- Provvedimento 11 giugno 2024, Prot. n. 262747/2024.

7. Percentuale spettante e codice tributo

Il provvedimento prot. n. 305765/2024 stabilisce la percentuale del credito d'imposta per investimenti nella ZES unica effettivamente fruibile da ciascun beneficiario.

7.1 Percentuale del credito d'imposta

Con il provvedimento 22 luglio 2024, prot. n. 305765/2024, sulla base delle previsioni di cui all'art. 5, comma 4, del D.M. attuativo 17 maggio 2024, l'Agenzia delle entrate ha comunicato la percentuale del credito d'imposta per **investimenti nella ZES unica** effettivamente fruibile da ciascun beneficiario.



Attenzione

La percentuale è pari al 17,6668% del bonus richiesto nell'istanza validamente presentata entro lo scorso 12 luglio, i beneficiari del credito d'imposta potranno visualizzare l'importo fruibile nel proprio cassetto fiscale.

Come da D.M. attuativo più volte citato, l'ammontare massimo del credito fruibile da ciascun beneficiario è, infatti, pari al credito d'imposta richiesto dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento delle Entrate da emanare entro 10 giorni dalla scadenza dell'invio delle comunicazioni.

Tale percentuale è ottenuta dal rapporto tra il limite di spesa e l'ammontare dei bonus relativi alle richieste validamente presentate.

Da qui l'adozione del provvedimento prot. n. 305765/2024 del 22 luglio 2024



Attenzione

Considerato che il totale dei bonus richiesti con le istanze validamente presentate dal 12 giugno 2024 al 12 luglio 2024 è di 9.452.741.120 euro e le risorse disponibili effettive sono 1.670 milioni di euro, il provvedimento ha reso noto che la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile da ciascun beneficiario è pari al 17,6668% dell'importo del credito richiesto ($1.670.000.000 / 9.452.741.120$).

Successivamente alla pubblicazione del provvedimento del 22 luglio scorso, il D.L. n. 113/2024, c.d. decreto Omnibus è intervenuto anche in materia di Bonus Zes Unica, ex art. 16 del D.L. n. 124/2023, stanziando ulteriori 1,6 MLD da destinare alla misura in parola.

Da qui, prima di poter utilizzare il credito d'imposta in compensazione in F24, le imprese dovranno attendere la pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate (vedi comma 2, art. 1, D.L. n. 113/2024), che individuerà la **nuova percentuale di spettanza del credito d'imposta** anche sulla base delle ulteriori risorse stanziati dal D.L. Omnibus.



Attenzione

La compensazione sarà ammessa a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento citato e, comunque, non prima del rilascio di una **seconda ricevuta** con la quale viene comunicato ai richiedenti il riconoscimento all'utilizzo del credito d'imposta.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta: L'F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare utilizzabile, anche tenendo conto di precedenti utilizzi, il relativo F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello.

7.2 Istituzione del codice tributo

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione con il codice tributo istituito con la **risoluzione n. 39/E del 22 luglio 2024** sulla base delle indicazioni e delle tempistiche analizzate nella presente guida.

Per consentire l'utilizzo in compensazione del bonus, la risoluzione ha attivato il codice tributo:

- **"7034"** denominato "credito d'imposta investimenti ZES Unica – articolo 16, del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124".

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno di sostenimento dei costi, nel formato "AAAA".

L'Agenzia verifica che l'importo del credito utilizzato in compensazione non risulti superiore all'ammontare massimo fruibile.



Riferimenti normativi

- Art. 1, commi da 98 a 108 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- D.L. 19 settembre 2023, n. 124;
- Provvedimento 11 giugno 2024, Prot. n. 262747/2024;
- Risoluzione 22 luglio 2024, n. 39/E