

Risposta n. 23/2024

OGGETTO: Credito di imposta per le Zone Economiche Speciali (ZES) – art. 5 del decreto–legge n. 91 del 2017 – immobile – acquisto – contratto con patto di riservato dominio

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società" o "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 volto a conoscere la corretta interpretazione della disciplina relativa al credito d'imposta gli investimenti nelle Zone Economiche Speciali (di seguito, "ZES") di cui all'articolo 5 del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123 in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di un immobile con un contratto di acquisto con patto di riservato dominio.

L'Istante riferisce che, in un'ottica di crescita aziendale, intende acquistare un capannone industriale *"già individuato, sito in zona industriale di [...] e rientrante*

nel perimetro della Zona Economica Speciale", al fine di trasferirvi la propria unità produttiva, nonché la sede legale ed amministrativa.

Al riguardo, fa presente che *"l'acquisto si configurerebbe come acquisto di nuovo immobile strumentale"* e che *"per evitare di farsi carico di un peso finanziario eccessivo visto l'incremento dei tassi di interesse attualmente in corso [...] intende acquistare tale immobile utilizzando la fattispecie della vendita con riserva di proprietà a favore del venditore, altrimenti definita vendita con patto di riservato dominio"* (enfasi aggiunta) disciplinata dagli articoli dal 1523 al 1526 del codice civile.

La vendita, dunque, avverrebbe nel corso del 2023, con la definizione di un piano di pagamento rateale al momento della stipula dell'atto di vendita con patto di riservato dominio, che si concluderebbe, presumibilmente, entro il 31 dicembre 2026.

Tanto premesso, l'Istante chiede se possa fruire del credito d'imposta per gli investimenti nelle ZES di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 91 del 2017 in relazione alle spese sostenute per l'acquisto dell'immobile indicato secondo le modalità sopra descritte (*i.e.*, un contratto di acquisto con patto di riserva di proprietà).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, osservato che:

- con il contratto di vendita a rate con riserva della proprietà, sono trasferiti, *ex lege*, in capo all'acquirente *"il carico fiscale dell'immobile, il rischio di perimento dell'immobile e la responsabilità oggettiva connessa alla proprietà dell'immobile"*;

- il mancato pagamento di una sola rata che non superi l'ottava parte del prezzo non comporta la decadenza del beneficio del termine per il pagamento delle rate successive;

- con tale figura contrattuale, l'acquirente acquista, al momento della stipula, il possesso sulla cosa *"esercitando un diritto reale al quale sono connessi poteri e responsabilità corrispondenti a quelli del proprietario"*;

- ai fini dell'acquisto del diritto di proprietà, al termine del pagamento rateale, non è necessario un nuovo consenso dalle parti e l'atto di quietanza del venditore, che ha natura di dichiarazione di scienza, ha la funzione di consentire la cancellazione della menzione della condizione sospensiva inserita nella nota di trascrizione dell'atto nei registri immobiliari, ai sensi dell'articolo 2655 del codice civile;

- ai fini dell'imposta di registro, per espressa previsione legislativa di cui all'articolo 27, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito, "TUR"), l'atto di vendita con riserva di proprietà non si considera sottoposto a condizione sospensiva e sconta fin da subito l'imposta in misura proporzionale;

- anche ai fini IVA, la normativa anticipa gli effetti traslativi, presupposto di imposizione, al momento della stipula dell'atto di vendita con riserva della proprietà, anche se il trasferimento del diritto reale non si è ancora realizzato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, nn. 1) e 2), e 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

ritiene di poter fruire del credito d'imposta per investimenti nelle ZES per l'acquisto dell'immobile strumentale indicato con atto di vendita con patto di riservato

dominio, *"ricorrendo al contempo gli altri presupposti della normativa di riferimento per questa tipologia di credito d'imposta (cit. novità del bene, destinazione d'uso strumentale all'attività d'impresa)"*.

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 necessari per accedere al beneficio in argomento. In particolare, il presente parere è limitato esclusivamente alla fattispecie di acquisto dell'immobile descritto nell'istanza mediante un contratto di vendita con riserva di proprietà ai sensi degli articoli 1523 e ss. del codice civile ai fini della fruizione del credito d'imposta previsto per gli investimenti nelle ZES, senza considerare gli effetti di ulteriori clausole contrattuali (non descritte nell'istanza) e delle conseguenze dell'eventuale inadempimento del pagamento di una o più delle rate previste nel predetto contratto (in assenza di alcuno specifico quesito interpretativo). Rimane, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria sui predetti requisiti.

L'articolo 4 del decreto-legge n. 91 del 2017, recante *"Disposizioni urgenti per la crescita economica del Mezzogiorno"*, al fine di favorire la creazione di condizioni favorevoli per lo sviluppo, in alcune aree del Paese, delle imprese già operanti, nonché l'insediamento di nuove imprese, ha previsto la possibilità di istituire le ZES all'interno delle quali tali imprese possono beneficiare delle agevolazioni fiscali e delle semplificazioni amministrative previste dall'articolo 5 del decreto-legge n. 91 del 2017.

Il comma 2 dell'articolo 5 del citato decreto-legge prevede 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».

In relazione al quesito posto, l'Istante rappresenta l'intenzione di acquisire un immobile, mediante stipula di un contratto di vendita con riserva di proprietà a favore del venditore (c.d. vendita con patto di riservato dominio), disciplinata dagli articoli dal 1523 al 1526 del codice civile.

Sul punto, si osserva che, in relazione credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (il c.d. Bonus Mezzogiorno), espressamente richiamato dalla disciplina agevolativa riservata agli investimenti nelle ZES, la scrivente, con Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016, ha chiarito che «[l]'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali di competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR [n.d.r., decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917]. Al riguardo si rammenta che, ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 del TUIR, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Gli oneri relativi

alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento, non compresi nel costo di acquisto del bene, rilevano ai fini della determinazione dell'investimento stesso e si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate (art. 109, comma 2, lett. b, del TUIR)».

In relazione alla fattispecie descritta in istanza, si evidenzia che il medesimo articolo 109 del TUIR, al comma 2, lettera a), prevede che «[a]i fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e 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, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà» (enfasi aggiunta).

Pertanto, posto che gli investimenti rilevanti ai fini della fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nelle ZES possono essere, in linea di principio, effettuati attraverso contratti di acquisto con riserva della proprietà di cui agli articoli 1523 e ss. del codice civile, l'imputazione dell'investimento al periodo di vigenza dell'agevolazione dovrà avvenire tenendo conto delle disposizioni dell'articolo 109, comma 2, lettera a), del TUIR, ossia dovrà avvenire senza tener conto della clausola di riserva della proprietà.

Di conseguenza, ai fini del credito d'imposta nell'ambito delle ZES, l'investimento descritto in istanza, al verificarsi di tutte le condizioni stabilite da tale disciplina agevolativa (che - si ribadisce - non formano oggetto del presente interpello),

deve considerarsi realizzato, secondo quanto dichiarato dall'Istante, nel corso del 2023 (anno entro il quale sarà sottoscritto il contratto di acquisto dell'immobile con riserva di proprietà [...]).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D'Eramo**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**