

Risposta n. 618/2021

OGGETTO: Articolo 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. decreto Ristori). Detassazione dei contributi e delle indennità COVID-19.

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

QUESITO

La sig.ra TIZIA, titolare della ditta individuale "alfa", ha presentato istanza di interpello sul corretto trattamento fiscale degli "aiuti", a livello statale e regionale, erogati durante e/o a causa dell'emergenza pandemica.

L'istante ha beneficiato, nel corso del 2020, dei seguenti "aiuti":

- contributo a fondo perduto Agenzia Entrate, ex articolo 25 D.L. 34/2020, per euro Euro ...;

- Bonus Inps ex art. 28, D.L. 18/2020 per Euro ...;

- Contributo a fondo perduto finalizzato a sostenere le MPMI ..nell'attivazione di operazioni finanziarie connesse ad esigenze di liquidità, per Euro ..erogati da ...;

- Contributo a fondo perduto per bando ...(sviluppo piattaforma e-commerce), per Euro ..erogati da Unione Regionale delle Camere di Commercio Industria Artigianato Agricoltura del ...;

- Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e

affitto d'azienda, ex art. 27-28, d.l. n. 34/2020;

- Credito d'imposta sulle commissioni del POS, ex art. 22, d.l. n. 124/2019.

L'istante chiede quale sia il corretto comportamento, in sede dichiarativa e d'imposizione fiscale, da tenere in relazione agli "aiuti" predetti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo seguente.

a) Contributo a fondo perduto Agenzia Entrate ex art. 25 D.L. 34/2020.

Ai sensi del comma 7, il contributo è esente ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP. Ritiene debba essere indicato nel Modello Redditi 2021/2020, nei quadri RG ed RS "Prospetto aiuti di Stato", ma NON debba essere indicato nel Modello Irap, né nel quadro IQ né nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato", in quanto le istruzioni Irap non lo prevedono.

b) Bonus Inps ex art. 27-28, D.L. 18/2020.

Ritiene che esso NON debba essere inserito tra le componenti positive di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020, in quanto l'INPS ha rilasciato una Certificazione Unica certificando gli importi come redditi esenti. Ritiene che detto contributo NON sia da indicare nel quadro RS «Prospetto aiuti di Stato» del Modello Redditi, in quanto di applicazione generalizzata anche in favore di soggetti non titolari di partita IVA e dunque non tenuti alla presentazione di detto Modello. Allo stesso modo non deve essere indicato nel modello IRAP, nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato".

c) Contributo a fondo perduto finalizzato a sostenere le MPMI ...nell'attivazione di operazioni finanziarie connesse ad esigenze di liquidità, erogato da

Ritiene che detto contributo NON debba essere indicato nel quadro RG tra le componenti positive di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020 e che detto contributo NON sia da indicare nel quadro RS «Prospetto aiuti di Stato» del Modello

Redditi né nel modello IRAP, nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato", in quanto già indicato nel Registro Nazionale Aiuti di Stato.

d) Bando ... (sviluppo piattaforma e-commerce) erogato da Unione Regionale delle Camere di Commercio Industria Artigianato Agricoltura del

Ritiene che detto contributo a fondo perduto NON debba essere indicato nel quadro RG tra le componenti positive di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020 né quale componente positiva del valore della produzione ai fini IRAP. Ritiene inoltre che detto contributo NON sia da indicare nel quadro «Prospetto aiuti di Stato» del Modello Redditi e del Modello IRAP, in quanto già indicato nel Registro Nazionale Aiuti di Stato.

e) Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

Ritiene che tale credito d'imposta NON debba essere indicato nel «Prospetto aiuti di Stato» della dichiarazione IRAP, in quanto le istruzioni prescrivono che la sezione aiuti di stato vada compilata con riferimento agli aiuti già indicati nei precedenti quadri dell'Irap (ad esempio IQ), cosa che non avviene per il predetto credito d'imposta.

f) Credito d'imposta sulle commissioni del POS, ex art. 22, d.l. n. 124/2019.

Ritiene che esso NON debba essere indicato nel «Prospetto aiuti di Stato» della dichiarazione IRAP, in quanto le istruzioni prescrivono che la sezione aiuti di stato vada compilata con riferimento agli aiuti già indicati nei precedenti quadri dell'Irap (ad esempio IQ), cosa che non avviene per il predetto credito d'imposta.

Pertanto, l'istante ritiene di dover adottare i seguenti comportamenti:

a) in relazione al contributo a fondo perduto Agenzia Entrate ex art. 25 D.L. 34/2020:

- ritenere detto contributo esente, ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP;
- indicare detto contributo nel Modello Redditi 2021/2020 della Contribuente, nei quadri G ed S;

- NON indicare detto contributo nel Modello Irap, nel quadro IQ o nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato";

b) in relazione al Bonus Inps ex art. 27-28, D.L. 18/2020:

- NON inserire detto bonus tra le componenti di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020;

- NON indicare tale bonus nel quadro RS «Prospetto aiuti di Stato» del Modello Redditi;

- NON indicare tale bonus nel modello IRAP, nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato";

c) in relazione al contributo a fondo perduto finalizzato a sostenere le MPMI ...nell'attivazione di operazioni finanziarie connesse ad esigenze di liquidità, erogato da ...:

- NON inserire detto contributo nel quadro RG tra le componenti positive di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020;

- NON indicare detto contributo nel quadro RS «Prospetto aiuti di Stato» del Modello Redditi;

- NON indicare detto contributo nel modello IRAP, nel quadro IS "Prospetto aiuti di Stato";

d) in relazione al Bando ...:

- NON indicare detto contributo nel quadro RG tra le componenti positive di reddito imponibile nel Modello Redditi 2021/2020 né quale componente positiva del valore della produzione ai fini IRAP;

- NON indicare detto contributo nel quadro «Prospetto aiuti di Stato» del Modello Redditi e del Modello IRAP;

e) in relazione al Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda:

- NON indicare tale credito d'imposta nel «Prospetto aiuti di Stato» della dichiarazione IRAP;

f) in relazione al Credito d'imposta sulle commissioni del POS, ex art. 22, d.l. n. 124/2019:

- NON indicare tale credito d'imposta nel «Prospetto aiuti di Stato» della dichiarazione IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato, non forma oggetto del presente interpello la verifica dei requisiti necessari per accedere ai benefici in argomento, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente si rammenta che:

- per quanto concerne il contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto legge n. 34 del 2020, il comma 7, espressamente, dispone *«Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»*;

- con riferimento al credito d'imposta (cd. bonus affitti) di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020, altresì, il comma 6, secondo periodo prevede che *« Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo quanto previsto al comma 5-bis del presente articolo»* ;

- in relazione al Credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici di cui all'articolo 22 del decreto legge n. 124 del 2019, il legislatore al comma 4, ultimo

periodo, ha disposto che *«Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante testo unico delle imposte sui redditi».*

Tanto premesso in merito alle misure agevolative sopra riportate il quesito posto dall'istante riguardante il concorso alla formazione delle medesime alla base imponibile IRPEF/IRES ed IRAP deve ritenersi inammissibile per mancanza di dubbio interpretativo, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Fermo restando il principio di carattere generale, per cui concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF/IRES e del valore della produzione ai fini IRAP tutti i contributi per i quali la disciplina istitutiva non prevede esplicitamente la non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, per quanto concerne gli ulteriori sussidi menzionati in istanza si rappresenta quanto segue.

L'articolo 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. decreto Ristori), convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, prevede che *«I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».*

In considerazione del tenore letterale della predetta disposizione, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore

della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) «*i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati*»:

- a) in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (seppur diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza);
- b) da chiunque erogati;
- c) spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi;
- d) indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

Al riguardo, dunque, si ritiene che, in linea di principio, «*i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati*» che soddisfano contestualmente tutti i requisiti da sub *a)* a sub *d)* rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione del menzionato articolo 10-bis del decreto legge n. 137 del 2020 (circostanza di ordine fattuale la cui valutazione esula dalle competenze esercitabili in sede di interpello).

Per quanto concerne la compilazione dei modelli dichiarativi, rimettendo alle istruzioni disponibili sul sito dell'agenzia quanto non esplicitato in questa sede, si rammenta che nella "Tabella codici aiuti di Stato" posta in calce alle istruzioni dei modelli REDDITI sono espressamente ricompresi:

- «*Codice 20 - Contributo a fondo perduto i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19" Art. 25, D.L. n. 34/2020;*
- *Codice 60 - Credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda Art. 28 D.L. n. 34/2020;*
- *Codice 58 - Credito d'imposta Commissioni per pagamenti elettronici Art. 22, D.L. n. 124/2019».*

Ne consegue che, in merito alle misure agevolative sopra riportate il quesito posto dall'istante deve ritenersi inammissibile per assenza del dubbio interpretativo, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Per quanto concerne gli ulteriori sussidi menzionati in istanza, si precisa che

l'articolo 1-bis del decreto legge n. 73 del 2021, introdotto in sede di conversione (legge n. 106 del 2021), ha abrogato il comma 2 dell'art. 10-*bis* del decreto legge n. 137 del 2020 il quale prevedeva che la detassazione dei contributi e delle indennità di cui al comma 1 fosse subordinata *«al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19».*

Al riguardo, con l'avvertenza pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/modello-e-istruzioni-sc-2021-imprese>) è stato precisato che *«[...]/I soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché i lavoratori autonomi, che hanno ricevuto i predetti contributi e indennità non devono, quindi, indicare il relativo importo nei quadri di determinazione del reddito d'impresa (i soggetti che compilano il quadro RF possono utilizzare il codice variazione in diminuzione 99 in luogo del codice 84) e di lavoro autonomo, nei modelli REDDITI, e nei quadri di determinazione del valore della produzione, nel modello IRAP (i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 possono utilizzare il codice variazione in diminuzione 99 in luogo del codice 16). Inoltre, i predetti soggetti non devono, neppure, compilare il prospetto degli aiuti di Stato contenuto nei predetti modelli con i codici aiuto 24 (nei modelli REDDITI) e 8 (nel modello IRAP).[...]*».

Al riguardo, si rammenta che l'inclusione nel novero degli aiuti di Stato e degli aiuti *de minimis* subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, ovvero degli aiuti individuali non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione è rimesso all'autorità responsabile (definita all'art. 1, comma 1, lett. q) del DM n. 115 del 2017) tenuta a registrare il relativo regime di aiuti e aiuto *ad hoc* nell'ambito del Registro Nazionale Aiuti. Con la circolare n. 9/E del 2016, assumendo a riferimento la relazione illustrativa al decreto delegato n. 156 del 2015 è stata

illustrata la generale volontà del legislatore di escludere dall'area dell'interpello "qualificatorio" tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla loro natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico *cf.* ipotesi sub b), paragrafo 1.1).

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, la presente istanza di interpello nella parte in cui ha ad oggetto la riconducibilità di un determinato sussidio nel novero degli aiuti di Stato e degli aiuti *de minimis* subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, ovvero degli aiuti individuali non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, configurando, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta è da ritenersi esclusa dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni, trovando, quindi, applicazione il chiarimento di portata generale contenuto nella citata circolare n. 9/E del 2016 (*cf.* circolare n. 31/E del 2020). Di conseguenza, a tal riguardo non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)