

Risposta n. 458/2023

OGGETTO: Articolo 27 del decreto–legge 14 agosto 2020, n. 104 (Decontribuzione Sud). Articolo 10–bis del decreto–legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. Detassazione COVID–19). Non applicabilità.

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

QUESITO

La Società ALFA S.p.A. (di seguito Società o Istante), operante nel settore della ... dichiara di aver beneficiato dell'esonero contributivo (di seguito Decontribuzione Sud), di cui all'articolo 27 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (di seguito, Decreto Agosto), nel corso dell'esercizio 2022. In particolare, come riportato dall'Istante, l'art. 27 del Decreto Agosto, al fine di contenere l'emergenza sanitaria, prevede, con validità fino al 31 dicembre 2020, l'istituzione di un esonero contributivo parziale, rivolto alle imprese che operano in aree geografiche caratterizzate da disagio socio-economico.

Con riferimento alla predetta misura agevolativa, la Società, richiamando l'articolo 1, comma 161, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito Legge di

Bilancio 2021), riporta che l'agevolazione cd. Decontribuzione Sud di cui all'art. 27 del Decreto Agosto, viene estesa fino al 31 dicembre 2029. Entrando nel merito della disciplina, la Società afferma che l'agevolazione in esame consiste nella concessione di un parziale esonero dal versamento dei contributi previdenziali ad esclusione di premi e contributi dovuti all'INAIL (i.e. Istituto Nazionale contro gli Infortuni sul Lavoro) i cui destinatari sono i datori di lavoro privati la cui sede di lavoro è situata in aree svantaggiate, quali Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

L'Istante riporta, inoltre, che il contributo in esame viene concesso, inizialmente, nel rispetto delle condizioni previste dalla Comunicazione della Commissione Europea C(2020)1863 final del 19 marzo 2020, rubricato Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da COVID-19 (anche chiamato Temporary Framework).

In merito all'introduzione e proroga dell'agevolazione in commento, la Società precisa che l'INPS ha fornito chiarimenti, in particolare:

1. con la Circolare n. 33/E del 2021, ha pubblicato le istruzioni operative per l'applicazione del beneficio, con riferimento al periodo 1° gennaio 2021-31 dicembre 2021;
2. con messaggio n. 403/2022, ha comunicato autorizzazione da parte della Commissione Europea (con Decisione C(2022) 171 final) alla proroga dell'agevolazione cd. Decontribuzione Sud da parte della Commissione Europea (con Decisione C(2022) 171 final) fino al 30 giugno 2022, sempre in ottemperanza al Temporary Framework.

La Società afferma che con Decisione C(2022) 4499 final del 24 giugno 2022 la Commissione Europea ha autorizzato l'ulteriore proroga dell'agevolazione in commento, fino al 31 dicembre 2022. Ciò considerato, l'Istante dichiara di aver fruito dell'agevolazione cd. Decontribuzione Sud sia per il periodo 1° gennaio 2022-30 giugno 2022 che per il periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022.

Dal punto di vista contabile, la Società dichiara di aver provveduto alla registrazione del contributo a diretta riduzione dei costi di cui alla voce B9.b) del Conto Economico, al netto degli oneri previdenziali, coerentemente al principio OIC 12 par. 68, anziché alla voce A.5 del Conto Economico Altri ricavi e proventi di gestione.

Successivamente, con riferimento all'articolo 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (di seguito Decreto Ristori), l'Istante ritiene che si è voluta ammettere a detassazione qualsiasi forma di contributo introdotta nel periodo relativo all'emergenza sanitaria.

Ciò rappresentato, la Società chiede se l'agevolazione di cui all'art. 27 del Decreto Agosto, volendosi applicare la disposizione generale dettata dall'articolo 10-bis del Decreto Ristori, non concorra alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES (Imposta sul Reddito delle Società) e IRAP (Imposta sul Reddito delle Attività Produttive), sia in relazione al periodo 1° gennaio 2022-30 giugno 2022 (autorizzazione con Decisione C(2022) 171 final) sia con riferimento al periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022 (autorizzazione con Decisione C(2022) 4499 final) consentendo di procedere ad una variazione in diminuzione ai fini IRES e ai fini IRAP, ai sensi dell'articolo 10-bis del Decreto Ristori.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che, sia con riferimento al primo periodo di fruizione (i.e. 1° gennaio 2022-30 giugno 2022), sia in relazione al secondo periodo di fruizione (i.e. 1° luglio 2022-31 dicembre 2022), l'agevolazione cd. Decontribuzione Sud, istituita dall'art. 27 del Decreto Agosto, non concorra alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES e del valore della produzione ai fini IRAP, ai sensi dell'art. 10-bis del Decreto Ristori.

Inoltre, l'istante, riportando le risposte agli interpelli nn. 618 e 748 del 2021 in cui l'amministrazione finanziaria definiva le condizioni secondo cui i "contributi" e le "indennità" sono ammesse a detassazione, sostiene, a supporto, la non concorrenza dell'agevolazione cd. Decontribuzione Sud alla determinazione delle imposte sul reddito IRES e del valore della produzione IRAP.

Ciò considerato, a parere dell'Istante, l'esonero contributivo istituito dall'art. 27 del Decreto Agosto, può beneficiare della detassazione prevista dall'art. 10-bis del Decreto Ristori, apportando in dichiarazione una variazione in diminuzione sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza dei requisiti di accesso ai benefici menzionati all'interno dell'istanza tali

verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla Scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi.

L'articolo 27 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 (di seguito, Decreto Agosto), stabilisce che *"Al fine di contenere gli effetti straordinari sull'occupazione determinati dall'epidemia da COVID19 in aree caratterizzate da gravi situazioni di disagio socioeconomico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo e dei contratti di lavoro domestico, è riconosciuta, con riferimento ai rapporti di lavoro dipendente [...] un esonero dal versamento dei contributi pari al 30 per cento dei complessivi contributi previdenziali dovuti dai medesimi con esclusione dei premi e dei contributi spettanti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) [...]"* (enfasi aggiunta).

Ai sensi dell'articolo 27, comma 1, ultimo periodo, del Decreto Agosto (con riferimento all'esonero contributivo relativo al periodo 1° ottobre 2020 31 dicembre 2020) e dell'articolo 1, comma 164, della legge di bilancio 2021 (con riferimento all'esonero contributivo relativo al periodo 1° gennaio 2021 30 giugno 2021), le agevolazioni sono concesse previa adozione della decisione di autorizzazione della Commissione europea nel rispetto delle condizioni previste dalla comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 *final* del 19 marzo 2020, recante «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale

emergenza del COVID-19», e successive modificazioni (di seguito, Temporary Framework COVID-19).

Infine, per quanto riguarda l'esonero contributivo relativo al periodo dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2029, il comma 165 del sopra citato articolo 1 della legge di bilancio 2021 dispone che *«l'agevolazione di cui al comma 161 è concessa previa adozione della decisione di autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa applicabile in materia di aiuti di Stato»*.

Per completezza, si fa presente, al riguardo, che la Commissione europea ha autorizzato, ai sensi della sezione 3.1 del Temporary Framework COVID19, l'esonero contributivo di cui all'articolo 27, comma 1, del Decreto Agosto, fino al 31 dicembre 2020 (cfr. decisione C (2020) 6959 final del 6 ottobre 2020) e quello di cui all'articolo 1, commi da 161 a 168, della legge di bilancio 2021, dapprima fino al 31 dicembre 2021 (cfr. decisione C(2021) 1220 final del 18 febbraio 2021), in seguito fino al 30 giugno 2022 (cfr. decisione C(2022) 171 final dell'11 gennaio 2022).

Successivamente, l'esonero contributivo in parola è stato autorizzato dalla Commissione europea fino al 31 dicembre 2022 (cfr. decisione C(2022) 4499 final del 24 giugno 2022) e fino al 31 dicembre 2023 (cfr. decisione C(2022) 9191 final del 6 dicembre 2022), subordinando l'efficacia della misura al rispetto delle condizioni di cui alla comunicazione C(2022) 1890 final del 23 marzo 2022, recante *"Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina"*, e successive modificazioni (cd. Temporary Crisis Framework)».

Successivamente alla prima adozione della predetta misura agevolativa, l'articolo 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (di seguito, Decreto Ristori), convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, ha disposto che *"I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID19 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) [...]"*.

Come precisato nella risposta all'interpello n. 618 del 2021, l'art. 10-bis del Decreto Ristori, ha inteso riconoscere, la non concorrenza al reddito imponibile ai fini IRES e al valore della produzione ai fini IRAP, dei "contributi" e delle "indennità" qualora vengano erogati:

- a) in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID19 (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.

Giova, inoltre, sottolineare quanto precisato con la recente risposta all'interpello n. 366 del 2023 con la quale si è affermato che la ratio della disposizione in esame è quella di evitare in via generalizzata che gli effetti positivi derivanti dall'erogazione

dei diversi contributi (e indennità) concessi durante il periodo di emergenza COVID 19 finalizzati, com'è noto, a limitare le gravi conseguenze economico/finanziarie della crisi pandemica vengano, anche solo in parte, depotenziati dall'incidenza della tassazione dei contributi stessi.

Con l'introduzione di una disposizione di carattere generale, quindi, il legislatore ha perseguito l'obiettivo di assicurare l'integrale fruizione del sostegno economico, sterilizzando la possibile incidenza dell'obbligo fiscale, con riferimento a tutte le misure di sostegno, genericamente identificate come "contributi" o "indennità", per le quali lo stesso legislatore non avesse già provveduto inserendo ab origine nella medesima norma istitutiva dell'agevolazione stessa, un'apposita previsione di irrilevanza fiscale.

In linea con la suddetta *ratio*, costituisce, quindi, presupposto imprescindibile, ai fini dell'applicazione del citato regime di detassazione, la circostanza che al soggetto destinatario sia assegnato un "beneficio" che comporti un "vantaggio economico" effettivo e quantificabile che la norma indica in maniera generica come "contributo" o "indennità" che consista, in sostanza, in una integrazione di ricavi oppure in una partecipazione (totale o parziale) al sostenimento di determinati costi, purché rimasti "a carico" del soggetto beneficiario.

Al riguardo, è opportuno ricordare che, con riferimento alle agevolazioni concesse all'interno delle Zone Franche Urbane (ZFU), tra l'altro sotto forma di esonero dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, oltre che dal versamento delle imposte l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di esprimere il proprio orientamento in ordine al relativo trattamento fiscale (nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 506010, pubblicata il 9 luglio 2015), escludendo la configurabilità dei

citati benefici come "contributi", in quanto "ai fini fiscali, l'effetto che ne deriva si sostanzia, di fatto, in una riduzione di imposta (n.d.r. o di contributi) che, coerentemente con quanto previsto in altre disposizioni agevolative, non assume autonomo rilievo per la determinazione del valore della produzione netta e del reddito stesso, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione adottate".

Ciò premesso, l'Istante chiede se l'agevolazione contributiva, di cui all'articolo 27 del Decreto Agosto, fruita nel corso del 2022 e concessa sotto forma di parziale esonero (in misura del 30 per cento) dal versamento dei complessivi contributi previdenziali, dovuti dall'impresa in qualità di datore di lavoro riferibile ai periodi 1° gennaio 2022-30 giugno 2022 e 1° luglio 2022-31 dicembre 2022, possa essere ammessa a detassazione ai sensi dell'art. 10-bis del Decreto Ristori.

In proposito, va rilevato che l'esonero contributivo in esame si traduce, di fatto, in una generale ma temporanea e parziale riduzione dell'aliquota contributiva datoriale con il conseguente effetto di non determinare i corrispondenti costi per contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro.

Ciò implica, in tal caso, non trova applicazione la detassazione di cui all'articolo 10-bis citato poiché altrimenti si assisterebbe ad un'amplificazione del beneficio concesso con l'esonero contributivo qui in esame, con l'effetto di incidere anche sui plafond previsti dalla disciplina sugli aiuti di Stato contenuta nel framework temporaneo COVID19.

Pertanto, la Scrivente non ritiene applicabile la disciplina di cui all'articolo 10-bis del Decreto Ristori, all'agevolazione in esame (i.e. Decontribuzione Sud), di cui all'articolo 27 del Decreto Agosto, sia con riferimento al periodo 1° gennaio 2022-30

giugno 2022 sia con riferimento al periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022 (e a quelli successivi).

Data l'esclusione dell'agevolazione dal perimetro applicativo dell'articolo 10-bis del Decreto Ristori, la Società non dovrà apportare alcuna variazione in diminuzione in dichiarazione ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES, né ai fini della determinazione del valore della produzione IRAP.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)