



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 494

OGGETTO: Trattamento fiscale dei contributi economici erogati *una tantum* dal Comune in favore di talune attività di impresa del proprio territorio, soggette a chiusura durante l'emergenza sanitaria determinata da COVID-19

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La Giunta Comunale del Comune istante, con propria deliberazione, ha approvato delle linee di indirizzo per l'erogazione di contributi economici *una tantum* a favore di talune attività di impresa del proprio territorio, soggette a chiusura durante l'emergenza sanitaria determinata da COVID-19, stabilendo una diversificazione del contributo erogabile sulla base del danno economico subito dalle imprese stesse.

L'intervento deliberato a favore delle imprese del territorio comunale trae spunto da quanto disposto dal Governo nazionale relativamente al contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto Rilancio) recante «*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*».

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta che il contributo, quale intervento di carattere straordinario e sociale, secondo i fini istituzionali e umanitari cui è preposto, in sede di erogazione è stato assoggettato a ritenuta d'acconto del 4 per cento, ai sensi dell'articolo 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Con l'istanza di interpello in esame, il Comune istante chiede conferma se sia corretto applicare la predetta ritenuta del 4 per cento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, in considerazione della grave situazione economica e sociale che sta vivendo il Paese e che hanno portato il Governo centrale all'erogazione di contributi a favore delle imprese con il «decreto Rilancio» e della stretta affinità che tale forma di sostegno sociale presenta con i contributi oggetto della citata deliberazione comunale, ritiene che questi ultimi debbano essere sottoposti al medesimo trattamento tributario e non debbano pertanto essere assoggettati alla ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 28, comma 2, del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, dal titolo «*Contributo a fondo perduto*», al comma 1 prevede che «*Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

Il successivo comma 7 dispone, che «*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».

È, inoltre, previsto che al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, un'istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti richiesti.

Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, il contributo a fondo perduto è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario. I fondi con cui elargire i contributi sono accreditati sulla contabilità speciale intestata all'Agenzia delle entrate.

Infine, è disposto che l'Agenzia delle entrate provvede al monitoraggio delle domande presentate e dell'ammontare complessivo dei contributi a fondo perduto richiesti e ne dà comunicazione con cadenza settimanale al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Ciò rappresentato, dunque, il contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 del «decreto Rilancio» per espressa previsione normativa non concorre alla formazione della base imponibile, ai fini Ires ed Irap e, pertanto, non è soggetto alla ritenuta prevista dall'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il medesimo trattamento non può essere applicato ad altre fattispecie in ragione della circostanza che le norme di esenzione in materia tributaria, per effetto della loro natura derogatoria di carattere speciale, sono di stretta interpretazione, ai sensi dell'articolo 12 delle preleggi.

Ciò posto, in assenza di una espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento alle ordinarie regole che ne disciplinano la tassazione diretta.

Al riguardo, si rileva che ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (Tuir), *«sono considerati ricavi (...):*

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge».

I contributi in conto capitale, diversamente, sono disciplinati dal comma 3, dell'articolo 88 del Tuir, in base al quale «Sono inoltre considerati sopravvenienze attive (...):

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato».

I contributi disciplinati dalla norma richiamata, definiti «*in conto capitale*», non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale - come sopravvenienze - nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore.

Tali contributi, concorrono al reddito interamente nell'esercizio in cui sono stati conseguiti ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

I contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, i c.d. «*contributi in conto impianti*», non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Ciò significa che contributi in conto impianti non assumono autonoma rilevanza fiscale ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi.

Tale obiettivo può essere raggiunto, secondo quanto indicato dal principio contabile OIC 16 paragrafo 88, lettere *a)* e *b)*.

Come precisato con la risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E, si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative: i contributi in «*conto esercizio*» sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione; i contributi in «*conto capitale*» sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento; mentre i contributi in «*conto impianti*» sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

Ciò considerato, si osserva che il secondo comma dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che «*Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali*».

In relazione all'ambito di applicazione di tale disposizione, è stato precisato che la norma in commento individua i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle regioni, province, comuni ed altri enti pubblici e privati, delimitando il proprio ambito di applicazione al rispetto di due condizioni (soggettiva e oggettiva), ovvero che:

- a) il destinatario del contributo sia un'impresa;
- b) i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali (cfr., tra l'altro, risoluzioni 17 giugno 2002, n. 193/E, e 4 agosto 2004, n. 108/E).

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione, si osserva che la norma non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle regioni, province e comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto dei beni strumentali.

Nel caso di specie, in relazione al contributo (deliberato dal Comune a favore delle imprese in difficoltà economica a seguito della pandemia causata dal Covid-19), non è rinvenibile nell'ordinamento una norma che ne escluda la tassazione e, pertanto, allo stesso trova applicazione il regime fiscale sopra delineato.

In particolare, è rappresentato che *“il contributo deliberato dal Comune è rivolto principalmente ad imprese a conduzione familiare, la cui mancata attività economica comporta una grave crisi finanziaria e sociale. Di conseguenza tale contributo assume la caratteristica di intervento sociale a sostegno di situazioni di bisogno e non al reddito di impresa”*. Pertanto, detto contributo non è diretto all'acquisto di beni strumentali, bensì si sostanzia in un sostegno economico straordinario alle imprese.

In assenza, pertanto, di disposizioni che riconoscono un regime fiscale di favore a tali erogazioni, la scrivente ritiene che il contributo in esame assuma rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e sia da assoggettare, al momento dell'erogazione, alla ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4 per cento prevista dal secondo comma dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973, come correttamente riportato anche nella citata delibera comunale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)