

Risposta n. 35/2025

OGGETTO: Contributi in conto impianti – detassazione Covid ex art. 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020 – non applicabilità

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

QUESITO

ALFA S.p.a. (di seguito, "Istante") chiede un parere in merito all'applicabilità a un contributo in conto impianti percepito ai sensi del Bando per Investimenti Sostenibili 4.0 di cui si dirà dell'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.

L'Istante evidenzia di essere attiva dal [...] nel settore della produzione e della commercializzazione di impianti per il condizionamento e per il trattamento dell'aria e che, nel corso del 2022, ha deciso di effettuare un investimento funzionale a rinnovare la propria linea produttiva, consistente nell'installazione nel proprio stabilimento di una nuova linea di produzione composta da [...].

L'Istante, inoltre, in considerazione del fatto che il nuovo impianto rispondeva a tutti i requisiti oggettivi richiesti dal Bando per Investimenti sostenibili 4.0, disciplinati dal Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 febbraio 2022 (di seguito, "D.M. 10 febbraio 2022") e dal Decreto Direttoriale del 12 aprile 2022 (di seguito, "D.D. 12 aprile 2022"), dichiara di aver presentato sul portale *web* di Invitalia S.p.A. la propria domanda di ammissione all'agevolazione in parola per il riconoscimento di un beneficio, nella forma di un contributo in conto impianti, pari al [...] % delle spese ritenute ammissibili.

Sempre l'Istante specifica di aver ricevuto, in data xx/xx/2022, un messaggio di posta elettronica certificata da parte di Invitalia S.p.A. in cui veniva comunicato che "*[a] fronte del suddetto programma di investimento [...] sono concesse, ai sensi dell'art. 8 del Decreto Ministeriale, agevolazioni pari ad € [...] nella forma di contributo in conto impianti [...]*" e che il xx/xx/2023 veniva erogato da Invitalia il [...] % dell'importo complessivo del contributo concesso mentre il restante [...] % veniva liquidato in data xx/xx/2024.

L'Istante rappresenta, infine, di aver contabilizzato il contributo in parola con il *metodo indiretto* indicato nel principio contabile OIC n. 16 (di seguito, "OIC n. 16"), al paragrafo 88.

Nel dettaglio, l'Istante specifica di aver iscritto il contributo "*[p]er il suo intero importo nella voce di stato patrimoniale Risconti passivi*" e che "*[n]el bilancio relativo all'esercizio sociale conclusosi in data 31/12/2023, il predetto contributo è stato imputato a conto economico e iscritto nella voce A.5 altri ricavi e proventi*", mentre "*[n]egli esercizi successivi a quello chiusosi al 31 dicembre 2023, l'importo residuo del*

contributo iscritto tra i "Risconti passivi" del passivo di stato patrimoniale parteciperà alla formazione del risultato d'esercizio secondo il criterio di competenza. Quindi, verrà imputato a conto economico in proporzione all'ammortamento eseguito sul cespite che ha beneficiato del contributo, fino alla sua integrale imputazione a conto economico".

Tanto premesso, alla luce di quanto disposto dall'articolo 10-bis del Decreto Ristori in tema di detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19, l'Istante chiede di "[d]efinire il corretto trattamento fiscale da applicare alla fattispecie rappresentata e, in particolare, di conoscere la posizione dell'Ufficio in ordine all'eventuale rilevanza fiscale ai fini IRES e IRAP del contributo in conto impianti percepito dalla Scrivente, in seguito alla partecipazione da parte della stessa al Bando per Investimenti sostenibili 4.0, disciplinato dal D.M. 10 febbraio 2022 e dal D.D. 12 aprile 2022". In particolare, l'Istante chiede se, in relazione al contributo in parola, possa trovare applicazione quanto previsto dall'articolo 10-bis del Decreto Ristori. Inoltre, in via subordinata, qualora non dovesse essere condivisa la soluzione proposta (di ritenere applicabile al caso di specie l'articolo 10-bis del Decreto Ristori), l'Istante chiede di confermare la correttezza dell'imputazione temporale del contributo ricevuto, con particolare riferimento alla circostanza che lo stesso "*concorra alla formazione della base imponibile IRES e IRAP [...] secondo il criterio di imputazione temporale [...] in applicazione del c.d. metodo indiretto, individuato dal principio contabile nazionale OIC 16, al paragrafo 80 e seguenti*".

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; l'Istante ha risposto alla richiesta con la nota del [...] ([...]di seguito, "documentazione integrativa").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'agevolazione in esame rappresenti un aiuto di Stato, concessa in applicazione di quanto previsto dalla sezione 3.13 del Quadro temporaneo in materia di aiuti di Stato, recante "*Sostegno agli investimenti per una ripresa sostenibile*", volto a superare la contrazione indotta dalla crisi e conseguente emergenza da COVID-19, adottato dalla Commissione europea con la comunicazione C(2020) 1863 *final* del 19 marzo 2020 e successive modifiche e integrazioni (cd. Temporary Framework), come evidenziato dall'articolo 2 del D.M. 10 febbraio 2022, per cui il fine del beneficio è quello di "[s]uperare la contrazione indotta dalla crisi pandemica e di orientare la ripresa degli investimenti verso ambiti strategici per la competitività e la crescita sostenibile del sistema economico", e dal comma 1 dell'articolo 8 del citato D.M., secondo cui le agevolazioni sono concesse "[a]i sensi e nei limiti di quanto previsto dalla sezione 3.13 del Temporary framework".

Premesso quanto sopra, l'Istante sostiene che "[n]el caso in esame trovi applicazione quanto previsto dall'art. 10-bis (rubricato "*Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza Covid-19*"), del Decreto Legge 28 ottobre 2020, n. 137", in quanto la norma citata 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 a 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 merito al caso di specie, inoltre, l'Istante "[n]on ritiene ostativa all'applicazione del regime di esclusione da IRES e IRAP del contributo oggetto della presente istanza, previsto dall'art. 10-bis del Decreto Ristori, la circostanza per cui la concessione e l'erogazione del predetto contributo in conto impianti sia avvenuta successivamente al termine dello stato emergenziale, avvenuto in data 31 marzo 2022, a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legge del 24 marzo 2022".

Pertanto, l'Istante sostiene che l'agevolazione in oggetto rispetti tutti i presupposti di carattere soggettivo e oggettivo necessari per il riconoscimento dell'irrilevanza fiscale ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP secondo quanto previsto dall'articolo 10-bis citato.

In via subordinata, laddove l'Amministrazione finanziaria ritenga non applicabile il disposto dell'articolo 10-bis del Decreto Ristori, l'Istante sostiene che il contributo in conto impianti, erogato ai sensi del D.M. 10 febbraio 2022 e del D.D. 12 aprile 2022, concorra alla formazione della base imponibile IRES e IRAP secondo il criterio di imputazione temporale previsto dal paragrafo 88 dell'OIC n. 16 con riferimento al cd. metodo indiretto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dall'Istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza di accesso al contributo menzionato in istanza; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta a interpello e in relazione a detti aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi.

L'articolo 10-*bis* del Decreto Ristori, tenuto conto del principio di carattere generale secondo cui tutti i contributi e i sussidi concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile IRPEF/IRES e del valore della produzione ai fini IRAP, tranne quelli per i quali la disciplina istitutiva abbia previsto esplicitamente la "non imponibilità" ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, ha previsto, in riferimento ai "*contributi*" e alle "*indennità*" di qualsiasi natura, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, un regime generalizzato di irrilevanza fiscale ai fini delle citate imposte, in favore di tutti i soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché dei lavoratori autonomi.

Come già precisato nella risposta all'interpello n. 618 del 2021, l'articolo 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*" 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.

Giova, inoltre, sottolineare - come precisato con la recente risposta all'interpello n. 458 del 2023 - che la *ratio* della disposizione in esame (articolo 10-*bis* del Decreto Ristori) 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.

Ciò posto, va rilevato che il trattamento fiscale dei contributi ricevuti dalle imprese cambia a seconda della finalità per cui sono erogati (*cf.*, la risoluzione n. 2/E del 22 gennaio 2010). In particolare, in base alle loro caratteristiche si classificano come:

- "in conto esercizio", quei contributi erogati a integrazione di ricavi o riduzione di costi e oneri di gestione;

- "in conto capitale", quelli finalizzati a incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento;

- "in conto impianti", quelli corrisposti per la realizzazione di un investimento duraturo.

In particolare, per quanto qui di interesse, i contributi in conto impianti sono attribuiti in relazione a specifici investimenti e - come evidenziato nella Risoluzione n. 2/E del 2010 - non generano né sopravvenienze attive né ricavi in quanto rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono. Ciò significa che i contributi in conto impianti non assumono autonoma rilevanza fiscale ma vengono ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi: sotto il profilo contabile, tale obiettivo che può essere raggiunto [secondo quanto indicato dall'OIC n. 16, paragrafo 88, lettere a) e b)] con due metodi alternativi:

(i) con la tecnica dei "*risconti passivi*" mediante imputazione graduale a conto economico (nella voce A5 "*altri ricavi e proventi*") dei contributi in misura pari a quella adottata per gli ammortamenti dei cespiti a cui si riferiscono o

(ii) imputando il contributo percepito a riduzione diretta del costo degli stessi (*cf.*, da ultimo, risposte a istanze di interpello *sub* n. 6 del 2024, n. 156 del 2023 e n. 188 del 2020).

Nel caso in esame, i contributi in argomento sono erogati in base al bando "*Investimenti sostenibili 4.0*" disciplinato dal D.M. 10 febbraio 2022 e, secondo quanto disposto dall'articolo 8, comma 1, di detto D.M., sono concessi "[n]ella forma del contributo in conto impianti, a copertura di una percentuale nominale massima delle spese ammissibili determinata in funzione del territorio di realizzazione dell'investimento e della dimensione delle imprese beneficiarie".

La finalità dei contributi in conto impianti, come quello in esame, è quella di ristorare il beneficiario del costo sostenuto per l'acquisto di determinate categorie di immobilizzazioni.

Va rilevato che la citata tipologia di contributo rappresenta, di fatto, una *rettifica* del costo di acquisto del bene per il quale lo stesso è concesso, che avviene - come sopra indicato - o attraverso l'iscrizione dell'ammontare del beneficio riconosciuto tra gli "*altri ricavi*" e la contestuale imputazione a conto economico di quote di ammortamento determinate sulla base del costo di acquisto (al lordo del contributo ricevuto) o, in alternativa, mediante la diretta rilevazione di quote di ammortamento determinate sulla base del valore del bene al netto del contributo ricevuto per il suo acquisto.

In entrambi i casi, l'eventuale riconoscimento della detassazione prevista dall'articolo 10-*bis* del Decreto Ristori per un contributo in conto impianti - come quello in esame - determinerebbe un'amplificazione del contributo stesso poiché consentirebbe sostanzialmente al beneficiario di godere - sotto il profilo fiscale - di un ammortamento del costo del bene sempre e comunque al lordo dell'ammontare del contributo ricevuto per il suo acquisto.

Pertanto, la scrivente non condivide la soluzione interpretativa proposta dall'Istante e ritiene non applicabile la disciplina di cui all'articolo 10-*bis* del Decreto Ristori al contributo in conto impianti qui in esame. Resta, di conseguenza, assorbita ogni ulteriore eventuale valutazione sugli altri presupposti - sopra evidenziati - per l'applicazione dell'articolo 10-*bis* citato.

Va evidenziato che l'Istante ha formulato un ulteriore quesito subordinato volto ad avere conferma, qualora non fosse stata accolta la propria soluzione interpretativa, *"della correttezza dell'imputazione temporale"* del contributo in esame. In particolare, con detto quesito, l'Istante chiede "conferma" della correttezza della rilevazione del contributo in parola, secondo il cd. metodo indiretto (previsto dall'OIC n. 16), nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023 e nei successivi fino alla sua integrale imputazione a conto economico.

In relazione a quest'ultimo quesito (subordinato), va ricordato che l'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 [come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 1, lettera n), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219] dispone che "[i]l contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione [...]".

L'obiettiva incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito dell'istituto in esame. L'interpello ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'interpretazione della norma tributaria quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Al riguardo, occorre ricordare che con la Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 (*cfr.*, il par. 1.1) è stato chiarito che "[i]n un primo passaggio [della relazione illustrativa al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, n.d.r.] si legge che *"La facoltà di presentazione delle istanze di interpello presuppone in ogni caso l'esistenza di un'obiettiva incertezza sulla qualificazione delle fattispecie, con la conseguenza che quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell'istanza"*. Con questa precisazione il legislatore ha inteso conferire all'obiettiva incertezza quale presupposto applicativo dell'interpello una connotazione particolare o in termini di "peculiarità" e non ricorrenza delle fattispecie o in termini di complessità. Così, ad esempio, nel caso in cui l'istanza abbia ad oggetto la determinazione del periodo di corretta imputazione temporale di un costo (che costituisce in sé fattispecie ricorrente nelle dinamiche dell'impresa) ovvero il parere in ordine all'inerenza di un determinato componente di reddito ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, il contribuente può legittimamente presentare un'istanza solo se il dubbio qualificatorio nasca dalla peculiarità del componente può accadere, ad esempio, in relazione a componenti generati da operazioni riferite a rapporti commerciali non riconducibili a figure contrattuali conosciute dal nostro

ordinamento, come accade di frequente per quelle di derivazione estera. In assenza di dette caratteristiche, l'interpello si trasformerebbe in uno strumento di accertamento preventivo. Va da sé, infatti, che la mancanza di una obiettiva incertezza, in assenza di un dubbio che legittimi la presentazione di un interpello, si traduce - come si ricorderà di seguito (par. 4.3.1.) - in un vizio dell'istanza tale da determinarne l'inammissibilità" (enfasi aggiunte).

Ciò posto, va rilevato che a fronte del quesito formulato in via subordinata, l'Istante si limita semplicemente a chiedere una mera "conferma" che il contributo in parola concorra alla formazione della base imponibile IRES e IRAP nei periodi d'imposta in cui assume rilevanza ai fini contabili secondo il cd. metodo indiretto previsto dall'OIC n. 16.

Alla luce di quanto sopra, in relazione a detto quesito manca sostanzialmente un dubbio "interpretativo" che legittimi la sua formulazione, tramutandosi lo stesso in una richiesta di un accertamento preventivo della correttezza della condotta fiscale posta in essere dal contribuente.

Pertanto, si ritiene che quest'ultimo quesito sia inammissibile ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 156 del 2015 e improduttivo, come tale, degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge n. 212 del 2000.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**