

Risposta n. 79

OGGETTO: Articolo 83 e 85 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Contributi in conto esercizio.

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

QUESITO

La società istante, nel mese di maggio 2020, al fine di fronteggiare la carenza di liquidità generata dai danni causati dall'epidemia Covid-19, ha fatto richiesta di un finanziamento bancario di Euro ..., chiedendo altresì l'intervento del Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, costituito ai sensi dell'articolo 2, comma 100, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e la sovvenzione diretta alla Regione ... attraverso l'Avviso pubblico ...

Relativamente alla richiesta di sovvenzione diretta, tra i dati di sintesi dell'iniziativa, era specificato che il finanziamento era destinato al sostentamento alla fase di ripartenza dell'attività dopo i danni causati dall'epidemia Covid-19, ovvero fornire liquidità per acquisto di merci e scorte di magazzino, pagamento di canoni locazione, utenze, personale e altre spese generali; la data prevista di inizio intervento è stata fissata al ... 2020 e quella di fine intervento al ... 2021.

La società dichiarava, inoltre, di impegnarsi ad assicurare nell'esercizio 2022 i

livelli occupazionali in termini di ULA (unità lavorative annue) riferiti all'esercizio 2019. In questo modo la sovvenzione diretta era determinata nella misura del 30% dell'importo del finanziamento bancario concesso.

Il ... 2020 alla società è stato erogato il finanziamento bancario di Euro ... e il ... 2020 la Regione ... ha erogato la sovvenzione diretta di euro ...

La società istante intende avere conferma in ordine alla qualificazione della sovvenzione diretta ricevuta come sopravvenienza attiva, *ex* articolo 88, comma 3, lettera b), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei riflessi ai fini contabili, IRES e IRAP.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene di dover trattare la sovvenzione diretta erogata dalla Regione ... il ... 2020, pari a Euro ..., come contributo in conto capitale, da sottoporre a tassazione IRES e IRAP come sopravvenienza attiva, ma non integralmente nell'esercizio 2020 o in quote costanti nell'esercizio 2020 e nei successivi, ma non oltre il quarto, bensì in percentuale alle spese pagate con il finanziamento bancario nel 2020 e nel 2021.

In pratica, se nel 2020, del finanziamento bancario ricevuto, la società ha utilizzato Euro ... per pagare merci, canoni di locazione, retribuzioni, ecc., la parte di sovvenzione diretta ricevuta da assoggettare a tassazione IRES/IRAP nel 2020 sarà pari al 30% di Euro ..., così come nel 2021, se avrà utilizzato gli altri ... Euro, sarà da assoggettare a tassazione il 30% di Euro ...

Inoltre, visto che nel caso di mancato rispetto dell'impegno ad assicurare nell'esercizio 2022 i livelli occupazionali in termini di ULA riferiti all'esercizio 2019, la Regione ...provvederà alla revoca parziale delle agevolazioni nel limite del 10% della sovvenzione diretta, la società intende considerare l'eventuale restituzione come sopravvenienza passiva interamente deducibile sia ai fini IRES che IRAP nell'esercizio

2022, e pertanto ritiene di dover adottare il seguente comportamento:

- contabilizzare la sovvenzione diretta ricevuta dalla Regione ..., pari ad Euro ..., come contributo in conto capitale da appostare alla voce di bilancio "sopravvenienze attive" A5). A fine esercizio 2020, con il metodo dei risconti, stornare la parte di sovvenzione diretta relativa ai costi da pagare nel 2021. In questo modo sarà sottoposta a tassazione IRES e IRAP per il 2020 la percentuale di sovvenzione diretta attribuibile ai costi pagati nel 2020 e così anche per l'anno d'imposta 2021, senza procedere ad alcuna variazione in aumento/diminuzione nei relativi modelli di reddito (SC2021-SC2022);

- inoltre, la sovvenzione diretta in questione non dovrà essere comunicata nella sezione del quadro RS riservata agli aiuti di Stato della dichiarazione dei redditi (modello SC2021), mentre andrà indicata nella nota integrativa del bilancio al 31 dicembre 2020.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La sovvenzione diretta, di cui all'articolo ... dell'Avviso pubblico "...", che rende operative le disposizioni previste dal ..., si colloca nell'ambito del Regime quadro nazionale sugli aiuti "Covid-2019" previsti dagli articoli 53-64 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, in legge 17 luglio 2020, n. 77.

Dall'esame del predetto articolo 22 dell'Avviso emerge che tale sovvenzione diretta:

- è finalizzata all'attivazione di nuova finanza da destinare «alle immediate necessità derivanti dall'esigenza di assicurare la ripresa delle attività economiche a seguito del fermo imposto dalla condizione emergenziale» (articolo 2); «a far fronte a carenze di liquidità legate a danni causati dall'epidemia "Covid-19"» e a «garantire la continuità dell'operatività aziendale e la salvaguardia dell'occupazione» (comma 5);

- è determinata «nella misura del 20% dell'importo di un nuovo finanziamento concesso da un Soggetto Finanziatore accreditato (...). Tale aiuto potrà essere pari al 30% per tutte le imprese che assumeranno l'impegno ad assicurare nell'esercizio 2022 i livelli occupazionali in termini di ULA (unità lavorative annue) riferiti all'esercizio 2019» (comma 7);

- è parametrata ad un finanziamento che deve essere finalizzato a coprire carenze di liquidità generate dai danni causati dall'epidemia "Covid-19" (commi 7 e 11). In base all'Allegato A Circolante dell'Avviso, il finanziamento potrebbe essere utilizzato, a mero titolo esemplificativo, per materie prime; servizi; canoni di locazione; utenze; lavoro/personale; scorte e spese generali; rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci; liquidità per finanziare crediti commerciali e vendite all'ingrosso; acquisto di dispositivi individuali di protezione; spese per l'adeguamento e la messa in sicurezza degli ambienti di lavoro;

- è subordinata all'autocertificazione da parte del Soggetto proponente, con cui attesta di «aver subito perdite di fatturato o incrementi di costi in conseguenza dell'epidemia Covid-19 e delle misure di contenimento della stessa» (comma 12);

- è revocata, fra l'altro, «qualora le spese sostenute non siano afferenti costi relativi all'operatività aziendale» e, in misura parziale e limitata al 10% della medesima sovvenzione, «qualora il Soggetto proponente non rispetti l'impegno al mantenimento dei livelli occupazionali di cui al precedente comma 7» (comma 15).

Tanto premesso, in relazione ai quesiti posti dal contribuente, si formulano le seguenti osservazioni.

L'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche «per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi

contabili».

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, «si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38».

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, i criteri di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Nel merito, alla luce di quanto rappresentato in istanza e della documentazione fornita, si ritiene che la sovvenzione diretta sia destinata a supportare la gestione ordinaria dell'impresa istante, in quanto destinata a ridurre l'impatto dei costi relativi all'ordinaria operatività aziendale e quelli determinati dall'emergenza sanitaria causata dall'epidemia Covid-19 e dalle misure di contenimento della stessa. A conferma di tale conclusione si richiama, altresì, quanto sostenuto e documentato dalla società istante circa l'utilizzo della sovvenzione al fine di pagare merci, canoni di locazione, retribuzioni, ecc.

Sotto il profilo contabile, sono definiti "contributi in conto esercizio", con conseguente rilevazione nella voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" del Conto economico, le erogazioni aventi «natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri». Inoltre, «I contributi in conto esercizio sono rilevati

nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere rilevati anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.)» (cfr. OIC 12, par. 56, lettera f).

Pertanto, tenuto conto che la sovvenzione diretta in parola è qualificabile a titolo di "contributo in conto esercizio", nel presupposto che la società istante non si configuri come micro-impresa ai sensi dell'articolo 2435-ter c.c., ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 83 e 85 del TUIR, si ritiene che la stessa concorre a tassazione ai fini IRES in funzione della corretta rappresentazione in bilancio.

Si rammenta, a tal riguardo, che in applicazione del summenzionato principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR, le imputazioni temporali assumono rilievo, ai fini della determinazione dell'IRES, nella misura in cui riflettono la corretta imputazione di bilancio.

Infine, le condizioni che costituiscono il presupposto per la revoca della sovvenzione diretta, ad avviso della scrivente, hanno natura risolutiva. Pertanto, la restituzione totale o parziale della sovvenzione al verificarsi delle predette condizioni in un esercizio successivo a quello contabilizzato comporterebbe l'emersione di una sopravvenienza passiva, riconducibile alle fattispecie di cui all'articolo 101, comma 4, del TUIR.

Ai fini IRAP, si rammenta che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP) - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso

rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Pertanto, stante il predetto principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale, la sovvenzione ricevuta dall'istante concorre alla formazione del valore della produzione netta nel periodo d'imposta in cui transita a conto economico tra le voci rilevanti IRAP, ai sensi dell'articolo 5 del citato Decreto.

Per quanto concerne il quesito volto ad avere conferma della non indicazione della sovvenzione diretta nel quadro RS, sezione "Aiuti di Stato", del Modello di dichiarazione dei redditi, si osserva quanto segue.

L'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, integralmente sostituito dalla legge 29 luglio 2015, n. 115, ha apportato sostanziali modifiche in materia di monitoraggio e controllo degli aiuti di Stato, istituendo presso il Ministero dello sviluppo economico il «Registro nazionale degli aiuti di Stato» (RNA) e stabilendo che esso venga utilizzato per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti «de minimis».

L'articolo 52 prevede che l'adempimento degli obblighi di utilizzazione del Registro costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti di concessione ed erogazione degli aiuti.

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze e delle politiche agricole alimentari e forestali, 31 maggio 2017, n. 115, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 luglio 2017, è stato adottato il Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato, ai sensi dell'articolo 52, comma 6, della legge n. 234 del 2012.

Il Registro nazionale degli aiuti di Stato è operativo dalla data di entrata in vigore del Regolamento, ossia dal 12 agosto 2017.

Il predetto Regolamento distingue gli aiuti soggetti ad un procedimento di

concessione, disciplinati dagli articoli 8 e 9, dagli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione la cui disciplina è contenuta nell'articolo 10. A tale distinzione corrispondono differenti modalità di registrazione dell'aiuto.

In caso di aiuti subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, è prevista un'attività preventiva sia da parte dell'Autorità responsabile, che è tenuta ad iscrivere la misura agevolativa nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, sia da parte del Soggetto concedente, il quale, prima del rilascio del provvedimento di concessione o di autorizzazione alla fruizione dell'aiuto, è tenuto alla consultazione del Registro e alla indicazione nel provvedimento di concessione o di autorizzazione del codice

identificativo rilasciato dal Registro.

Per gli aiuti di cui all'articolo 10 del Regolamento, gli obblighi di consultazione del Registro e di registrazione dell'aiuto individuale sono assolti dall'Amministrazione competente preposta alla fase di fruizione in un momento

successivo alla fruizione.

A norma dell'articolo 10, comma 1, del Regolamento, gli aiuti fiscali automatici si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale dall'Agenzia delle entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.

La modalità di registrazione degli aiuti fiscali prevista dal comma 1 dell'articolo 10 del Regolamento si applica, ai sensi del comma 7 del medesimo articolo anche agli aiuti di Stato e agli aiuti «de minimis» subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (c.d. semi-automatici).

Le informazioni contenute nel prospetto RS della dichiarazione dei redditi sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per la registrazione dell'aiuto individuale nel

Registro Nazionale degli Aiuti.

Pertanto, come illustrato nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi, il prospetto RS - Aiuti di Stato *«deve essere compilato dai soggetti che nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") nonché di quelli subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, disciplinati dall'articolo 10 del Regolamento»*.

Quindi, in relazione al quesito posto dall'istante sulla necessità di compilare il quadro RS, risulta dirimente la previa qualificazione della sovvenzione regionale, la cui valutazione non rientra tra le competenze esercitabili in sede di interpello di questa Agenzia.

Nella misura in cui la citata sovvenzione risulti non riconducibile nel novero degli aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") ovvero non rientri tra le ipotesi di aiuti fiscali subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, disciplinati dall'articolo 10 del Regolamento (elemento come già rappresentato che non rientra nelle competenze esercitabili in sede di interpello), l'istante non sarà tenuto alla compilazione del menzionato quadro RS.

Infine, in ordine al quesito relativo all'esposizione della sovvenzione *de qua* nella nota integrativa, si osserva come lo stesso esuli dalle competenze della scrivente, involgendo l'interpretazione di disposizioni e obblighi informativi di natura non fiscale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)