

## Risposta n. 459/2023

**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

ALFA (di seguito, "*Istante*" o "*Società*") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito al trattamento fiscale dell'agevolazione consistente in un parziale esonero contributivo (di seguito, "*Decontribuzione Sud*"), introdotta dal decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (di seguito, "*Decreto Agosto*") e prorogata dall'articolo 1, commi 161 e seguenti della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, "*legge di bilancio 2021*").

In dettaglio, l'articolo 27, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha introdotto, fino al 31 dicembre 2020, la *Decontribuzione Sud* al fine di contenere gli effetti straordinari

sull'occupazione relativi al periodo di emergenza epidemiologica da COVID-19 in aree caratterizzate da grave situazione di disagio socioeconomico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali.

L'articolo 1, commi da 161 a 168, della legge di bilancio 2021 ha previsto che *«l'esonero contributivo di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, si applica fino al 31 dicembre 2029»*.

Il suddetto aiuto è stato concesso nel periodo di validità e nel rispetto delle condizioni previste dalla Comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 *final* del 19 marzo 2020 e successive modificazioni, recante il *«Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID19»* (di seguito, "Temporary Framework").

Come comunicato dall'INPS, *«la Commissione europea, in data 11 gennaio 2022 (...) ha prorogato l'applicabilità delle agevolazioni in oggetto al 30 giugno 2022 (...) nei limiti del Temporary Framework anche per il periodo 1° gennaio 2022 - 30 giugno 2022»* (cfr. INPS, messaggio n. 403 del 2022).

Inoltre, a seguito dell'emergenza derivante dalla c.d. "crisi Ucraina", è stato introdotto un ulteriore quadro temporaneo di aiuti con la Comunicazione C(2022) 1890 *final* del 23 marzo 2022, recante il *«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»* (di seguito, "Temporary Crisis Framework"), ai sensi del quale la Commissione europea ha autorizzato la concessione dell'esonero fino al 31 dicembre 2023 (cfr. circolare dell'INPS n. 90 del 27 luglio 2022).

Tutto ciò considerato, l'*Istante*, integrando tutti i requisiti di spettanza, ha beneficiato della *Decontribuzione Sud* per i periodi 1° gennaio 2022-30 giugno 2022 e 1° luglio 2022-31 dicembre 2022.

Ai sensi del paragrafo 68 dell'OIC 12 "*Composizione e schemi del bilancio di esercizio*", tanto la *Decontribuzione Sud* erogata a norma del *Temporary Framework*, quanto quella erogata ai sensi del *Temporary Crisis Framework* è stata contabilizzata dall'*Istante* nella voce B9 del conto economico direttamente a riduzione dei costi relativi ai contributi previdenziali, piuttosto che separatamente come ricavo nella voce A5 "*Altri ricavi e proventi di gestione*".

La *Società* segnala altresì che l'articolo 10-*bis* del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, ha introdotto una misura generale di detassazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP dei contributi e delle 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.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede di confermare se:

1) la *Decontribuzione Sud* applicata al periodo 1° gennaio 2022-30 giugno 2022, possa essere considerata tra i contributi disciplinati dall'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 137 del 2020;

2) la *Decontribuzione Sud* relativa al periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022 possa essere considerata non concorrente alla formazione del reddito imponibile ai fini

dell'IRES e del valore della produzione ai fini dell'IRAP, al pari di quanto previsto per la medesima decontribuzione fruita nel periodo 1° gennaio 2022-30 giugno 2022;

3) sia corretto, al fine di ottenere la detassazione di tale agevolazione contributiva, effettuare tanto una variazione in diminuzione dal reddito imponibile ai fini IRES, quanto una maggiore deduzione dalla base imponibile lorda IRAP, ai sensi dell'articolo 11, comma 4-*octies*, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Con nota del xxxx, prot. RU n. xxxx, la Scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; con nota del xxxx (acquisita con prot. RU n. xxxx), l'*Istante* ha prodotto la documentazione richiesta.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante*, con riferimento al quesito *sub* 1), ritiene che la *Decontribuzione Sud* debba considerarsi non concorrente alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES e del valore della produzione ai fini IRAP, dal momento che l'agevolazione fruita nel periodo 1° gennaio 2022-30 giugno 2022 rientra a pieno titolo nella previsione dell'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 137 del 2020. La *Società* evidenzia che l'Amministrazione finanziaria, nelle risposte agli interpelli n. 618 del 20 settembre 2021 e n. 748 del 27 ottobre 2021, ha avuto modo di precisare esprimendosi con riguardo a contributi differenti che in considerazione del tenore letterale dell'articolo 10-*bis* citato, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP «*i contributi e le indennità di qualsiasi natura:*

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

Pertanto, in linea di principio, non si riscontra, ad avviso della Società, alcun motivo per il quale la *Decontribuzione Sud* debba essere esclusa dal novero dei contributi che rientrano nell'ambito oggettivo delineato dal più volte citato articolo 10-bis.

A favore dell'inclusione della *Decontribuzione Sud* tra le agevolazioni disciplinate dall'articolo 10-bis depone proprio la *ratio* di tale ultima disposizione, volta a introdurre una regola generale di non imponibilità per tutte le agevolazioni erogate in via eccezionale a seguito dell'emergenza da COVID-19, al fine di evitare che l'assenza di un'esplicita previsione di detassazione dei contributi COVID-19, nell'ambito della relativa norma istitutiva, com'è avvenuto nel caso della normativa relativa alla *Decontribuzione Sud*, possa far concorrere gli stessi a tassazione, riducendo il beneficio effettivo degli aiuti erogati. Inoltre, l'*Istante* evidenzia che la possibilità di escludere la *Decontribuzione Sud* dalla base imponibile IRES e IRAP per mezzo dell'applicazione del citato articolo 10-bis è stata già riconosciuta nell'ambito di una risposta a interpello della Direzione regionale Lazio del 2022 non pubblicata.

Con riferimento al quesito *sub 2*), l'*Istante* ritiene che l'assenza di una disposizione specifica volta a prevedere la detassazione della *Decontribuzione Sud* in base al *Temporary Crisis Framework* nel periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022 non

precluda, di per sé, la possibilità di detassare la suddetta agevolazione contributiva. In effetti, tale detassazione dovrebbe essere ammessa in un'ottica di omogeneità di trattamento con il medesimo contributo fruito fino alla data del 30 giugno 2022.

A parere dell'*Istante*, il dato letterale del più volte citato articolo 10-*bis* non appare preclusivo rispetto alla detassabilità della *Decontribuzione Sud* fruita ai sensi del *Temporary Crisis Framework* e ciò che dovrebbe rilevare per identificare un contributo come «erogato a seguito dell'emergenza epidemiologica COVID-19» dovrebbe essere la norma istitutiva interna e non il quadro di aiuti ai sensi del quale il contributo è concesso. La *Società* evidenzia che l'articolo 27, comma 1, del decreto-legge n. 104 del 2020 è una previsione domestica avente l'originaria finalità di contenere gli effetti straordinari sull'occupazione relativi al periodo di emergenza epidemiologica da COVID-19 e che la stessa *ratio* della norma generale di detassazione in argomento volta a garantire un aiuto effettivo pari al valore nominale del contributo erogato al lordo di qualsiasi imposta o altro onere dovrebbe essere assolutamente estendibile anche alla *Decontribuzione Sud* fruita nel periodo 1° luglio 2022 - 31 dicembre 2022.

Da ultimo, in relazione al quesito *sub* 3), l'*Istante* ritiene che la detassazione della *Decontribuzione Sud* spettante per tutto l'esercizio 2022 non possa che essere realizzata mediante una variazione in diminuzione in sede di determinazione del reddito imponibile IRES (da indicare nel rigo RF 55 con codice 99 del *Modello Redditi SC 2023*) e una deduzione dalla base imponibile lorda IRAP ai sensi dell'articolo 11, comma 4-*octies*, del d.lgs. n. 446 del 1997, pari all'importo dell'agevolazione contributiva fruita (da indicare nel prospetto IS del *Modello IRAP 2023*). Tale variazione in diminuzione/ deduzione deve essere considerata come rappresentativa dell'esclusione di un ricavo non

imponibile (*i.e.*, il contributo rappresentato dall'agevolazione *Decontribuzione Sud*), e ciò indipendentemente dal fatto che tale ricavo non sia contabilizzato nella voce A5 del conto economico. Inoltre, anche qualora si volesse considerare tale variazione in diminuzione rappresentativa della deduzione dei costi relativi ai contributi non iscritti in bilancio, non ci sarebbe nessuna limitazione riguardo alla sua applicazione secondo *l'Istante*, posto che, in base all'articolo 109, comma 4, lettera *b*), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i componenti negativi non imputati a conto economico sono comunque deducibili se la loro deduzione è normativamente prevista.

#### **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 e nella successiva documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza dei requisiti di accesso al beneficio menzionato in 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.

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 COVID-19 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) [...]».*

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 (*cf.*, 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 (*cf.*, decisione C(2021) 1220 *final* del 18 febbraio 2021), in seguito fino al 30 giugno 2022 (*cf.*, 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 (*cf.*, decisione C(2022) 4499 *final* del 24 giugno 2022) e fino al 31 dicembre 2023 (*cf.*, 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 (di seguito, "*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 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) [...]».*

Come 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" qualora vengano 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.

Inoltre, con la recente risposta all'interpello n. 366 del 2023 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. 5-06010, 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 alla detassazione ai sensi dell'articolo 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 che, 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 *Temporary Framework COVID-19*.

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.

Per completezza, si evidenzia che, in relazione alla decontribuzione relativa al periodo 1° luglio 2022-31 dicembre 2022, non troverebbe comunque applicazione la detassazione di cui al menzionato articolo 10-*bis* in quanto, per detto periodo, la

decontribuzione non risulta "erogata" «*a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 [...] a soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi*». Infatti, per il periodo in questione (e per i successivi), la decontribuzione risulta essere "collegata" alle conseguenze negative derivanti dalla crisi ucraina, come emerge dalla circostanza che, a livello unionale, la decontribuzione in parola è stata autorizzata nell'ambito del *Temporary Crisis Framework*.

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**