

Risposta n. 16/2023

OGGETTO: Contributi erogati alle imprese a seguito dell'alluvione – ritenuta d'acconto del 4%, articolo 28, comma 2, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

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

QUESITO

Il Comune istante (di seguito il "*Comune*" o "*Istante*") rappresenta che, in data ..., a seguito di un'alluvione causata dalla rottura dell'argine di un fiume, si è determinata una situazione di grave emergenza non solo per la popolazione, ma anche per le abitazioni e per altri edifici ed infrastrutture pubbliche e private.

Con la delibera ..., la Regione ha concesso risorse per Euro ... ai territori coinvolti nella citata alluvione, assegnando, in particolare, al *Comune* istante un importo pari ad Euro ..., da utilizzarsi per le seguenti due linee di azione:

a) ristori alle imprese dei territori alluvionati che a causa del predetto evento abbiano subito il danno economico della sospensione o limitazione delle attività;

b) iniziative in forma di contributi o ristori, o di servizi erogati dal Comune, alle famiglie e alle persone.

In relazione alla linea di azione di cui al punto a), ai fini dell'erogazione dei ristori, è stato richiesto alle imprese di compilare e presentare apposito modulo, elaborato ed approvato dalla Regione.

Con successiva delibera ..., la *Regione* ha approvato le direttive per la concessione di contributi ai soggetti privati e alle attività economiche e produttive per i danni subiti a causa degli eventi calamitosi (inondazioni e frane) verificatisi nella prima decade del mese di Inoltre, la *Regione* ha individuato nelle Amministrazioni comunali interessate, o loro Unioni formalmente costituite per la gestione associata delle funzioni, gli organismi istruttori per l'espletamento delle attività di istruttoria e controllo delle domande nonché per la concessione ed erogazione dei contributi ai soggetti privati e alle attività economiche e produttive.

Ciò posto, il *Comune* chiede se, in relazione ai suddetti contributi da versare alle imprese, sia tenuto ad operare la ritenuta d'acconto del 4 per cento prevista dal comma 2 dell'articolo 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* evidenzia che l'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 non individua i contributi che devono essere assoggettati a ritenuta, limitandosi, invece, ad escludere i contributi «*per l'acquisto di beni strumentali*».

Al riguardo, l'*Istante* ritiene che «*tutti i contributi diretti alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali, incluse le varie ipotesi di*

ripristino di cui fa menzione la delibera regionale» non debbano essere assoggettate alla ritenuta del 4 per cento di cui al comma 2 dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973 sui contributi in oggetto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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, definiti «*contributi in conto impianti*», non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Tali contributi, dunque, 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 in esame, come precisato dall'*Istante* e come si evince dall'allegato 2 della *direttiva*, il soggetto che eroga il contributo viene individuato nelle Amministrazioni comunali.

Relativamente all'ambito soggettivo e oggettivo, si osserva che in base alla delibera della Regione n. ... le risorse stanziare sono *«finalizzate alla concessione di ristori alle imprese dei territori alluvionati che a causa dei predetti eventi abbiano subito il danno economico della sospensione o limitazione dell'attività»* e la suddivisione dei fondi tra i Comuni interessati avviene sulla base delle *«richieste di rimborso, presentate dalle imprese danneggiate dagli eventi alluvionali, per il risarcimento dei danni subiti»*.

Inoltre, i *«Comuni potranno utilizzare le risorse, nell'ambito della propria autonomia e responsabilità, per le seguenti due linee di azione:*

a) ristori alle imprese dei territori alluvionati che a causa dei predetti eventi abbiano subito il danno economico della sospensione o limitazione dell'attività;

b) iniziative in forma di contributi o ristori, o di servizi erogati dal Comune, alle famiglie ed alle persone, residenti nei territori alluvionati in particolari situazioni di fragilità economica e sociale».

Dalla citata *direttiva* emerge, inoltre, che tale contributo è finalizzato a fornire degli aiuti a favore delle imprese che, a seguito dell'alluvione, versano in una situazione di difficoltà economiche.

In particolare, l'articolo 2 della *direttiva* (rubricato "*Finalità dei contributi*") contiene l'elenco delle possibili finalità per cui si può richiedere il contributo:

- *«ricostruzione in sito dell'immobile distrutto, previa demolizione se necessaria»*;

- «delocalizzazione, previa demolizione dell'immobile distrutto o dichiarato totalmente inagibile e sgomberato, costruzione o acquistando una nuova unità immobiliare in altro sito della Regione (...) se la relativa ricostruzione non sia possibile»;

- «ripristino strutturale e funzionale dell'immobile danneggiato»;

- «ripristino o sostituzione dei beni mobili registrati, distrutti o danneggiati, oggetto o destinati e strumentali all'esercizio esclusivo dell'attività»;

- «ripristino o sostituzione di beni mobili (impianti, macchinari, attrezzature, di scorte di materie prime, semilavorati e prodotti finiti) distrutti o danneggiati»;

- «interventi di pulizia e rimozione di fango e detriti sia dal fabbricato che dall'area pertinenziale esterna»;

- «interventi strutturali su aree pertinenziali esterne al fabbricato distrutto o dichiarato inagibile e sgomberato»;

- «rimborso (...) del canone di affitto di altro immobile e delle spese di trasloco, qualora l'immobile in cui era esercitata l'attività produttiva sia stato distrutto o totalmente inagibile».

In riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, con riferimento ai provvedimenti di liquidazione, l'Istante ha precisato che «non vengono adottati singoli atti di liquidazione dei contributi (si tratta di n. 105 domande di contributo pervenute), ma provvedimenti cumulativi per più domande, per cui è dall'istruttoria che si evince la finalizzazione del contributo ed è chiaramente indicato per quale tipo di finalità, fra quelle previste dall'allegato 2, articolo 2, alla DGR N. .../2021, viene concesso il

contributo richiesto e la misura liquidabile in base ai parametri stabiliti sempre dalla citata delibera regionale».

In relazione alla natura giuridica dei contributi oggetto del presente interpello, l'Istante chiarisce che i contributi erogati dal Comune *«sembrano rientrare nell'ambito della categoria contributo in conto capitale. Nonostante la molteplicità delle causali da inserire nel modello di richiesta è evidente infatti che i ristori sono commisurati al costo degli interventi sostenuti dalle imprese a seguito dell'evento alluvionale e che sono tutti destinati alla ristrutturazione o al potenziamento dell'apparato produttivo dei richiedenti. Rispetto alla finalizzazione dei contributi de quo, così come codificati dalla DGR-ER N. .../2021, all.2, art.2, infatti, sembra evidente che l'intento del legislatore regionale alla loro finalizzazione e qualificazione come contributi in conto capitale e/o impianti (...). Mentre rimane solo il dubbio sulla qualificazione dei contributi (in conto esercizio?) rispetto al caso indicato alla lett. h) dell'art. 2, comma 1 (rimborso - nei casi in cui spettino solo le prime misure economiche di cui all'articolo 1, comma 2, lett. b) - del canone di affitto di altro immobile e delle spese di trasloco), ma fra le n. 105 domande di contributo pervenute nessuna presenta questa casistica».*

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, l'erogazione dei contributi in esame è finalizzata, in generale, *«alla concessione di ristori alle imprese dei territori alluvionati che a causa dei predetti eventi abbiano subito il danno economico della sospensione o limitazione dell'attività»* e, dunque, agli stessi si applica, al momento dell'erogazione, la 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.

Pertanto, in linea con la normativa, non si ritiene condivisibile la soluzione rappresentata dall'*Istante* di non applicare la suddetta ritenuta su "tutti" i contributi diretti alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali, incluse le varie ipotesi di ripristino di cui fa menzione la delibera regionale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)