

BANDI, AGEVOLAZIONI, BONUS, CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

di ALBERTO BRANCHETTI

Proventi "esenti" Covid: l'errore degli inviti sui ristori

Gli inviti dell'Agenzia delle Entrate che chiedono il defalco dei ristori "non trovano fondamento normativo".

In questo ultimo periodo, le imprese stanno ricevendo **schemi di atto o inviti al contraddittorio** nei quali l'Agenzia delle Entrate contesta che i contributi e i ristori Covid, qualificati come *"proventi esenti"*, debbano essere **defalcati dalle perdite riportabili ex art. 84 del Tuir**. Si *"ritiene"* innanzitutto che l'architettura normativa emergenziale abbia stabilito un **regime di esclusione dalla base imponibile e di irrilevanza ai fini del rapporto prorata**, attraverso disposizioni specifiche come l'art. 10-bis D.L. 137/2020 che prevede espressamente che i contributi erogati in via eccezionale per l'emergenza Covid 19 non concorrano alla formazione del reddito e non rilevino ai fini del rapporto di cui all'art. 109, c. 5 del Tuir. È, pertanto, evidente che **la norma non classifica tali proventi come "esenti", limitandosi a prevederne la non concorrenza alla formazione dell'imponibile**.

Questa soluzione normativa è stata replicata e confermata per talune misure a fondo perduto, come disposto dall'art. 1, c. 7 D.L. 41/2021 e dall'art. 25 D.L. 34/2020, che ribadiscono la non concorrenza al reddito e la non rilevanza ai fini del pro rata per specifici ristori. L'art. 84 del Tuir, che disciplina il riporto delle perdite, opera invece su presupposti differenti: la riduzione della perdita è prevista per i *"proventi esenti"* nella misura in cui detti proventi eccedano i componenti negativi non dedotti secondo il rapporto previsto dall'art. 109, c. 5 del Tuir; dunque, richiede sia la qualificazione come provento esente sia la rilevanza ai fini del rapporto pro rata. Se i sostegni Covid sono esclusi *ex lege* dal concorso al reddito e sono espressamente dichiarati *"fuori pro rata"* dall'art. 10-bis (D.L. 137/2020), **mancherebbe il presupposto tecnico per applicare la sterilizzazione** prevista dall'art. 84 del Tuir e, quindi, non sussisterebbe base normativa sufficiente per defalcare tali contributi dalle perdite riportabili. La prassi dell'Agenzia delle Entrate, nelle risposte a interpello rilevanti, ha più volte confermato la portata operativa dell'art. 10-bis riconoscendo che i sostegni strettamente connessi all'emergenza e diversi da quelli preesistenti non concorrono al reddito e sono fuori pro rata (risposte nn. 521/2021, 618/2021, 58/2022 e 366/2023), **senza "agganciare" la disciplina applicata all'art. 84**.

Sul piano teleologico, l'argomento che l'esclusione possa determinare un *"doppio beneficio"* non può prevalere sulla chiarezza letterale della norma emergenziale che ha voluto sterilizzare sia la tassazione sia il pro rata sui ristori, senza introdurre un meccanismo che consumi le perdite fiscali; quando il legislatore ha inteso agire in senso contrario *"lo ha fatto espressamente"*, come nel caso dell'art. 88, c. 4-ter del Tuir sul trattamento delle sopravvenienze da esdebitamento, che impone l'imputazione preventiva alla perdita senza il limite dell'80% come regola speciale e tipizzata.

Anche i decreti successivi hanno mantenuto la stessa logica di detassazione delle misure emergenziali e il coordinamento con il Temporary Framework senza rinviare all'art. 84 per sterilizzare perdite attraverso la nozione di proventi esenti (artt. 1 e 1-bis D.L. 73/2021). In pratica, il criterio applicativo è semplice e stringente: ai fini dell'art. 84 del Tuir la riduzione delle perdite si attiva solo se ricorrono *"entrambe le condizioni richieste dalla norma"* (proventi esenti e rilevanza ai fini del rapporto dell'art. 109, c. 5); per i contributi qualificati non concorrenti e fuori pro rata ex art. 10-bis tali condizioni non sussistono e, quindi, gli inviti a defalcare i ristori dalle perdite appaiono *"privi"* del necessario fondamento testuale e sistematico.

Alla luce della disciplina emergenziale (in particolare art. 10-bis D.L. 137/2020) e della sua interpretazione pratica dall'Agenzia delle Entrate, **si ritiene che i contribuenti che hanno ricevuto ristori Covid-19 qualificati come non concorrenti e fuori pro rata non siano tenuti a defalcare tali importi dalle perdite riportabili ai sensi dell'art. 84 del Tuir, poiché mancano i presupposti normativi richiesti da quest'ultimo articolo**. Peraltro, considerato che quasi tutte le misure sovvenzionali previste negli ultimi anni (dai crediti d'imposta transizione 4.0 e 5.0 a quelli per ricerca, sviluppo ed innovazione) prevedono la *"non concorrenza al reddito"* del provento, il problema sollevato ora dall'Agenzia delle Entrate sarebbe dirompente; questo significherebbe che 100 euro di beneficio restano 100 euro solo per le imprese con un reddito imponibile positivo, mentre diventano, con l'andare del tempo, 76 (cioè 100 meno il 24%) per quelle in perdita fiscale, senza alcuna giustificazione. È auspicabile una norma interpretativa adeguata a mantenere un minimo di credibilità al sistema degli aiuti alle imprese.