

SETTORE

AGEVOLAZIONI

**IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL
C.D. “DECRETO SOSTEGNI” E I
RECENTI CHIARIMENTI DELL’AGENZIA**

RIFERIMENTI

- Art. 1, DL n. 41/2021
- Circolare Agenzia Entrate 14.5.2021, n. 5/E
- Informative SEAC 24.3.2021, n. 93; 25.3.2021, n. 94; 26.3.2021, n. 95 e 8.4.2021, n. 109

IN SINTESI

Fino al 28.5.2021 è possibile presentare, in via telematica, all’Agenzia delle Entrate l’apposita domanda per la richiesta del contributo a fondo perduto riconosciuto dal c.d. “Decreto Sostegni” a favore di imprese / lavoratori autonomi / soggetti titolari di reddito agrario.

La spettanza del contributo è subordinata alla verifica della riduzione del fatturato / corrispettivi medio mensile 2020 rispetto al fatturato / corrispettivi medio mensile 2019 (per i soggetti che hanno iniziato l’attività dall’1.1.2019 tale requisito non va verificato). Recentemente, l’Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti, sotto forma di risposte a quesiti, riguardanti in particolare, i soggetti interessati / esclusi, i requisiti per ottenere il contributo e le modalità di calcolo dello stesso.

SERVIZI COLLEGATI

settimanaprofessionale

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

L'art. 1, DL n. 41/2020, c.d. "Decreto Sostegni", ha riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo / agrario (titolari di partita IVA), a condizione che i ricavi 2019 siano non superiori a € 10 milioni e l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2020 sia inferiore almeno del 30% dell'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2019 (Informativa SEAC [24.3.2021, n. 93](#)).

Il contributo in esame può essere fruito:

- **direttamente, tramite accredito** dello stesso, da parte dell'Agenzia delle Entrate, **sul c/c** bancario / postale intestato / cointestato al soggetto beneficiario;

ovvero

- a seguito di **scelta irrevocabile** del beneficiario, quale **credito d'imposta da utilizzare "nella sua totalità" in compensazione nel mod. F24** (codice tributo "6941") esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline / Entratel).

Si rammenta che per poter beneficiare del contributo, determinato applicando una specifica percentuale alla differenza dei predetti fatturati / corrispettivi, è necessario presentare **un'apposita domanda** all'Agenzia delle Entrate dal 30.3 al **28.5.2021** utilizzando il modello approvato con il Provvedimento 23.3.2021 (Informativa SEAC [25.3.2021, n. 94](#)).

In merito al beneficio in esame, recentemente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Circolare 14.5.2021, n. 5/E fornendo una serie di chiarimenti sotto forma di risposte a quesiti.

Dopo aver evidenziato che l'agevolazione



"riprende alcune delle caratteristiche dei precedenti contributi a fondo perduto ... destinati ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica «Covid 19»"

la stessa Agenzia precisa che, con riferimento alle caratteristiche "in comune" con il contributo di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio", sono applicabili i chiarimenti contenuti nelle Circolari 13.6.2020, n. 15/E, 21.7.2020, n. 22/E e 20.8.2020, n. 25/E.

IMPRESE IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA

Per le imprese in liquidazione volontaria la possibilità di usufruire del contributo in esame è collegata alla **data di avvio** della stessa, precedente o successiva allo stato di emergenza COVID-19 (31.1.2020).

Avvio procedura di liquidazione	Spettanza contributo
Entro il 31.1.2020	NO (l'attività ordinaria è stata interrotta per eventi diversi dall'emergenza COVID-19)
Dall'1.2.2020	SI Resta fermo quanto chiarito dalla Commissione UE con la Comunicazione 29.6.2020, n. 4509 final, ossia che il contributo può essere concesso alle micro / piccole imprese "già in difficoltà" al 31.12.2019 purché non soggette a procedure concorsuali di insolvenza e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio / ristrutturazione. Ai fini dell'accesso al contributo i ricavi vanno individuati con riferimento al 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Il fatturato medio mensile 2019 e 2020 va individuato considerando l'intero periodo di riferimento, a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione (così, ad esempio, in caso di messa in liquidazione nel mese di luglio 2020, il fatturato medio mensile 2020 va calcolato considerando le operazioni effettuate da gennaio a dicembre).

PROMOTORI FINANZIARI

Il contributo a fondo perduto **non spetta** agli intermediari finanziari / società di partecipazione di cui all'art. 162-bis, TUIR, ossia:

- intermediari finanziari quali SIM, confidi, operatori del microcredito, soggetti che esercitano in via esclusiva / prevalente attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari;
- società di partecipazione finanziaria;
- società di partecipazione non finanziaria e assimilati, ossia soggetti che esercitano in via esclusiva / prevalente attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari e soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico.

I **promotori finanziari** (codice attività 66.19.21), in quanto non risultano riconducibili ad una delle predette categorie di soggetti, **possono** pertanto **fruire del contributo** in esame.

SOCIETÀ DIVENUTA “DI PARTECIPAZIONE” NEL 2020

Con riferimento all'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari con assunzione dello status di società di partecipazione non finanziaria, che comporta come sopra accennato l'esclusione dal contributo, l'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame:

- rammenta che, ai sensi del comma 3 del citato art. 162-bis, la predetta fattispecie sussiste qualora, in base al bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni e degli altri elementi patrimoniali intercorrenti tra i predetti soggetti sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale;
- richiama la Risposta 13.1.2021, n. 40, nella quale è stato precisato che la verifica della prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni va operata al **momento della presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Di conseguenza, tenuto conto degli ordinari termini di scadenza per la presentazione della dichiarazione, il bilancio cui fare riferimento ai fini della verifica è quello relativo all'esercizio corrispondente al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione.

Così, qualora lo status di società di partecipazione non finanziaria sia stato acquisito **nel corso del 2020 non è possibile usufruire del contributo** a fondo perduto **a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a tale esercizio**.

IMPRESA DERIVANTE DA TRASFORMAZIONE IMPROPRIA

Con riguardo ad una ditta individuale derivante dalla “trasformazione” di una snc esistente (avvenuta a gennaio 2020), che ha trasmesso la domanda per la fruizione del contributo, ricevendo come esito lo scarto della stessa con la motivazione “*importo 2019 incompatibile con inizio attività 2020*”, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la Circolare 21.7.2020, n. 22/E nella quale ha evidenziato che in tal caso “*non si è in presenza di un'attività neocostituita*”, precisa che:

- il soggetto che è venuto ad esistenza a seguito della “trasformazione” (ditta individuale) **può fruire del beneficio**;
- vanno considerati, quale soglia di accesso, i **ricavi 2019 riferibili all'azienda preesistente** (società di persone);
- per il calcolo della riduzione del fatturato vanno confrontati i dati riferibili ai due periodi di riferimento (2019 e 2020), “*considerando il fatturato relativo all'azienda trasformata*”.

Nel caso di specie, posto che la domanda è stata scartata, è necessario presentare, dopo il 28.5.2021, un'istanza ai fini della **revisione, in autotutela, dell'esito di rigetto** per fruire del contributo (come chiarito dall'Agenzia nell'ambito della Risoluzione 11.10.2020, n. 65/E - Informativa SEAC [16.10.2020, n. 299](#)) “*dimostrando ... il tentativo di richiesta dello stesso nei termini originari*”.

SOGGETTI CON DOMICILIO / SEDE IN COMUNI CALAMITATI

Considerato che l'art. 1, DL n. 41/2021 non contiene alcuna specifica disposizione a favore dei **soggetti** che a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso hanno **domicilio fiscale / sede operativa in un Comune colpito da tale evento**, il cui stato di emergenza era ancora in atto al 31.1.2020, gli stessi devono **determinare il contributo a fondo perduto in esame con le modalità previste per la generalità dei soggetti** (verifica riduzione del fatturato / corrispettivi medio mensile).

RILEVANZA CONTRIBUTI FONDO PERDUTO PER CALCOLO REQUISITI DI ACCESSO

I contributi a fondo perduto COVID-19 erogati nel 2020 **non concorrono** alla determinazione della soglia dei ricavi (€ 10 milioni) per l'accesso al contributo di cui al c.d. "Decreto Sostegni".

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.6.2020, n. 15/E, il contributo a fondo perduto costituisce, sotto il profilo contabile, un contributo in "conto esercizio", in quanto erogato a integrazione di mancati ricavi collegati all'emergenza COVID-19 da rilevare nella voce A.5 di Conto economico.

Lo stesso non costituisce quindi un'agevolazione connessa ad una determinata politica fiscale, bensì una misura eccezionale che compensa parzialmente i gravi effetti economici e finanziari derivanti dalla pandemia.

Alla luce di quanto sopra il contributo a fondo perduto di cui al DL n. 41/2021, analogamente agli altri contributi a fondo perduto COVID-19:

- non concorre alla determinazione della soglia dei ricavi per l'accesso all'agevolazione in esame;
- non rileva ai fini della riduzione del fatturato / corrispettivi medio mensile;
- non va incluso tra i ricavi per l'individuazione della percentuale applicabile alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2019.



L'esclusione dai predetti parametri di calcolo opera anche con riguardo al bonus canoni locazioni / adeguamento ambienti di lavoro / sanificazione e acquisto DPI.

INDIVIDUAZIONE RIDUZIONE FATTURATO**CONTRIBUENTE FORFETARIO**

Relativamente ai contribuenti in regime forfetario ai fini dell'individuazione dei **ricavi / compensi 2019** l'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame precisa che "*per ragioni di semplificazione*" va fatto riferimento ai **dati riportati nel quadro LM** del mod. REDDITI e, in particolare, a colonna 3 dei rigli da LM22 a LM27.

Inoltre, per il calcolo del **fatturato / corrispettivi 2019 e 2020** è necessario avere riguardo alla **data di effettuazione dell'operazione** ossia:

- per le **fatture immediate e corrispettivi**, rispettivamente alla data della fattura (in caso di fattura elettronica va fatto riferimento alla data riportata a campo 2.1.1.3. "*Data*") e alla data del corrispettivo giornaliero;
- per le **fatture differite**, alla data dei ddt / documenti equipollenti richiamati in fattura (in caso di fattura elettronica va fatto riferimento alla data riportata a campo 2.1.8.2. "*DataDDT*").

REGIME IVA PER CASSA

Il soggetto che nel 2019 ha adottato il regime IVA per cassa ex art. 32-bis, DL n. 83/2012 e che nel 2020 ha applicato il regime IVA ordinario, "*per ragioni di semplificazione*" ai fini dell'individuazione del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 deve considerare comunque la **data di effettuazione dell'operazione** (in caso di fattura immediata, data fattura / data corrispettivo giornaliero e in caso di fattura differita data dei ddt / documenti equipollenti).

RIMBORSO ANTICIPAZIONI IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE

Per l'individuazione del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020:

- vanno considerati i corrispettivi delle **operazioni non rilevanti ai fini IVA**;
- è necessario tenere conto delle **operazioni** per le quali il soggetto, **ancorché non obbligato**, abbia **emesso una fattura**.

Come specificato dall'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame:

- **non rilevano** le somme dovute a titolo di rimborso delle **anticipazioni in nome e per conto** del cliente ex art. 15, comma 1, n. 3), DPR n. 633/72;
- **rilevano**:
 - i **rimborsi spese** (ad esempio, di viaggio, vitto, alloggio) **addebitati in fattura** al committente;
 - le **spese addebitate** al cliente da parte del professionista **a titolo di imposta di bollo**;
 - le **somme** ex art. 13, comma 5, DPR n. 633/72 relative alla **cessione di beni acquistati / importati con detrazione dell'IVA ridotta** (ad esempio, cessione autovettura per il cui acquisto l'IVA è stata detratta nella misura del 40%).

CONTRIBUTO INTEGRATIVO PROFESSIONISTI

Il contributo integrativo addebitato in fattura al cliente, ai fini della relativa rivalsa, da parte dei professionisti iscritti alle Casse di previdenza private (ad esempio, CNPADC, Inarcassa):

- **rileva ai fini dell'individuazione del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020**, posto che, come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame



*“si è in presenza di somme che costituiscono **parte integrante della base imponibile IVA**”;*

- **non concorre** alla determinazione dei **compensi 2019** per l'accesso al contributo.

INDENNITÀ DI MATERNITÀ

L'indennità di maternità ex art. 68, comma 2, D.Lgs. 151/2001 (80% del salario minimo giornaliero previsto per la qualifica di impiegato), come già chiarito dall'Agenzia nella Circolare 30.5.2012, n. 17/E, ancorché fatturate **non rilevano** ai fini dell'individuazione del fatturato 2019 e 2020.

Le stesse non vanno considerate per la determinazione dei ricavi 2019.

ASSEGNAZIONE / ESTROMISSIONE IMMOBILI

Le somme derivanti dall'assegnazione di immobili dell'impresa ai soci / estromissioni **non rilevano** ai fini dell'individuazione della riduzione del fatturato / corrispettivi 2019 / 2020.

Infatti, come chiarito dall'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame



*“seppure le operazioni ... in esame siano, ai fini delle imposte dirette, assimilabili alla cessione di beni ai soci e, in talune ipotesi, incluse nel campo di applicazione dell'IVA, gli importi derivanti dall'estromissione/assegnazione dei beni dell'impresa **non risultano riconducibili alla nozione di fatturato**”.*

CESSIONE TERRENI E FABBRICATI RURALI

Le somme derivanti dalla **cessione di terreni e annessi fabbricati rurali**, per le quali non è stata emessa fattura in quanto **fuori campo IVA** ex art. 2, comma 3, lett. c), DPR n. 633/72, **rilevano ai fini dell'individuazione del fatturato / corrispettivi 2019 / 2020**.

AGENZIE VIAGGIO / TOUR OPERATOR

Per le agenzie di viaggio / tour operator, al fine di individuare il fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 il momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 74-ter, comma 7, DPR n. 633/72 corrisponde con la data:

- di pagamento integrale del corrispettivo. Come stabilito dall'art. 1, comma 6, DM n. 340/99 non assume rilevanza il pagamento di acconti;

ovvero

- qualora anteriore, di inizio del viaggio / soggiorno, ossia la data della prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore.

La predetta data rappresenta il momento impositivo in cui sorge l'obbligo di emissione della fattura.

Ai fini in esame non rileva il fatto che l'annotazione, ai sensi del comma 5 del citato DM n. 340/99, possa essere effettuata entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione anche ai fini delle liquidazioni IVA periodiche.

DETERMINAZIONE CONTRIBUTO ASSOCIAZIONI SPORTIVE

Richiamando la citata Circolare n. 22/E, l'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame conferma che, ai fini dell'accesso al contributo in esame, le associazioni sportive dilettantistiche determinano l'ammontare dei **ricavi** includendo soltanto quelli **rilevanti ai fini IRES**.

Sono, pertanto, **esclusi** i ricavi che non si considerano conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale nonché quelli **derivanti da attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali**.

DETERMINAZIONE CONTRIBUTO DISTRIBUTORI DI CARBURANTE

Per i distributori di carburanti, come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 15/E, al fine di verificare il rispetto della soglia di ricavi (€ 10 milioni) per l'accesso al contributo, gli stessi vanno individuati avendo riguardo alla *“nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*, ossia considerandoli **al netto del prezzo corrisposto al fornitore**.

La stessa Agenzia, nella citata Circolare n. 22/E, ha confermato che tale riferimento normativo è utilizzabile **esclusivamente per la determinazione della soglia di ricavi**.

Nelle istruzioni del modello per la domanda del contributo in esame è specificato che, al fine della determinazione del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020, i soggetti che effettuano operazioni non rilevanti ai fini IVA (ad esempio, cessioni di tabacchi, giornali e riviste) devono sommare all'ammontare delle operazioni fatturate / corrispettivi rilevanti ai fini IVA gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA.

Ora l'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame conferma che anche per l'individuazione della percentuale applicabile alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2019, va fatto riferimento alla **nozione di ricavi di cui al citato art. 18**.

Da tale chiarimento è possibile desumere che la **riduzione del fatturato** medio mensile 2019 e 2020 va individuata considerando le **ordinarie modalità** di determinazione del fatturato, così come specificate nelle citate istruzioni (operazioni fatturate, corrispettivi giornalieri, ecc.).

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

AMBITO SOGGETTIVO

Imprese in liquidazione volontaria

Una società costituita nel marzo 2018 che ha cessato l'unità locale nel mese di marzo 2020 ed è stata messa in liquidazione a luglio 2020, può fruire del “contributo COVID-19 Decreto Sostegni”?

Come deve calcolare il fatturato medio mensile relativo al 2020 ai fini della determinazione della riduzione del fatturato di cui al comma 4, dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. “Decreto Sostegni”?

Con la Circolare 21.7.2020, n. 22/E, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" è stato chiarito che *"l'attività delle imprese in fase di liquidazione, anche volontaria, è generalmente finalizzata al realizzo degli asset aziendali, per il soddisfacimento dei debiti vantati dai creditori sociali e per il riparto dell'eventuale residuo attivo tra i soci. In linea di principio, quindi, in tutte le ipotesi in cui la fase di liquidazione sia stata già avviata, alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 (al 31 gennaio 2020, Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020), non è consentito fruire del contributo qui in esame, in quanto l'attività ordinaria risulta interrotta in ragione di eventi diversi da quelli determinati dall'emergenza epidemiologica COVID-19. Diversamente, considerata la ratio legis della disposizione normativa che disciplina il contributo, sono inclusi nell'ambito applicativo della norma i soggetti la cui fase di liquidazione è stata avviata successivamente alla predetta data del 31 gennaio 2020"*.

Resta in ogni caso fermo che, secondo quanto chiarito con la Comunicazione UE 29.6.2020 - con cui sono state oggetto di modifica alcune condizioni relative alle misure temporanee di aiuti di Stato ritenute dalla Commissione stessa compatibili a norma dell'art. 107, par. 3, lett. b) e c), TFUE alla luce della pandemia COVID-19 - gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'Allegato I del Regolamento generale di esenzione per categoria) che risultavano già in difficoltà al 31.12.2019 in base alla definizione di cui all'art. 2, punto 18, Regolamento UE n. 651/2014, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

Ciò premesso, in relazione al "contributo COVID-19 Decreto Sostegni", si ritiene che la fruizione dell'agevolazione sia consentita, in presenza degli ulteriori requisiti, ai soggetti la cui procedura di liquidazione risulti avviata successivamente alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19, purché *"non siano imprese soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione)"*, come disposto nel framework temporaneo.

Come già evidenziato con la citata Circolare n. 22/E, con riguardo all'ammontare dei ricavi di cui al comma 3, è necessario fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" (1.1.2019 - 31.12.2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Ai fini della determinazione della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", il fatturato medio del 2020 dovrà tener conto di tutti i mesi che costituiscono il periodo di riferimento a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione.

Promotori finanziari

Sono inclusi nell'ambito soggettivo del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni", in presenza dei requisiti previsti dai commi da 1 a 9 dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", i soggetti che svolgono l'attività di promotori finanziari (codice ATECO 66.19.21), anche se tali soggetti sono esclusi dai finanziamenti a tassi agevolati di cui all'art. 13, DL n. 23/2020, c.d. "Decreto Liquidità", in quanto soggetti che esercitano attività come intermediari finanziari e assicurativi?

Il comma 2 dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni" individua tra i soggetti che sono, in ogni caso, esclusi dalla fruizione del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" le imprese di cui all'art. 162-bis, TUIR. Il menzionato articolo dispone che *"ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si definiscono:*

a) intermediari finanziari:

- 1) i soggetti indicati nell'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e i soggetti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato aventi le medesime caratteristiche;*
- 2) i confidi iscritti nell'elenco di cui all'articolo 112-bis del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385;*
- 3) gli operatori del microcredito iscritti nell'elenco di cui all'articolo 111 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385;*
- 4) i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, diversi da quelli di cui al numero 1);*

b) *società di partecipazione finanziaria: i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari;*

c) *società di partecipazione non finanziaria e assimilati:*

1) *i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari;*

2) *i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui al comma 2 dell'articolo 3 del regolamento emanato in materia di intermediari finanziari in attuazione degli articoli 106, comma 3, 112, comma 3 e 114 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nonché dell'articolo 7-ter, comma 1-bis, della legge 30 aprile 1999, n. 130".*

I soggetti che operano come promotori finanziari non risultano riconducibili ad alcuna delle predette categorie di soggetti, pertanto, possono fruire del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

Società che acquisisce nel 2020 lo status di società di partecipazione ex art. 162-bis, TUIR

Una società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'art. 162-bis, TUIR nel corso del 2020, poiché solo a seguito della formale approvazione assembleare del bilancio 2020 possiede le informazioni per determinare l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, può fruire del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" nelle more dell'approvazione del bilancio?

L'art. 162-bis, TUIR dispone che *"ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si definiscono [...] società di partecipazione non finanziaria e assimilati:*

1) *i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari;*

2) *i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui al comma 2 dell'articolo 3 del regolamento emanato in materia di intermediari finanziari in attuazione degli articoli 106, comma 3, 112, comma 3 e 114 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nonché dell'articolo 7-ter, comma 1-bis, della legge 30 aprile 1999, n. 130".*

In particolare, il comma 3 del medesimo articolo, prevede che *"l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste quando, in base ai dati di bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale".*

In proposito, con la Risposta a interpello 13.1.2021, n. 40 la Scrivente ha chiarito che la verifica della prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni deve essere operata al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi, ne consegue che, tenuto conto degli ordinari termini di scadenza per la presentazione della medesima, il bilancio cui fanno riferimento i predetti commi 2 e 3 è quello relativo all'esercizio sociale coincidente con il periodo d'imposta oggetto della dichiarazione.

Ne consegue che nei casi di specie, prendendo come riferimento il bilancio relativo all'esercizio 2020, una società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'art. 162-bis, TUIR nel corso del 2020 deve considerarsi inclusa tra i soggetti di cui al predetto articolo e non può fruire del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni", a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a detto esercizio.

Impresa derivante da una trasformazione impropria

Una ditta individuale derivante dalla trasformazione di una società in nome collettivo esistente, avvenuta nel mese di gennaio 2020, ha trasmesso istanza per la fruizione del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" ricevendo come esito lo scarto dell'istanza trasmessa con la motivazione "importo 2019 incompatibile con inizio attività 2020".

Come devono essere determinati i requisiti di accesso della predetta ditta individuale ai fini della fruizione del contributo e come si calcola quest'ultimo?

Con la citata Circolare 12.6.2020, n. 15/E, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio", è stato precisato che *"in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019), si ritiene che possano rientrare nell'ambito di applicazione del beneficio in esame i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti)"*.

Con la citata Circolare 21.7.2020, n. 22/E, par. 5.1, inoltre, è stato chiarito che *"nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita"*. Ne consegue che, come precisato nei citati documenti di prassi:

- il soggetto che è venuto ad esistenza a seguito della "trasformazione" può fruire del beneficio qui in esame;
- la soglia di accesso al contributo, di cui al comma 2 dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", si determina facendo riferimento all'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente;
- per il calcolo della riduzione del fatturato (comma 4, art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni") l'istante deve confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento (aprile 2020 - aprile 2019), considerando il fatturato relativo all'azienda trasformata.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che l'istante possa presentare un'istanza volta alla revisione, in autotutela, dell'esito di rigetto - che verrà istruita con le modalità tecniche descritte con la Risoluzione 11.10.2020, n. 65/E - per fruire del "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" successivamente alla scadenza del termine originario di presentazione delle istanze di accesso, dimostrando in tale sede il tentativo di richiesta dello stesso nei termini originari.

REQUISITI DI ACCESSO AL CONTRIBUTO

Rilevanza dei contributi a fondo perduto COVID-19 ai fini della determinazione dei requisiti di accesso al "contributo COVID-19 DL n. 41/2021", c.d. "Decreto Sostegni"

Ai fini della determinazione della soglia di accesso di cui al comma 1, dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", devono essere considerati anche i contributi a fondo perduto COVID-19 percepiti da un soggetto per l'anno 2020? I medesimi contributi rientrano nel calcolo della riduzione del fatturato medio di cui al comma 4 del citato art. 1?

L'art. 85, comma 1, lett. g) e h), TUIR, precisa che costituiscono ricavi i contributi spettanti in base a disposizioni contrattuali e quelli *"spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge"*. I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione e sono rilevati in bilancio sulla base del principio di competenza (cfr. OIC 12).

Come precisato con la Risoluzione 22.1.2010, n. 2/E 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"*.

Il "contributo COVID-19 Decreto Sostegni", come evidenziato in premessa, è rivolto ai soggetti che rispettano il parametro dimensionale di cui al comma 1, determinato sulla base dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR o compensi di cui all'art. 54, comma 1, TUIR relativi al periodo d'imposta 2019 (non superiori a € 10 milioni) e si calcola applicando le percentuali di cui al comma 5 del medesimo articolo alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Il menzionato comma 1, dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni" conferma che il "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" è finalizzato a *"sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica Covid-19"*, permane, pertanto l'originaria ratio di tali agevolazioni che, come già

evidenziato con la Circolare 13.6.2020, n. 15/E, consiste nella *“finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia che ha colpito il nostro Paese e il resto del mondo”*.

Con la citata Circolare n. 15/E, è stato precisato che, sul piano contabile tale contributo a fondo perduto costituisce un contributo in conto esercizio in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi registrati dal contribuente a causa della crisi causata dalla diffusione del COVID-19. In considerazione di ciò, in applicazione del Principio contabile OIC 12, il contributo sarà rilevato nella voce A.5 del Conto economico. Ciò premesso, in linea di principio, la concessione di contributi in conto esercizio è finalizzata a fronteggiare esigenze di gestione contingenti al settore economico in crisi o alla zona economica non sviluppate adeguatamente (o, più in generale, “fallimenti del mercato”) mediante l'integrazione di ricavi o la riduzione dei costi e degli oneri di gestione relativi alle attività economiche agevolate.

Diversamente, le misure di cui si tratta non attuano una determinata politica fiscale, ma hanno la finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della diffusione della pandemia da COVID-19.

In considerazione del carattere di eccezionalità nel senso sopra descritto, si ritiene che il “contributo COVID-19 “Decreto Sostegni” (nonché le agevolazioni di questa tipologia previgenti):

- non concorrano alla determinazione della soglia dei ricavi di cui al comma 1 dell'art. 1 del c.d. “Decreto Sostegni”;
- non si considerino ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio di cui al comma 4 del medesimo art. 1;
- non siano da includere tra i ricavi di cui alle soglie dimensionali per la determinazione delle percentuali di cui al comma 5 del menzionato art. 1.

Per le medesime ragioni, si ritiene che l'esclusione dai parametri di calcolo sia applicabile anche a tutte le ulteriori misure agevolative finalizzate al contrasto della pandemia COVID-19 (quali, ad esempio, il bonus canoni locazioni di cui all'art. 28, DL n. 34/2020, c.d. “Decreto Rilancio”, il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione (artt. 120 e 125, DL n. 34/2020, c.d. “Decreto Rilancio”).

CALCOLO DELLA RIDUZIONE FATTURATO MEDIO MENSILE 2019 E 2020

Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del regime di cui alla Legge n. 190/2014 (c.d. regime forfetario)

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1 del “Decreto Sostegni”, un soggetto che fruisce del regime di cui alla Legge n. 190/2014 (cd. regime forfetario), può fare riferimento al “quadro LM”?

Con la Circolare n. 15/E del 2020, in relazione al “contributo Decreto Rilancio”, è stato precisato che *“rientrano nell'ambito soggettivo della disposizione anche i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014”*. Nel medesimo documento di prassi, in relazione all'individuazione del limite di ricavi per l'accesso al predetto contributo è stato chiarito che *“per i soggetti aderenti al regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, si rammenta che i dati rilevanti per il calcolo del contributo a fondo perduto COVID-19 – fatturato e corrispettivi nei mesi di aprile 2019 e 2020 e ricavi conseguiti nel 2019 (come rappresentato nella tabella precedente) – sono comunque nella disponibilità dei contribuenti”*.

In considerazione di ciò, per ragioni di semplificazione, è necessario fare riferimento ai quadri da “LM 22 a 27, colonna 3”, come indicato nelle istruzioni alla compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo.

Anche per i soggetti qui in esame, come peraltro già chiarito in relazione ai soggetti di cui al quesito n. 4.6 della Circolare n. 22/E del 2020, in relazione al calcolo del fatturato e dei corrispettivi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

RIPRODUZIONE VIETATA

A tal riguardo, per ragioni di ordine logico sistematico, si ritiene necessario far riferimento alla documentazione tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia massima prevista per il regime di cui al comma 54 dell'art. 1, Legge n. 190/2014.

Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del c.d. "regime di IVA per cassa"

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni, un soggetto che ha fruito nel periodo d'imposta 2019 del regime di cui all'art. 32-bis, DL n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla Legge n. 134/2012 (c.d. "regime di IVA per cassa") che applica il regime ordinario nel 2020, può fare riferimento ai dati di cui al "rigo VE50" della dichiarazione IVA?

Con la Circolare n. 15/E del 2020, in relazione al "contributo Decreto Rilancio", è stato precisato che *"per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa [...] La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>)"*.

Per ragioni di semplificazione, si conferma che tali indicazioni devono essere applicate ai fini della determinazione della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'art. 1 del Decreto Sostegni, in base al regime IVA applicato concretamente in ciascun anno dal soggetto richiedente.

Somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1, c.d. "Decreto Sostegni", le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate, di cui all'art. 15, n. 3) DPR n. 633/72, come devono essere computate?

L'art. 15, n. 3), DPR n. 633/72 dispone, ai fini IVA, che *"non concorrono a formare la base imponibile [...] le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"*.

Anche in relazione al "contributo COVID-19 Decreto Sostegni" sono pertanto estensibili, alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19, i chiarimenti forniti con la Circolare n. 9/E del 2020 in relazione al quesito n. 2.2.5 "Verifica della condizione del calo del fatturato"). In particolare:

- devono essere inclusi i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA;
- qualora, nonostante la non obbligatorietà della relativa emissione, sia stato certificato un ricavo o un compenso (o altro componente positivo) attraverso una fattura, la stessa va comunque inclusa, in coerenza con quanto precisato per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione (cfr. circolare n. 15/E e 8/E del 2020).

In relazione alle somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate, con la Circolare 18.6.2001, n. 58/E è stato precisato che *"tra i compensi del professionista rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività, con esclusione dei rimborsi relativi a spese, analiticamente dettagliate, anticipate in nome e per conto del cliente. Tale situazione impone che i rimborsi, salvo quelli anticipati in nome e per conto del cliente, siano trattati alla stregua degli altri compensi"*.

Alla luce di ciò, tenuto conto che le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto del cliente, purché regolarmente documentate, non risultano incluse tra i compensi di lavoro autonomo, si ritiene che le stesse non risultino incluse nel calcolo del fatturato necessario per determinare lo scostamento medio di cui al comma 4 dell'art. 1, del c.d. "Decreto Sostegni" e neppure ai fini della determinazione dell'ammontare dei compensi di cui al comma 3.

Diversamente, sono considerate rilevanti ai fini del calcolo dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, i rimborsi spese (viaggio, vitto alloggio, ecc.) addebitati in fattura al committente (cfr. Circolare 18.6.2001, n. 58/E). Risultano assimilate a tali ipotesi anche le spese addebitate al cliente da parte dei professionisti per l'imposta di bollo di cui all'art. 22, DPR n. 642/72. Alle medesime conclusioni deve giungersi anche in relazione ai soggetti che producono reddito d'impresa e, in ogni caso, per coloro che fruiscono della disciplina di cui alla Legge n. 190/2014 c.d. regime forfetario.

In coerenza con tale conclusione devono essere altresì incluse nel più volte menzionato fatturato le somme di cui all'art. 13, comma 5, DPR n. 633/72 relative alla cessione di beni *“per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva”* (si pensi, ad esempio, alla cessione di un'autovettura la cui IVA sull'acquisto è stata detratta al 40%).

Contributo integrativo alle Casse di previdenza private

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1 del Decreto Sostegni deve essere computato il contributo integrativo alle Casse di previdenza private (ad esempio, la Cassa di previdenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri commercialisti) addebitato in fattura al committente?

Con l'art. 16, DL n. 41/95, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 85/95, è stata prevista l'inclusione nella base imponibile IVA delle maggiorazioni a titolo di contributi integrativi per le rispettive Casse di previdenza e di assistenza, addebitate in fatture dai professionisti, con esercizio della relativa rivalsa (cfr. Risoluzione 6.7.95, n. 178/E-III-7-428).

Il predetto contributo, assistito dal meccanismo della rivalsa, non concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo e, più in generale, alla determinazione della base imponibile ai fini IRPEF.

Tenuto conto che si è in presenza di somme che costituiscono parte integrante della base imponibile IVA, dette somme risultano incluse nella nozione di fatturato di cui al comma 4 dell'art. 1 del Decreto Sostegni.

Diversamente, le somme qui in esame non rilevano ai fini della determinazione del limite di accesso al “contributo COVID-19 Decreto Sostegni”.

Indennità di maternità

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1 del c.d. “Decreto Sostegni” devono essere computate l'indennità di maternità?

L'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 151/2001 dispone che *“alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali è corrisposta, per i due mesi antecedenti la data del parto e per i tre mesi successivi alla stessa data effettiva del parto, una indennità giornaliera pari all'80% del salario minimo giornaliero stabilito dall'art. 1, DL n. 402/81, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 537/81, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al secondo comma del medesimo articolo 1”*.

Come chiarito con la Circolare 30.5.2012, n. 17/E - in relazione al previgente Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, DL 6.7.2011, n. 98 - l'indennità di maternità non costituisce ricavo o compenso come previsto dall'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 151/2001, secondo cui tale indennità *“è corrisposta [...] all'80% del salario minimo giornaliero stabilito dall'art. 1 del decreto-legge 29 luglio 1981, n. 402, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1981, n. 537, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla Tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al 2° comma del medesimo art. 1”*.

Ne consegue che, anche se le somme di cui si tratta fossero state oggetto in via volontaria di fatturazione, le stesse non sono da includere nella nozione di fatturato di cui al comma 4 dell'art. 1 del c.d. “Decreto Sostegni” e neppure fra i ricavi da considerare ai fini dell'accesso al contributo, poiché la loro rilevazione tra le somme fatturate non sono riconducibili ad alcun compenso.

Estromissione / assegnazione ai soci di immobile

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1 del c.d. "Decreto Sostegni" devono essere computate le operazioni di assegnazione ai soci di immobili (o estromissione di tali beni) avvenuta nel corso del 2019, qualora la stessa risulti assoggettata ad IVA?

Come rappresentato nella Circolare n. 15/E del 2020 la finalità dei contributi a fondo perduto della tipologia qui in esame consiste nel compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che si sono verificati a seguito della pandemia che ha colpito il nostro Paese e il resto del mondo.

Al riguardo, il Legislatore ha individuato nella riduzione de «fatturato», così come declinato nella citata Circolare n. 15/E del 2020, l'elemento presuntivo da cui dedurre la sussistenza di una contrazione dell'attività svolta a causa degli effetti della pandemia COVID-19. Allo stesso modo, il medesimo aggregato è indicato dalle norme qui in esame per determinare l'ammontare spettante del contributo a fondo perduto destinato a ristorare i soggetti che risultano maggiormente incisi dalla correlata crisi economica ripristinando, almeno in parte, il livello ordinario dei flussi di liquidità generati dalla propria attività, altrimenti mancanti.

L'assegnazione / estromissione dei beni immobili corrisponde, nell'ambito dei rapporti tra soci e società, a una distribuzione in natura del patrimonio della società stessa. Pertanto, diversamente da altre tipologie di operazioni assimilate ai fini fiscali alla cessione (ivi incluse le cessioni di immobili nei confronti di soci), le predette assegnazioni/estromissioni non sono ascrivibili tra le operazioni riconducibili alla nozione di fatturato di cui al comma 4, dell'art. 1 del c.d. "Decreto Sostegni".

Alla luce di quanto appena descritto, seppure le operazioni qui in esame siano, ai fini delle imposte dirette, assimilabili alla cessione di beni ai soci e, in talune ipotesi, incluse nel campo di applicazione dell'IVA, gli importi derivanti dall'estromissione / assegnazione dei beni dell'impresa non risultano riconducibili alla nozione di fatturato di cui al comma 4, dell'art. 1 del c.d. "Decreto sostegni".

Somme incassate a seguito di cessione di terreni e annessi fabbricati rurali

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'art. 1, c.d. "Decreto Sostegni" devono essere computate le somme derivanti dalla cessione di terreni e annessi fabbricati rurali per le quali non è stata emessa fattura, in quanto si tratta di un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c), DPR n. 633/72?

Con la Circolare n. 22/E del 2020 è stato chiarito che *"ai fini della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25, è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il «fatturato» del periodo di riferimento [...], purché le stesse rappresentino ricavi dell'impresa di cui all'articolo 85 del TUIR (o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, del medesimo TUIR)"* che, a causa del non perfetto allineamento tra la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi individuata, rispettivamente, ai sensi del DPR n. 633/72 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

Come riportato nel par. 3.4 della citata Circolare, tale principio riguarda anche le somme che costituiscono altri componenti di reddito e non deve essere riferito esclusivamente ai ricavi di cui all'art. 85, TUIR (ovvero i compensi dell'art. 54).

In considerazione di ciò, seppur le somme di cui si tratta non sono state oggetto di fatturazione in applicazione delle disposizioni IVA, le stesse sono da ritenere incluse nella nozione di fatturato di cui al comma 4 dell'art. 1 del c.d. "Decreto Sostegni" (cfr. Risposta interpello 15.9.2020, n. 350), generando altri componenti di reddito.

Operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator

Sono incluse nell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi relativo sia all'anno 2020 sia all'anno 2019, le prestazioni effettuate con riferimento alla data di incasso integrale del corrispettivo o la data di partenza del viaggio o inizio del soggiorno se antecedente, ai sensi dell'art. 74-ter, DPR n. 633/72?

Con specifico riferimento alle agenzie di viaggi e tour operator che, per effetto di quanto disposto dall'art. 5, DM n. 340/99, devono eseguire *“l’annotazione relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, [...] entro il mese successivo a quello in cui le operazioni stesse sono state effettuate, anche agli effetti delle liquidazioni periodiche [...]”*, in analogia con quanto già chiarito nelle Circolari n. 13.6.2020, 15/E e 21.7.2020, n. 22/E la verifica richiesta viene eseguita considerando quale momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dall'art. 74-ter, comma 7, DPR n. 633/72, il pagamento integrale del corrispettivo o l'inizio del viaggio o del soggiorno se antecedente sia nel 2019 sia nel 2020.

Con riguardo al quesito in oggetto, in base a quanto stabilito dal comma 4 dell'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. “Decreto Sostegni” si ritiene vada valorizzata la data di “effettuazione dell'operazione”, che, nel caso specifico delle agenzie di viaggio e turismo, va individuata secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 6, DM n. 340/99, che stabilisce quanto segue: *“le operazioni, di cui ai commi da 1 a 3, si considerano in ogni caso rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno; non rileva a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti. Il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore”*.

Tale data, ai sensi del comma 7 dell'art. 74-ter, DPR n. 633/72, rappresenta il momento impositivo in cui sorge l'obbligo di emettere fattura in base all'art. 21.

Non rileva dunque la circostanza che, in base all'art. 5, DM n. 340/99, l'annotazione possa essere eseguita *“entro il mese successivo a quello in cui le operazioni stesse sono state effettuate, anche agli effetti delle liquidazioni periodiche”*.

CALCOLO DEL CONTRIBUTO

Calcolo del “contributo COVID-19 Decreto Sostegni” per le associazioni sportive dilettantistiche

Tenuto conto che con la Circolare 12/E del 2009 le attività svolte da alcune associazioni sportive dilettantistiche sono definite come *“operazioni strutturalmente commerciali anche se non imponibili ai sensi dell'articolo 148, terzo comma, del TUIR e dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972”* (corrispettivi decommercializzati), si chiede se i corrispettivi dell'attività istituzionale devono essere inclusi ai fini della determinazione del “contributo COVID-19 Decreto Sostegni”?

Con la Circolare n. 22/E del 2020 è stato precisato *“al fine di determinare i ricavi per poter fruire del contributo, si ritiene che per gli enti non commerciali debbano essere considerati i soli ricavi con rilevanza ai fini IRES. Sono, pertanto, esclusi i proventi che non si considerano conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nonché quelli derivanti da attività aventi i requisiti di cui al comma 3, dell'articolo 148 TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali”*, in considerazione del rinvio espresso operato dall'art. 25, DL n. 34/2020 e all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR.

Il medesimo documento di prassi precisa che *“per la sola parte relativa all'attività commerciale, le associazioni di promozione sociale devono verificare di non aver conseguito nel 2019 ricavi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto una riduzione di fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020 inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019”*.

Tali chiarimenti, in considerazione della ratio del “contributo COVID-19 Decreto Sostegni”, risultano estensibili anche all'agevolazione qui in esame.

Calcolo del “contributo COVID-19 Decreto Sostegni” per i distributori di carburante

Come si determina il contributo per i distributori di carburante che ai fini della determinazione del limite di accesso al contributo, come precisato nella Circolare n. 15/E del 2020, fanno riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'art. 18, comma 10, DPR n. 600/73?

Con la Circolare 13.6.2020, n. 15/E è stato precisato che *“per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio, sempre ai fini della determinazione del summenzionato limite, si ritiene sia necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all’articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In sintesi, nei casi sopraesposti, al fine di rispettare la ratio della disposizione normativa volta a determinare l’ambito di applicazione del contributo a fondo perduto COVID-19, l’ammontare dei ricavi o compensi da confrontare con la soglia in commento deve essere determinata al netto del prezzo corrisposto al fornitore”*.

Successivamente, con la Circolare 21.7.2020, n. 22/E è stato ulteriormente precisato che *“il rinvio nella Circolare n. 15/E citata alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all’articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima di ricavi o compensi per l’accesso al contributo”* (cfr. anche Risposta interpello 16.10.2020, n. 477 e interpello, non pubblicato, n. 956 – 1460/2020).

Nelle istruzioni per la compilazione del modello di *“Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto Decreto Sostegni”*, inoltre, è stato precisato che: *“ai fini della compilazione dei campi riferiti all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi, occorre dapprima determinare l’ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi realizzati nell’anno 2019 e nell’anno 2020. A tal fine valgono le seguenti indicazioni: ...*

- per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA, come ad esempio le cessioni di tabacchi, giornali e riviste, all’ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA vanno sommati gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA”*.

Ne consegue che, anche ai fini del calcolo delle soglie di cui al comma 5 dell’art. 1 del Decreto Sostegni, sia necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all’art. 18, comma 10, DPR n. 600/73.

■