



Cosenza, 18 maggio 2021  
Comunicazione N. 16

## **AGENZIA ENTRATE. CHIARIMENTI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO DL “SOSTEGNI”**

Con la Circolare n. 5, del 14 maggio 2021, l’Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti in ordine alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19, previsto dal decreto “Sostegni”, anche alla luce delle criticità che sono state rappresentate dagli Ordini professionali e dalle Associazioni di Categoria.

Come noto, il decreto Sostegni, riconosce un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d’impresa, arte o professione o producono reddito agrario, le cui modalità attuative sono disciplinate dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021.

A tale riguardo, ricordiamo che l’istanza per il riconoscimento del beneficio in parola può essere presentata a partire dal giorno 30 marzo 2021 e non oltre il giorno 28 maggio 2021.

### **Ambito soggettivo**

Per quanto concerne l’ambito soggettivo, con la Circolare in esame viene ricordato, innanzitutto, che il contributo a fondo perduto in parola spetta esclusivamente:

- ai soggetti titolari di reddito agrario;
- ai soggetti con ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro nel periodo d’imposta 2019.

Sono esclusi dalla fruizione dell’agevolazione:

- i soggetti la cui attività risulti cessata alla data del 23 marzo 2021;
- i soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo il 23 marzo 2021;
- gli enti pubblici;
- gli intermediari finanziari e le società di partecipazione

Premesso ciò, per quanto riguarda le imprese in liquidazione volontaria, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che la fruizione dell’agevolazione è 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 si tratti di imprese soggette a procedure concorsuali per insolvenza 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.



Ai fini del calcolo dell'ammontare dei ricavi, è necessario fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla di entrata in vigore del decreto Rilancio (quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, 1 gennaio - 31 dicembre 2019).

Ai fini della determinazione della riduzione del fatturato, l'Agenzia chiarisce che il fatturato medio del 2020 deve tener conto di tutti mesi che costituiscono il periodo di riferimento, a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione.

Nell'ipotesi, invece, di una impresa derivante da una trasformazione impropria (come, ad esempio, una ditta individuale derivante dalla trasformazione di una società in nome collettivo esistente), avvenuta nel mese di gennaio 2020, con il documento di prassi viene chiarito che il nuovo soggetto, venuto ad esistenza a seguito della "trasformazione", può fruire del beneficio in esame. In tal caso, la soglia di accesso al contributo si determina facendo riferimento all'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente mentre, per il calcolo della riduzione del fatturato, occorre confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento (aprile 2020 -aprile 2019), considerando il fatturato relativo all'azienda trasformata.

### **Requisiti di accesso al contributo**

Per quanto riguarda, invece, i requisiti di accesso al contributo in parola, l'Agenzia delle Entrate evidenzia alcune differenze esistenti tra la disciplina prevista dal decreto "Sostegni" e quelle vigenti in precedenza per la medesima tipologia di agevolazione.

In particolare, viene rilevato che una delle novità più rilevanti riguarda la nozione di "ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi", che si determina dividendo l'importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi di ciascuno dei due anni (2019 e 2020) per il numero dei mesi in cui l'attività è stata esercitata nell'anno.

Restano, invece, confermate, rispetto alle agevolazioni previgenti, le modalità di individuazione del momento in cui si considerano rilevanti le operazioni di cessione di beni o le prestazioni di servizi, al fine di determinare la predetta riduzione del fatturato, e il calcolo semplificato del contributo per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019, per i quali si prescinde dalla riduzione di fatturato.

Inoltre, il nuovo contributo a fondo perduto, rispetto a quello disciplinato dall'articolo 25 del decreto "Rilancio", non tiene più conto della esclusione della verifica della riduzione del fatturato, per poter usufruire del beneficio, per i soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi, i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.

Pertanto, anche per i predetti soggetti, la determinazione del contributo in parola avviene sulla base delle ordinarie modalità di fruizione dello stesso.

Chiarito ciò, con il documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in linea di principio, i contributi a fondo perduto Covid-19 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, quindi, del carattere di eccezionalità, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il contributo a fondo perduto, sia quello previsto dal decreto "Sostegni" sia quello previsto dalle discipline previgenti, non concorra alla determinazione della soglia dei ricavi (di cui al comma 1 dell'articolo 1 del decreto sostegni), non deve essere considerato ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio (di cui al comma 4 del medesimo articolo 1) e, infine, non deve essere incluso tra i ricavi di cui alle soglie dimensionali per la determinazione delle percentuali (di cui al comma 5 del menzionato articolo 1).

Per le stesse ragioni, l'Amministrazione finanziaria 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 affitto di cui all'articolo 28 del 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, di cui agli articoli 120 e 125 del citato decreto).

### **Calcolo della riduzione del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020**

Per quanto riguarda il calcolo dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, l'Agenzia delle Entrate ricorda che:

- devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione nel periodo 2019 e 2020 di riferimento, nonché le fatture differite emesse nel mese di gennaio 2020 e 2021 e relative ad operazioni effettuate nel mese di dicembre dell'anno precedente;
- occorre tenere conto delle note di variazione, con data gennaio 2020 e 2021;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, devono considerare l'ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell'IVA) delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento;
- concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del margine, per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell'IVA, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020);
- è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il "fatturato" del periodo di riferimento, purché le stesse rappresentino ricavi dell'impresa o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, ovvero rappresentative di altri componenti di reddito che, a causa del non perfetto allineamento tra la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

Ciò premesso, ai fini della determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del cd. "regime forfetario", l'Agenzia chiarisce che occorre fare riferimento ai quadri da LM 22 a 27, colonna 3.

Anche per i soggetti in esame, in relazione al calcolo del fatturato e dei corrispettivi, occorre fare 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>).

Per ragioni di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che tali indicazioni valgono anche ai fini della determinazione della riduzione del fatturato per coloro che fruiscono del cd. "regime di IVA per cassa", in base al regime IVA applicato concretamente in ciascun anno dal soggetto richiedente.

Nell'ipotesi di somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, tenuto conto che tali somme, purché regolarmente documentate, non sono incluse tra i compensi di lavoro autonomo, l'Amministrazione finanziaria ritiene che le stesse non devono essere incluse nel calcolo del fatturato, necessario per determinare lo scostamento medio (di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto "Sostegni"), e neppure ai fini della determinazione dell'ammontare dei compensi (di cui al comma 3 del medesimo articolo).

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.

Risultano assimilate a tali ipotesi anche le spese addebitate al cliente da parte dei professionisti per l'imposta di bollo (di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 642 del 1972).

Alle medesime conclusioni deve giungersi anche in relazione ai soggetti che producono reddito d'impresa e, in ogni caso, per coloro che fruiscono del cd. regime forfetario.

In coerenza con tale conclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate, devono essere altresì incluse nel fatturato anche le somme relative alla cessione di beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta, ai sensi dell'articolo 19-bis.1 del d.P.R. n. 633 del 1972, o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva» (come, ad esempio, la cessione di un'autovettura la cui IVA sull'acquisto è stata detratta al 40%).

Anche le somme percepite a titolo di indennità di maternità, che siano state oggetto in via volontaria di fatturazione, non devono essere incluse nella nozione di fatturato 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.

Per quanto riguarda le operazioni di assegnazione/estromissione dei beni immobili ai soci, seppur tali operazioni corrispondono, nell'ambito dei rapporti tra soci e società, a una distribuzione in natura del patrimonio della società stessa e, dunque, ai fini delle imposte dirette, assimilabili alla cessione di beni ai soci, secondo l'Agenzia delle Entrate, gli importi derivanti dalle predette operazioni non sono ascrivibili tra le operazioni riconducibili alla nozione di fatturato, di cui al comma 4, dell'articolo 1 del decreto "Sostegni".

Invece, le somme derivanti dalla cessione di terreni e annessi fabbricati rurali, seppur non oggetto di fatturazione in applicazione delle disposizioni IVA, sono da ritenere incluse nella nozione di fatturato, generando altri componenti di reddito.



Con riferimento alle operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator, con il documento di prassi viene evidenziato che, sempre ai fini del calcolo dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi, deve essere valorizzata la data di effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del D.M. 30 luglio 1999, n. 340, secondo il quale le operazioni in parola si considerano rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e, comunque, non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno, non rilevando a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti.

Tale data, precisa l'Agenzia, rappresenta il momento impositivo in cui sorge l'obbligo di emettere fattura.

### **Calcolo del contributo**

Per quanto concerne l'ammontare del contributo a fondo perduto in parola, l'Agenzia delle Entrate ricorda che esso è determinato applicando alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020, rispetto al medesimo valore del 2019, le seguenti percentuali:

- 60% per i soggetti con ricavi e compensi non superiori a 100 mila euro;
- 50% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 100 mila euro e fino a 400 mila euro;
- 40% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400 mila euro e fino a 1 milione di euro;
- 30% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- 20% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Viene, inoltre, ricordato che l'importo del contributo non può essere superiore a 150 mila euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Per quanto riguarda il calcolo del contributo in esame per i distributori di carburante, la Circolare chiarisce che, anche ai fini del calcolo delle sopra citate soglie, è necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, per l'accesso al contributo, l'ammontare dei ricavi o compensi da confrontare con la soglia in commento deve essere determinata al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

Per quanto riguarda, invece, la determinazione dell'ammontare del fatturato medio mensile, valgono i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate con le proprie Circolari n. 15 e 22 del 2020.

Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto

Con la Circolare in esame vengono, infine, forniti importanti chiarimenti su altre questioni riguardanti il beneficio in parola.

In particolare, l'Agenzia ha chiarito che, con riferimento ai soggetti che beneficiano del cd. "regime forfettario", la percezione del contributo a fondo perduto previsto dal decreto "Sostegni", nonché di quelli previgenti, non rileva



ai fini della determinazione della soglia di euro 65.000, di cui al comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, ai fini della permanenza nel citato regime di vantaggio.

Analoga considerazione vale anche per la verifica dei limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata, di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Per quanto riguarda le imprese localizzate nei comuni in emergenza per precedenti eventi calamitosi, per poter fruire del contributo a fondo perduto previsto dal decreto "Ristori", l'Agenzia delle Entrate chiarisce quanto segue:

- per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto "Rilancio", che non abbiano restituito il predetto contributo indebitamente percepito, il contributo previsto dal decreto "Ristori" è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo;
- per i soggetti che, invece, non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto di cui al citato decreto "Rilancio", il contributo previsto dal decreto "Ristori" è riconosciuto previa presentazione di apposita istanza esclusivamente mediante la procedura telematica e il modello approvati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 giugno 2020; il contributo non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui partita IVA risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza.

A fronte dell'espresso rinvio ai criteri stabiliti dal comma 4 dell'articolo 25 del decreto "Rilancio", l'Agenzia evidenzia che, ai fini del riconoscimento del contributo previsto dal decreto "Ristori", per entrambe le tipologie di soggetti sopra indicati, emerge la necessità di riproporre le modalità di calcolo semplificato per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni che già versavano in uno stato di emergenza per eventi calamitosi alla data di insorgenza dell'emergenza COVID-19.