

NOTIZIARIO N. 20 - 21 MAGGIO 2021

AFFARI GENERALI

- ◆ Contributi a fondo perduto previsti dal D.L. (“Sostegni”) 22/3/2021 n. 41 e da altri provvedimenti e modalità per la loro fruizione: chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate. Pag. 3
- ◆ Bassa Romagna in fiera tornerà nel 2022. Ufficializzato l'annullamento: "incertezze attuali non sostenibili per l'organizzazione". Pag. 41

AMBIENTE E SICUREZZA

- ◆ Tari e rifiuti urbani: comunicazione di uscita dal servizio pubblico entro il 31 maggio 2021. Pag. 42

FISCALE

- ◆ Agenzia delle Entrate: modalità di assolvimento dell’imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informativi. Pag. 43

SINDACALE E PREVIDENZIALE

- ◆ Datori di lavoro operanti nei settori artigianato e somministrazione e esonero dal versamento dei contributi previdenziali alternativo al ricorso agli ammortizzatori sociali COVID: chiarimenti INPS. Pag. 51
- ◆ Contratto a termine stipulato “*in deroga assistita*” presso l’Ispettorato Territoriale del Lavoro, nelle ipotesi di modifica del livello del dipendente: indicazioni dell’INL. Pag. 53
- ◆ Tfr: indice di rivalutazione di aprile 2021. Pag. 55

**CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO PREVISTI DAL D.L. (“SOSTEGNI”) 22/3/2021 N. 41 E DA ALTRI
PROVVEDIMENTI E MODALITÀ PER LA LORO FRUIZIONE:
CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con l’acclusa circolare 14/5/21 n. 5/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti - nella forma di risposte a quesiti - per la fruizione dei contributi a fondo perduto previsti dall’art. 1, commi da 1 a 9, del decreto-legge 22/3/2021 n. 41 ^(*) (recante «*Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza da COVID-19*» - CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 13 e n. 143 del 2021) e da altri provvedimenti.

^(*) Art. 1 del d.l. n. 41/2021

Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici e proroga dei termini per precompilata IVA

1. Al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica «Covid-19», è riconosciuto 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.

2. Il contributo a fondo perduto di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del presente decreto, ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo l’entrata in vigore del presente decreto, agli enti pubblici di cui all’articolo 74 nonché ai soggetti di cui all’articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Il contributo spetta esclusivamente ai soggetti titolari di reddito agrario di cui all’articolo 32 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nonché ai soggetti con ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o compensi di cui all’articolo 54, comma 1, del citato testo unico non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d’imposta antecedente a quello di entrata in vigore del presente decreto.

4. Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell’operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma.

5. L’ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all’importo ottenuto applicando una percentuale 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 come segue:

- a) sessanta per cento per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 3 non superiori a centomila euro;
- b) cinquanta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a centomila euro e fino a quattrocentomila euro;
- c) quaranta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) trenta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) venti per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019, ai fini della media di cui al primo periodo, rilevano i mesi successivi a quello di attivazione della partita IVA.

6. Fermo quanto disposto dal comma 2, per tutti i soggetti, compresi quelli che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2020, l’importo del contributo di cui al presente articolo non può essere superiore a centocinquantamila euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

7. Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. In alternativa, a scelta irrevocabile del contribuente, il contributo a fondo perduto è riconosciuto nella sua totalità sotto forma di credito d’imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate. Ai fini di cui al secondo periodo, non si applicano i limiti di cui all’articolo 31,

comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

8. Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti definiti dai precedenti commi. L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate. L'istanza deve essere presentata, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della stessa e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni del presente articolo sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

9. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 25, commi da 9 a 14 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con riferimento alle modalità di erogazione del contributo, al regime sanzionatorio e alle attività di controllo.

omissis



Roma, 14 maggio 2021

Oggetto: *Chiarimenti ai fini della fruizione dei contributi a fondo perduto previsti dai commi da 1 a 9 dell'articolo 1 del Decreto-Legge 22 marzo 2021, n. 41 (recante «Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19») e da altri provvedimenti.*

Sommario

Premessa	3
1 Ambito soggettivo	5
1.1 Imprese in liquidazione volontaria	5
1.2 Promotori finanziari.....	7
1.3 Società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162- <i>bis</i> del TUIR nel corso del 2020	9
1.4 Impresa derivante da una trasformazione impropria	10
2 Requisiti di accesso al contributo	12
2.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto Covid-19 ai fini della determinazione dei requisiti di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni»	13
3 Calcolo della riduzione del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020	15
3.1 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario)?.....	17
3.2 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del cd. regime di IVA per cassa.....	18
3.3 Somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte	19
3.4 Contributo integrativo alle casse di previdenza private	21
3.5 Indennità di maternità	21
3.6 Estromissione/assegnazione ai soci di immobile.....	23
3.7 Somme incassate a seguito della cessione di terreni e annessi fabbricati rurali	24
3.8 Operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator	25
4 Calcolo del contributo	26
4.1 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per le associazioni sportive dilettantistiche.....	27
4.2 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per i distributori di carburante	28
5 Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto	29
5.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto percepiti ai fini della determinazione della soglia (pari a euro 65.000) di ricavi conseguiti o compensi percepiti prevista al comma 54, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014?.....	30
5.2 Imprese localizzate nei comuni in emergenza per precedenti eventi calamitosi che hanno fruito del contributo (CFP COVID-19 decreto ristori)	31
5.3 Lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (CFP COVID-19 decreto ristori).....	33

Premessa

L'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (di seguito, decreto sostegni), prevede il riconoscimento di «[...] *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*», nella misura e alle condizioni stabilite dai commi da 1 a 9 del medesimo articolo 1 (di seguito, «**CFP COVID-19 decreto sostegni**»).

In particolare, ai sensi del comma 8 del menzionato articolo 1, le modalità attuative per il riconoscimento del predetto contributo a fondo perduto sono contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021, prot. RU n. 77923/2021.

L'agevolazione qui in commento riprende alcune delle caratteristiche dei precedenti contributi a fondo perduto, erogati direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinati ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid 19". Si tratta, in sintesi, dei contributi a fondo perduto previsti:

- dal decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. decreto “Ristori”), convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176;
- dall'articolo 2 del decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149, come sostituito dall'articolo 1-*bis* del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, destinato agli operatori dei settori economici che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 al medesimo decreto e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-*bis* del presente decreto (cosiddette regioni “rosse”);
- dall'articolo 59 del decreto-legge 14 agosto 2020 n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, destinato ai soggetti

esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana ad alta densità turistica straniera;

- dall'articolo 25, commi da 7 a 14, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (cd. «contributo a fondo perduto COVID-19»).

Con le circolari n. 15/E del 13 giugno 2020, n. 22/E del 21 luglio 2020 e n. 25/E del 20 agosto 2020 sono stati forniti chiarimenti in merito al contributo a fondo perduto COVID-19.

Con la risoluzione n. 24/E del 12 aprile 2021 sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare per la compensazione del contributo a fondo perduto richiesto, previsto dal decreto sostegni, sotto forma di credito d'imposta e per il riversamento di quota capitale, interessi e sanzioni. Ai sensi del comma 8 dell'articolo 1 del menzionato decreto sostegni, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021, sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo di cui trattasi.

L'istanza può essere presentata a partire dal giorno 30 marzo 2021 e non oltre il giorno 28 maggio 2021, al riguardo si segnala la possibilità di acquisire ulteriori informazioni nella pagina dedicata del sito dell'Agenzia delle entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/contributi-a-fondo-perduto-at>).

Al fine di soddisfare ulteriori esigenze di chiarimento, in ordine alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19 di cui al decreto sostegni, tenuto conto altresì delle criticità rappresentate da ordini professionali e associazioni di categoria, con la presente circolare vengono fornite ulteriori indicazioni nella forma di risposte a quesiti.

Al riguardo, si precisa che per quanto qui non esaminato e tenuto conto delle differenze del «CFP COVID-19 decreto sostegni» rispetto al contributo a fondo perduto disciplinato dall'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020,

restano applicabili i chiarimenti già forniti con la circolare n. 15/E del 2020 e 22/E del 2020.

1 Ambito soggettivo

Come detto in premessa il «CFP COVID-19 decreto sostegni» è destinato ai titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario. Più in dettaglio il predetto contributo spetta esclusivamente:

- ai soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir;
- ai soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo Tuir non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto sostegni.

Ai sensi del comma 2 del citato articolo 1 del decreto sostegni, sono esclusi dalla fruizione dell'agevolazione, in ogni caso:

- i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- i soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo l'entrata in vigore del presente decreto;
- gli enti pubblici di cui all'articolo 74 del Tuir;
- i soggetti di cui all'articolo 162-*bis* del Tuir.

1.1 Imprese in liquidazione volontaria

Quesito

Una società costituita nel marzo 2018 che ha cessato l'unità locale nel mese di a marzo 2020 ed è stata messa in liquidazione a luglio 2020, può fruire del «CFP 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'articolo 1 del decreto sostegni?

Risposta

Con la circolare n. 22/E del 2020, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, 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 del 29 giugno 2020 della Commissione europea - 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'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di 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 dicembre 2019 in base alle definizioni di cui all'articolo 2, punto 18, del 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 «CFP 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 del 2020, 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 di entrata in vigore del decreto Rilancio (1 gennaio 2019 - 31 dicembre 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'articolo 1 del decreto sostegni, il fatturato medio del 2020 dovrà tener conto di tutti mesi che costituiscono il periodo di riferimento a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione.

1.2 Promotori finanziari

Quesito

Sono inclusi nell'ambito soggettivo del «CFP COVID-19 decreto sostegni», in presenza dei requisiti previsti dai commi da 1 a 9 dell'articolo 1 del 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'articolo 13 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23 (cd. decreto liquidità), in quanto soggetti che esercitano attività come intermediari finanziari e assicurativi?

Risposta

Il comma 2 dell'articolo 1 del decreto sostegni individua tra i soggetti che sono, in ogni caso, esclusi dalla fruizione del «CFP COVID-19 decreto sostegni»

le imprese di cui all'articolo 162-bis del 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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

1.3 Società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162-bis del TUIR nel corso del 2020

Quesito

Una società che acquisisce lo *status* di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162-bis del 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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» nelle more dell'approvazione del bilancio?

Risposta

L'articolo 162-bis del 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 all'interpello n. 40 del 13 gennaio 2021 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'articolo 162-*bis* del TUIR nel corso del 2020 deve considerarsi inclusa tra i soggetti di cui al predetto articolo e non può fruire del «CFP COVID-19 decreto sostegni», a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a detto esercizio.

1.4 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 «CFP 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?

410

Risposta

Con la citata circolare n. 15/E del 2020, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, 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 circolare n. 22/E del 2020, 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'articolo 1 del decreto sostegni, si determina facendo riferimento l'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente;
- per il calcolo della riduzione del fatturato (comma 4, dell'articolo 1) 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 dell'11 ottobre 2020, n. 65/E - per fruire del «CFP 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.

2 Requisiti di accesso al contributo

Per quanto concerne i requisiti di accesso al «CFP COVID-19 **decreto sostegni**» l'articolo 1 del decreto medesimo contiene delle differenze rispetto alle agevolazioni di questa tipologia vigenti in precedenza.

In particolare, il comma 4 dispone che *«Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019»*.

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza, una delle novità più rilevanti è il passaggio alla nozione di «ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi». Tale ammontare 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, fermi rispetto alle agevolazioni di questa tipologia 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;
- il calcolo semplificato del contributo per i *«soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019»* che, infatti, possono non tener conto della riduzione di fatturato.

A differenza del contributo COVID-19 di cui all'articolo 25 del **decreto rilancio**, il quale ha previsto la possibilità di fruire dell'agevolazione, senza operare la verifica della riduzione del fatturato, per i soggetti *«che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19»*, la formulazione del «CFP COVID-19 decreto sostegni»

non contiene la predetta locuzione. Inoltre, non è presente alcun rinvio al comma 4 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Deve, dunque, ritenersi che i predetti soggetti determinano il CFP COVID-19 decreto sostegni sulla base delle ordinarie modalità di fruizione dello stesso.

2.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto Covid-19 ai fini della determinazione dei requisiti di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni»

Quesito

Ai fini della determinazione della soglia di accesso di cui al comma 1, dell'articolo 1 del 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 medesimo articolo 1?

Risposta

L'articolo 85, comma 1, lettere g) e h) del 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 n. 2/E del 22 gennaio 2010 *«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 «CFP 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'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo Tuir relativi al periodo d'imposta 2019 (non superiori a 10 milioni di euro) 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'articolo 1 del decreto sostegni conferma che il «CFP 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 n. 15/E del 2020, 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 circolare n. 15/E del 2020, 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 A5 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 «CFP 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’articolo 1 del decreto sostegni;
- non si considerino ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio di cui al comma 4 del medesimo articolo 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 articolo 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 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 (articoli 120 e 125 del decreto rilancio).

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

Ai fini del calcolo dell’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, in coerenza con la *ratio* del «CFP COVID-19 decreto sostegni» restano immutate le esigenze di semplificazione già menzionate nella circolare n. 15/E del 2020, con la conseguenza che, anche in relazione a questa misura agevolativa:

- 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 di cui all’articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con data gennaio 2020 e 2021;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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).

Inoltre, come precisato con la circolare n. 22/E del 2020, par. 3.4, anche in relazione al «CFP COVID-19 decreto sostegni» *«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)»* 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 individuata, rispettivamente, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

3.1 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario)?

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni, un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario), può fare riferimento al «quadro LM»?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020, in relazione al CFP 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>).

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'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

3.2 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del cd. regime di IVA per cassa

Quesito

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'articolo 32-*bis* del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (cd. 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?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020, in relazione al CFP 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'articolo 1 del decreto sostegni, in base al regime IVA applicato concretamente in ciascun anno dal soggetto richiedente.

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

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del 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'articolo 15, n. 3) del d.P.R. n. 633 del 1972, come devono essere computate?

Risposta

L'articolo 15, n. 3) del d.P.R. n. 633 del 1972 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 «CFP 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 (*cf.* 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 n. 58/E del 18 giugno 2001 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'articolo 1 del 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 (*cf.* circolare n. 58/E del 18 giugno 2001). 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 della disciplina di cui alla legge n. 190 del 2014 cd. regime forfetario.

In coerenza con tale conclusione devono essere altresì incluse nel più volte menzionato fatturato le somme di cui all'articolo 13, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 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 per cento).

3.4 Contributo integrativo alle casse di previdenza private

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni deve essere computato il contributo integrativo alle casse di previdenza private (ad es. la cassa di previdenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri commercialisti) addebitato in fattura al committente?

Risposta

Con l'articolo 16 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, nella legge 22 marzo 1995, n. 85, 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. Ris. n. 178/E-III-7-428 del 6 luglio 1995).

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'articolo 1 del decreto sostegni. Diversamente, le somme qui in esame non rilevano ai fini della determinazione del limite di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni».

3.5 Indennità di maternità

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni devono essere computate l'indennità di maternità?

Risposta

L'articolo 68, comma 2, del D. Lgs. 26 marzo 2001, n. 151 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 per cento del salario minimo giornaliero stabilito dall'articolo 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 secondo comma del medesimo articolo 1».*

Come chiarito con la circolare del 30 maggio 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, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 - l'indennità di maternità non costituisce ricavo o compenso come previsto dall'art. 68, comma 2, del D.lgs. 26 marzo del 2001, n. 151, 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'articolo 1 del 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.

3.6 Estromissione/assegnazione ai soci di immobile

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del 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?

Risposta

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 del «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'articolo 1 del 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'articolo 1 del decreto sostegni.

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

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del 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'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972?

Risposta

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 decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

Come riportato nel paragrafo 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'articolo 85 del Tuir (ovvero i compensi dell'articolo 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'articolo 1 del decreto sostegni (*cf.* risposta all'interpello n. 350 del 15 settembre 2020), generando altri componenti di reddito.

3.8 Operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator

Quesito

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'articolo 74-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633?

Risposta

Con specifico riferimento alle agenzie di viaggi e tour operator che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 5, del Decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340, 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. 15/E del 13 giugno 2020 e n. 22/E del 21 luglio 2020, la verifica richiesta viene eseguita considerando quale momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dall'articolo 74-*ter*, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021, 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’articolo 1, comma 6, del D.M. 30 luglio 1999, n. 340, 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’articolo 74-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rappresenta il momento impositivo in cui sorge l’obbligo di emettere fattura in base all’articolo 21. Non rileva dunque la circostanza che, in base all’articolo 5 del D.M. n. 340 del 1999, 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».*

4 Calcolo del contributo

Come disposto al comma 5 dell’articolo 1 del decreto sostegni l’ammontare del contributo a fondo perduto 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:

- a) 60 per cento per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 3 non superiori a centomila euro;
- b) 50 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a centomila euro e fino a quattrocentomila euro;
- c) 40 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 30 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;

- e) 20 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Al comma 6, inoltre, si prevede che *«Fermo quanto disposto dal comma 2, per tutti i soggetti, compresi quelli che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2020, l'importo del contributo di cui al presente articolo non può essere superiore a centocinquantamila euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche».*

4.1 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per le associazioni sportive dilettantistiche

Quesito

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?

Risposta

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'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del

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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» risultano estensibili anche all'agevolazione qui in esame.

4.2 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per i distributori di carburante

Quesito

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'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 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 n. 22/E del 21 luglio 2020 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 all'interpello n. 477 del 16 ottobre 2020 e all'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'articolo 1 del decreto sostegni, 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..

5 Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto

5.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto percepiti ai fini della determinazione della soglia (pari a euro 65.000) di ricavi conseguiti o compensi percepiti prevista al comma 54, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014?

Quesito

Un contribuente lavoratore autonomo che ha accesso al regime di cui ai commi 54 e seguenti dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. regime forfettario) che possiede i requisiti per la fruizione del «CFP COVID-19 decreto sostegni» deve considerare tale contributo (e quelli previgenti) ai fini della determinazione della soglia di compensi percepiti (pari a euro 65.000) rilevanti ai fini della permanenza nel c.d. regime forfettario?

Risposta

Il comma 7 dell'articolo 1 del decreto sostegni dispone che *«Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»*.

L'agevolazione qui in esame, come quelle vigenti nei mesi precedenti, mantiene l'originaria finalità attribuita dal legislatore al contributo COVID-19 di cui all'articolo 25 del decreto rilancio: 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.

Il comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 dispone che *«I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89*

del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente [...] hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000».

Ciò premesso, seppur si tratta di agevolazioni destinate a ristorare i soggetti fruitori della riduzione del fatturato subita nei periodi di riferimento, stante il carattere di eccezionalità nel senso descritto nel paragrafo 2.1 delle misure di cui si tratta strettamente connesso alla diffusione della pandemia da COVID-19, si ritiene che il CFP COVID-19 decreto sostegni (nonché le agevolazioni di questa tipologia previgenti), non rilevino ai fini della soglia di cui al menzionato comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Analoga considerazione 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.

5.2 Imprese localizzate nei comuni in emergenza per precedenti eventi calamitosi che hanno fruito del contributo (CFP COVID-19 decreto ristori)

Quesito

Per i soggetti che hanno fruito del contributo a fondo perduto COVID-19 di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, senza valutare la riduzione del fatturato in quanto 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, è possibile presentare istanza per la richiesta dei contributi a fondo perduto introdotti con il decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto ristori), sussistendo gli ulteriori requisiti richiesti, pur in assenza della riduzione del fatturato nel periodo di riferimento?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato precisato che «*il contributo a*

fondo perduto COVID-19 spetta anche ai soggetti di cui al comma 1 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 e per i quali, date le difficoltà economiche, non è necessaria la verifica del calo di fatturato (come ad esempio per i comuni colpiti dagli eventi sismici alluvionali o di crolli di infrastrutture che hanno comportato le delibere dello stato di emergenza, a prescindere dal realizzarsi del suddetto requisito del calo del fatturato).

Per questi soggetti, in altri termini, il contributo a fondo perduto COVID-19 spetta anche se, ad esempio, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 fosse pari a zero. In tal caso, spetterà il contributo minimo».

L'articolo 1 del decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto Ristori) ha introdotto un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al medesimo decreto (di seguito, CFP COVID-19 decreto ristori).

Ai fini dell'erogazione del contributo la disciplina del CFP COVID-19 decreto ristori distingue due fattispecie:

- i. 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 di cui al comma 1 è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo;
- ii. per i soggetti che non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, il contributo di cui al comma 1 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.

In particolare, per quanto concerne i soggetti di cui al punto sub ii), il contributo di cui si tratta è determinato *«come quota del valore calcolato sulla base dei dati presenti nell'istanza trasmessa e dei criteri stabiliti dai commi 4, 5 e 6 dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020»*.

Tale previsione, rinviando espressamente al comma 4 senza alcuna deroga, determina 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, anche ai fini del CFP COVID-19 decreto ristori. Alle medesime conclusioni, deve giungersi in relazione ai soggetti di cui al punto sub i), per i quali il contributo è stato erogato in via automatica come quota del contributo già fruito, ai sensi dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020.

5.3 Lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (CFP COVID-19 decreto ristori)

Quesito

Un soggetto titolare di pensione ENPALS che svolge attività nei settori economici individuati con i codici ATECO di cui all'”Allegato 1” del decreto n. 137 del 2020 (cd. decreto ristori) e, in particolare, il codice 900309 “Altre creazioni artistiche e letterarie” che ha ricevuto un diniego alla fruizione del contributo di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020 (cd. decreto rilancio), può fruire del CFP COVID-19 **decreto ristori** senza la presentazione dell'istanza nei termini previsti per l'accesso all'agevolazione?

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, sono espressamente esclusi dalla fruizione del contributo COVID-19 decreto rilancio *«i lavoratori dello spettacolo iscritti al Fondo pensioni dello spettacolo, che abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e che abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000 euro (art. 38, decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18)»*.

Inoltre, con la circolare n. 22/E del 2020 è stato ulteriormente precisato che *«In considerazione del tenore letterale del comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio, che rinvia ai contribuenti che rientrano nell'ambito soggettivo degli articoli 27 e 38 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, quest'ultimi sono esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto, indipendentemente dalla circostanza che siano o meno soddisfatti i requisiti di carattere oggettivo previsti dai predetti articoli 27 e 38 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18»*.

Ne consegue che il soggetto qui in esame non è incluso tra coloro che possono fruire del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020.

L'articolo 1 del decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto Ristori) ha introdotto un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al medesimo decreto (di seguito, **«CFP COVID-19 decreto ristori»**).

Ai fini dell'erogazione del contributo la disciplina del **«CFP COVID-19 decreto ristori»** distingue due fattispecie:

- i. 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 di cui al comma

1 è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo;

- ii. per i soggetti che non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, il contributo di cui al comma 1 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.

Ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti, dunque, essendo l'attività svolta dal contribuente inclusa tra quelle menzionata all'allegato 1 del predetto decreto ristori, in linea di principio, è possibile fruire del «CFP COVID-19 decreto Ristori».

Tuttavia, è necessario considerare che i soggetti che possiedono i requisiti previsti per il «CFP COVID-19 decreto ristori» e che non hanno presentato l'istanza per il riconoscimento del contributo previsto dal decreto Rilancio, potevano ottenere il nuovo contributo trasmettendo telematicamente un'istanza secondo il modello e le relative istruzioni approvate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 novembre 2020. L'istanza era da trasmettere a partire dal 20 novembre 2020 e fino al 15 gennaio 2021.

Ne consegue che il soggetto qui in esame non avendo presentato alcuna istanza nei termini previsti per la fruizione del «CFP COVID-19 **decreto ristori**» non può fruire dell'agevolazione. Resta fermo che, qualora a seguito dell'istanza presentata per la fruizione del «contributo COVID19 **decreto rilancio**» e del suo diniego, il contribuente abbia avviato la procedura di autotutela di cui alla risoluzione n. 65/E del 2020, gli Uffici valuteranno se eventuali comunicazioni pervenute durante il periodo utile per la presentazione dell'istanza per il «CFP COVID-19 decreto ristori» possano essere assimilate alla presentazione telematica dell'istanza ordinaria, richiedendo alle direzioni regionali la fruizione

in via non automatizzata del menzionato contributo di cui al decreto-legge n. 137 del 2020.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)

**BASSA ROMAGNA IN FIERA TORNERÀ NEL 2022
UFFICIALIZZATO L'ANNULLAMENTO
"INCERTEZZE ATTUALI NON SOSTENIBILI PER L'ORGANIZZAZIONE"**

Bassa Romagna in Fiera slitterà al 2022.

La decisione, già anticipata, è stata ufficializzata dalla giunta dell'Unione dei Comuni della Bassa Romagna in accordo con il Tavolo per l'imprenditoria, nel corso di un incontro tra le parti che si è svolto martedì 18 maggio.

"Il protrarsi delle incertezze ha reso necessaria e opportuna questa scelta. L'estrema variabilità delle disposizioni legate all'epidemia ci avrebbe fatto correre rischi non sostenibili dal punto di vista organizzativo", ha commentato il sindaco Davide Ranalli, referente per lo Sviluppo economico dell'Unione.

Tra le altre cose, lo slittamento consentirà di "recuperare l'anno pari", siccome la biennale era stata annullata anche lo scorso anno.

Già da quest'anno saranno comunque avviati momenti di confronto e di dibattito sui temi che verranno sviluppati nell'ambito di un evento che "dovrà acquisire sempre più un ruolo fondamentale nello sviluppo del territorio", come rimarcato dai sindaci dell'Unione, "fungendo non solo da vetrina per l'esposizione delle attività commerciali coinvolte, ma anche da piattaforma per il networking e l'innovazione di impresa e come spazio culturale e sociale per la comunità".

Al centro del dibattito, in particolare, sarà l'arrivo dei finanziamenti legati al Recovery Fund e le ricadute sul territorio dal punto di vista della transizione ecologica, della trasformazione digitale e dell'inclusione sociale.

**TARI E RIFIUTI URBANI: COMUNICAZIONE DI USCITA DAL SERVIZIO PUBBLICO ENTRO IL
31 MAGGIO 2021**

Come già segnalato nel notiziario Confimi Romagna News N° 13 del 26 marzo 2021 il D.L. 22 marzo 2021, n. 41 (cosiddetto “Decreto Sostegni”) ha stabilito che **le utenze non domestiche che decidano di non avvalersi del servizio pubblico per il conferimento dei rifiuti urbani debbano comunicarlo al Comune, o al gestore del servizio rifiuti, entro il 31 maggio di ogni anno.**

Si ricorda infatti che tale categoria di utenze, come riportato nel notiziario Confimi Romagna News n° 41 del 2 ottobre 2020, ai sensi del dall’art. 3 comma 12 del D.lgs. n. 116/2020, possono affidare i propri rifiuti urbani a operatori privati, ottenendo contestuali riduzioni della parte variabile della tariffa rifiuti se dimostrano di avere avviati tali rifiuti a “recupero”.

Purtroppo ad oggi, nonostante la pubblicazione di diverse circolari interpretative, in assenza di regolamenti TARI locali aggiornati ed allineati con la normativa nazionale, non è possibile riuscire a quantificare l’ammontare di queste riduzioni e calcolare in maniera oggettiva costi e benefici di tale scelta.

Per le aziende che, pur in questa situazione di incertezza, decidessero comunque di uscire dal servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani si conferma la scadenza dell’invio della comunicazione al 31 maggio 2021 e si ricorda che gli effetti di questa scelta decorreranno dal 1 gennaio 2022.

Dott. Federico Marangoni



0544/280214 (diretto)



347/0972662



marangoni@confimioromagna.it

AGENZIA DELLE ENTRATE: MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO PER I LIBRI E REGISTRI CONTABILI (LIBRO GIORNALE) TENUTI CON SISTEMI INFORMATIVI

In merito alle fuorvianti notizie circolate nei giorni scorsi (su tutte “Libri giornali e inventari: ultima chiamata per il bollo” pubblicato il 29/04/2021 su Il sole 24 ore) segnaliamo l’articolo del 30/04/2021 (Registri contabili, contrassegno in salvo per pagare il bollo) pubblicato su Italia Oggi a firma di Fabrizio G. Poggiani e del Responsabile fiscale di Confimi Industria - Francesco Zuech - **in cui viene chiarito che entro il 30 aprile non c’è alcun bollo da pagare con il modello F24 laddove il libro giornale e il libro inventari vengano stampati in modo tradizionale su carta.**

Da più parti si sono letti commenti inappropriati concernenti la risposta d’interpello AdE n. 236 del 09/04/2021 da cui sarebbe emerso che il bollo su detti registri va sempre assolto secondo l’articolo 6 del DM 17/6/2014 (ovvero ogni 2500 registrazioni) e non più con contrassegno ogni 100 pagine.

Non è così poiché la modalità del citato articolo 6 riguarda il caso della conservazione sostitutiva a norma (registro informatico nativo) e non l’ipotesi di stampa e conservazione su carta (documento analogico); in questo secondo caso va benissimo quindi l’assorbimento con i contrassegni acquistati in via preventiva (come da prassi diffusa).

L’impostazione “duopolistica” (documento analogico con bollo “tradizionale”; documento informatico con bollo ex art. 6 DM 17/06/2014) troverà conferma in una nuova risposta d’interpello di imminente pubblicazione (come ci è stato confermato dall’AdE stessa nel corso delle interlocuzioni avute nei giorni scorsi) e risulta ad ogni buon conto in linea con la risposta alla consulenza n. 14 del 20/12/2020 fornita in materia di bollo sulle fatture.

Questa in sintesi la situazione:

Così il bollo sui libri e registri			
Libri/registri	Obbligo vidimazione	Importo bollo	Assolvimento bollo
Registri fiscali (es. registri Iva)	NO	NO	/
Libro giornale	NO	SI € 16 per società di capitali che pagano la tassa vidimazioni; € 32 per gli altri soggetti	Con F24 (codice tributo 2501) entro 120 gg da fine anno, ogni 2500 registrazioni/fatti amministrativi (indipendentemente dal numero di righe), nel caso di conservazione sostitutiva a norma ex DM 17/06/2014; Con il contrassegno ogni 100 pagine o frazione per chi va in stampa su carta.
Libro inventari (firmato dall'imprenditore)	NO	SI come sopra	Come sopra; non chiaro calcolo registrazioni per l’ipotesi della conservazione sostitutiva.
Altri libri sociali	SI	SI € 16	Assolto in via preventiva in fase di vidimazione.
L’imposta di bollo ai sensi dell’articolo 16, lettera a), Tariffa parte I, DPR 642/72 è dovuta per la formalità di numerazione, da assolvere “prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (circolare AdE 92/E/2001) ovvero ogni 100 pagine (circolari AdE 9/E, § 8.2, e 64/E/2002).			

Allegati:

1. articolo di “Italia Oggi” del 30/04/2021;
2. risposta a quesito dell’Agenzia delle Entrate n.346/2021 “Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici. Articolo 12-octies del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.



Diritto & Fisco



Analisi della relazione tra incremento dei modelli di dichiarazione e introiti fiscali

Più carta non porta più gettito Lievitano gli adempimenti. L'incasso delle verifiche no

DI ANDREA BONGI

Lievitano gli adempimenti ma non cresce la maggiore imposta accertata. Il confronto fra l'incremento dei modelli di dichiarazione annuale dei redditi da una parte e la maggiore imposta accertata media, dimostra infatti che al crescere degli adempimenti a carico dei contribuenti non corrispondono altrettanti incrementi nel gettito medio degli accertamenti effettuati dal fisco. Anzi. La tabella in pagina sembra evidenziare l'esatto contrario, ovvero che la crescita del peso della burocrazia fiscale sui contribuenti non aiuta l'amministrazione finanziaria nel recupero del gap fiscale.

I dati utilizzati per effettuare questo confronto sono rappresentati, da un lato, dal numero delle pagine, fra modelli e istruzioni, della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche al netto della componen-

Faccia a faccia					
Confronto fra peso dei dichiarativi e maggiore imposta accertata					
	2015	2016	2017	2018	2019
Pagine dichiarazione redditi*	327	318	342	363	385
Maggiore imposta accertata media (Mia)**	21.487	19.197	18.593	17.434	17.989
* modelli + istruzioni ** in milioni di euro (fonte dati: Agenzia delle entrate)					

te aggiuntiva studi di settore (fino al 2017) e modelli Isa (dal 2018).

Dall'altro lato si è preso invece a riferimento uno dei dati più significativi che annualmente rendicontano la proficuità dell'azione di contrasto all'evasione da parte dell'amministrazione finanziaria, ovvero la c.d. imposta accertata media (Mia).

Come si può facilmente notare dall'esame dei singoli dati, mentre il peso delle dichiarazioni annuali dei redditi è andato via via crescendo negli anni, segno di una sempre più ampia richiesta di informazioni e dati da parte del fisco, l'importo della maggiore imposta accertata media è andato invece diminuendo all'interno dello stesso arco

temporale.

Se nel 2016 le pagine da compilare e leggere per adempiere all'obbligo annuale erano ben 327 e il fisco recuperava mediamente 21.487 euro per accertamento, nel 2019 il numero delle pagine è lievitato fino a quota 385, mentre la maggiore imposta accertata media si è ridotta a poco meno di 18.000 euro.

Qualcuno potrebbe obiettare che la perdita di efficacia ed efficienza nell'attività di accertamento dipende da tutta una serie di variabili e non solo dalle informazioni che i contribuenti inviano continuamente all'anagrafe tributaria.

Ma anche a voler ammettere la fondatezza di una tale obiezione, ciò che i dati analizzati dimostrano è che non vi è una relazione diretta e positiva fra la mole di dati richiesti e i risultati conseguiti grazie all'utilizzo degli stessi.

Si tenga inoltre presente che, volutamente, i dati comparati sono riferiti ad annualità ante pandemia da Covid-19. Così facendo si sono evitati inquinamenti, soprattutto in termini di capacità dell'azione di contrasto al sommerso, dalla situazione emergenziale che ha caratterizzato l'anno 2020 e questa prima parte del 2021.

—© Riproduzione riservata—

NESSUNA SCADENZA CON F24 ENTRO OGGI PER LIBRO GIORNALE E LIBRO INVENTARI CON STAMPA

Registri contabili, contrassegno in salvo per pagare il bollo

Contrassegno in salvo per il versamento dell'imposta di bollo sui registri contabili. Non sussiste alcun dubbio, infatti, che chi tiene la contabilità in modalità informatica può continuare a materializzare i registri e libri su carta e, quindi, che per i libri che nascono e vivono analogici anche l'assolvimento dell'imposta di bollo non possa che essere onorato con i contrassegni. Hanno confuso le idee i recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate che hanno interessato il tema della conservazione dei documenti e dei libri contabili ma il chiarimento più importante, che *ItaliaOggi* è in grado di anticipare, riguarda il fatto che per il bollo su libro giornale e libro inventari stampato su carta non c'è nessuna scadenza con «F24» entro oggi (30/4) essendo ancora possibile l'assolvimento con il contrassegno acquistato all'inizio dell'anno contabile come da prassi diffusa.

Numerose le perplessità innescate da una recente risposta (n. 236/2021) dell'Agenzia delle entrate, fornita a un contribuente che, nel tentativo di ottenere la conferma del fatto che a seguito delle semplificazioni introdotte dall'articolo 12-ocies del dl 34/2019 fosse possibile andare

in stampa cartacea «alla bisogna» anche trascorsi i tre mesi dalla scadenza della dichiarazione dei redditi o in presenza e nella contestualità della richiesta del verificatore, ha inteso sapere come, come, in tale prospettiva (diversa da quella della conservazione sostitutiva a norma), debba essere assolta l'imposta di bollo sui registri e libri non esonerati. Sulla prima questione, si evidenzia che la semplificazione prevista dal comma 4-quater dell'art. 7 del dl 357/1994, estesa a qualsiasi registro contabile tenuto con sistemi elettronici dal citato dl 34/2019, non ha alcun impatto giacché viene sostenuto dall'agenzia che «tenuta e conservazione di documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppur posti in continuità» e che l'intervento, di cui al dl 34/2019, «non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti (...) il dm 17 giugno 2014 (...)»; detto decreto, infatti, nel prevedere (art. 2) che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono avere le caratteristiche «Ail» prescrive (art. 3) che il processo di conservazione sostitutiva (riferimento temporale, firma digitale e altro) deve essere effettuato entro

i termini del (tradizionale) comma 4-ter (e non del novellato comma 4-quater) ovvero entro tre mesi. Superata la questione, e in attesa di soluzioni normative, l'altra questione riguarda il versamento dell'imposta poiché, si legge testualmente nella risposta (n. 236/2021) «nell'ipotesi in cui la tenuta dei registri contabili e i libri sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014 (...) il cui articolo 6 ha previsto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari» ovvero con pagamento entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio e con calcolo in base alle registrazioni (ogni 2.500 registrazioni) anziché ogni 100 pagine o frazione. La formulazione, equivocabile, deve essere letta nel contesto del quesito del contribuente ovvero l'ipotesi di non andare mai, se non nel caso di richiesta del verificatore, né in conservazione sostitutiva né in stampa analogica e la lettura coerente porta a concludere che l'inciso «indipendentemente dalla successiva conservazione» miri a escludere

l'ipotesi omissiva del bollo per chi, declinando la stampa analogica, non avrebbe la possibilità di applicare (annullare) i contrassegni. Considerato, infatti, che non vi possono essere dubbi circa la possibilità, anche per chi tiene la contabilità in modalità informatica, di poter continuare a materializzare i registri e libri su carta (vedi la risposta stessa a pag. 6) non vi debbono essere dubbi, quindi, in merito al fatto che per i libri che nascono e vivono analogici anche l'assolvimento dell'imposta di bollo non possa che essere onorato con i contrassegni, prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (circ. 9/E/2002) ovvero ogni 100 pagine o frazione (circ. 9/E/2002 § 8.2 e 64/E/2002).

Detta impostazione «duopolistica» (documento analogico con bollo «tradizionale» e documento informatico con bollo, ai sensi dell'art. 6 del dm 17/6/2014) troverà conferma in una risposta di imminente pubblicazione ma risulta già confermata in altra consulenza (n. 14/2020) in tema di bollo sulle fatture.

Fabrizio G. Poggiani e Francesco Zuech

—© Riproduzione riservata—

Risposta n. 346/2021

OGGETTO: Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici. Articolo 12-octies del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34

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

QUESITO

La Società istante fa presente che il decreto legge n. 34 del 2019 ha esteso a tutti libri e registri contabili tenuti in forma elettronica la deroga dell'obbligo di stampa dei medesimi, originariamente adottata solo per alcuni registri IVA.

Al riguardo, la Società specifica che il definitivo superamento dell'obbligo di stampa di tutti i libri e registri contabili (compresi quelli per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo) non è stato accompagnato dall'adozione di una disciplina specifica in merito alle modalità di assolvimento della predetta imposta.

Ciò posto, la Società chiede di conoscere le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante intende effettuare una stampa periodica virtuale dei libri contabili (stampa su file "pdf") e versare l'imposta di bollo in base al numero delle pagine (generate al momento della stampa in "pdf"), utilizzando per il pagamento il modello F23 con codice tributo "458T" ovvero in alternativa mediante modello F24 online codice tributo "1552" (art. 6 del D.M. 17 giugno 2014).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 12-*octies* del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, con legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. "*Decreto Crescita*") ha introdotto una novità in tema di registri contabili, modificando il decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, permettendo di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi.

In particolare, a seguito della modifica operata dalla citata disposizione il comma 4-*quater* dell'articolo 7 del decreto legge n. 357 del 1994, prevede che *«In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza»*.

Con detta modifica, quindi, è possibile derogare, al comma 4-*ter* che stabilisce *«A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli*

appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza».

Ai fini civilistici l'articolo 2215-bis al comma 1 stabilisce che «i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici».

Con riferimento all'imposta di bollo, si fa presente che l'obbligo di assolvere l'imposta relativamente alle scritture contabili, è disciplinato dall'articolo 16 lettera a) della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che stabilisce che scontano l'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00, per ogni cento pagine o frazione di cento pagine, i «repertori; libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del Codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del Codice civile».

In linea generale, quindi, è dovuta l'imposta di bollo per la tenuta del libro giornale, del libro inventari e delle altre scritture contabili di cui all'art. 2214 del c.c.

Per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo occorre distinguere se i predetti registri contabili e i libri sociali siano tenuti con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo ovvero siano tenuti in modalità informatica.

Nel primo caso, infatti, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine o frazione di pagine nella misura di 16,00 euro, oppure 32 euro laddove non sia dovuta la tassa annuale vidimazione, prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (cfr. circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001) o su nuovo blocco di pagine (cfr. circolari n. 9/E del 30 gennaio 2002 § 8.2, e n. 64 del 1° agosto 2002) è alternativamente assolta:

- mediante pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno;
- mediante pagamento ai soggetti autorizzati tramite modello F23

utilizzando il codice tributo 458T denominato "*Imposta di bollo su libri e registri - all. A, Parte I, art. 16, DPR 642/72*" (cfr. ris. n. 174/E del 31 ottobre 2001).

Diversamente, se predetti registri contabili e libri sociali, sono tenuti in modalità informatica, come nella fattispecie rappresentata, occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014, recante «*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*», il cui articolo 6 ha previsto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 6 prevede che «*L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*».

In relazione a tale disposizione, si osserva che per "*documenti informatici fiscalmente rilevanti*", ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo nei modi previsti dal citato decreto ministeriale, devono intendersi i libri e registri di cui all'articolo 16, lettera a), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 e le fatture, note e simili di cui all'articolo 13, n. 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato d.P.R.

L'imposta è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica, vale a dire mediante modello di pagamento F24, con il codice tributo "2501" denominato "*imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014*", (cfr. risoluzione n. 106/E del 2 dicembre 2014).

Il comma 2 dell'articolo 6 prevede, inoltre, che «*Il pagamento dell'imposta relativa agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio*».

Da ultimo, il successivo comma 3 al medesimo articolo dispone che «*L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti in modalità informatica, è dovuta*

ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse».

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene, dunque, che la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i registri e libri contabili tenuti in modalità informatica, come nella fattispecie in esame, debba essere ricondotta nell'ambito di applicazione della previsione recata dall'articolo 6 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

**DATORI DI LAVORO OPERANTI NEI SETTORI ARTIGIANATO E SOMMINISTRAZIONE E
ESONERO DAL VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ALTERNATIVO AL RICORSO
AGLI AMMORTIZZATORI SOCIALI COVID: CHIARIMENTI INPS**

Nel quadro delle misure adottate per il sostegno e il rilancio dell'economia a seguito della pandemia, l'art 3 ^(*) del d.l. 14/8/2020 n. 104 - vigente dal 15 agosto 2020 e convertito, con modificazioni, nella legge 13/10/2020 n. 126 - ha previsto un esonero dal versamento dei contributi previdenziali per i datori di lavoro che non richiedano i trattamenti di integrazione salariale (cassa integrazione ordinaria o in deroga e assegno ordinario) introdotti dal precedente art. 1 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 37/2020).

Per la sua fruizione, l'INPS ha provveduto a fornire le indicazioni operative con la circolare 18/9/2020 n. 105 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 40/2020) e i messaggi 13/11/2020 n. 4254 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 48/2020) e 5/1/2021 n. 30 (riguardante le aziende con lavoratori iscritti alla Gestione pubblica).

In particolare (come precisato nella circolare n. 105/2020), possono accedere all'esonero de quo i datori di lavoro che abbiano:

- 1) già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020 ^(**), degli interventi di integrazione salariale di cui agli artt. da 19 a 22-quinquies del d.l. 17/3/2020 n. 18 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 11/2020), convertito, con modificazioni, dalla legge 24/4/2020 n. 27, e successive modificazioni, cioè dei trattamenti ordinari di integrazione salariale, degli assegni ordinari e dei trattamenti di integrazione salariale in deroga, riconosciuti secondo la disciplina posta in relazione all'emergenza epidemiologica da COVID;
- 2) fatto richiesta degli ammortizzatori sociali in data antecedente al 15 agosto 2020 o, in alternativa, in data successiva al 14 agosto 2020, purché la relativa decorrenza si collochi in data anteriore al 13 luglio 2020. Tale possibilità vale anche nelle ipotesi in cui i medesimi trattamenti abbiano uno sviluppo, seppur parziale, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

^(*) **Art. 3, comma 1, del d.l. n. 104/2020**

Esonero dal versamento dei contributi previdenziali per aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione

1. In via eccezionale, al fine di fronteggiare l'emergenza da COVID-19, ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che non richiedono i trattamenti di cui all'articolo 1 del presente decreto e che abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti di integrazione salariale di cui agli articoli da 19 a 22-quinquies del decreto-legge 17 marzo 2020, n.18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 e successive modificazioni, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, è riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di quattro mesi, fruibili entro il 31 dicembre 2020, nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale già fruito nei predetti mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, riparametrato e applicato su base mensile. L'esonero di cui al presente articolo può essere riconosciuto anche ai datori di lavoro che hanno richiesto periodi di integrazione salariale ai sensi del predetto decreto-legge n. 18 del 2020, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

omissis

^(**) L'esonero spetta anche ai datori di lavoro che abbiano fatto ricorso agli ammortizzatori sociali COVID in uno solo dei mesi di maggio o giugno 2020, e non quindi necessariamente in entrambi (messaggio INPS 21/12/2020 n. 4781 - CONFIMI ROMAGNA NEWS n.1/2021).

Da ultimo e con il messaggio 17/5/2021 n. 1956, l'INPS ha ulteriormente evidenziato che, per i datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà c.d. alternativi, di cui all'art. 27 del d.lgs. 14/9/2015 n. 148 - operanti cioè nei settori dell'**Artigianato** e della **Somministrazione** -, la concessione dei trattamenti di integrazione salariale previsti dall'art. 19, comma 6, del d.l. n. 18/2020, e successive modificazioni, non è subordinata alla presentazione di una preventiva domanda all'Istituto né a una sua autorizzazione alla fruizione. Per questa ragione, in riferimento a tali trattamenti di integrazione salariale, è necessario, ai fini della riconoscibilità o meno dell'esonero contributivo previsto dall'art. 3 del d.l. n. 104/2020, individuare la loro precisa decorrenza temporale rispetto alla successione di norme che hanno disciplinato le tutele per la pandemia da COVID.

Di conseguenza, alla luce delle interlocuzioni avute con il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e in ragione del regime di alternatività tra l'esonero di cui all'art. 3 del d.l. n. 104/2020 e i trattamenti di integrazione salariale ivi previsti all'art. 1, *«possono accedere al suddetto esonero i datori di lavoro che abbiano fruito del numero di settimane compatibili con i limiti disposti dai decreti-legge n. 18/2020 e n. 34/2020 (9+9 settimane) prima del 15 agosto 2020 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 104/2020) per periodi collocati in data antecedente il 15 agosto e, senza soluzione di continuità, a cavallo del 13 luglio 2020. Con successivo messaggio saranno fornite indicazioni in ordine alle modalità con cui le Strutture territoriali dovranno effettuare i controlli circa la corretta fruizione dell'esonero in parola.»*

CONTRATTO A TERMINE STIPULATO “IN DEROGA ASSISTITA” PRESSO L’ISPettorATO TERRITORIALE DEL LAVORO, NELLE IPOTESI DI MODIFICA DEL LIVELLO DEL DIPENDENTE: INDICAZIONI DELL’INL

Con la nota 19/5/2021 n. 804, l’Ispettorato Nazionale del Lavoro ha fornito le seguenti indicazioni circa i rinnovi^(*) dei contratti a termine, “*in deroga assistita*” ex art. 19, comma 3, del d.lgs. 15/6/2015 n. 81^(**) (CONFIMI RAVENNA NEWS n. 14 e n. 15 del 2015), nelle ipotesi di modifica del livello contrattuale del lavoratore.

Il citato comma 3 dell’art. 19, in particolare, consente a datore di lavoro e dipendente di **sottoscrivere presso l’Ispettorato Territoriale del Lavoro un ulteriore contratto a tempo determinato la cui durata - non superiore a 12 mesi** - comporti il superamento del limite temporale massimo ivi previsto al comma 2^(***) (24 mesi complessivi) o di quello eventualmente stabilito dalla contrattazione collettiva.

Ai fini del calcolo della durata massima dei contratti a termine intercorsi tra le stesse parti, l’art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 81/2015 fa espresso riferimento allo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale: ne consegue che ove il lavoratore sottoscriva più contratti a termine con lo stesso datore di lavoro caratterizzati da diversi inquadramenti (di livello e di categoria legale), ai fini del calcolo della durata massima stabilita dall’art. 19, comma 2, non si determinerà una sommatoria della durata dei singoli contratti, ma soltanto di quelli, se esistenti, legati dal medesimo inquadramento.

Il comma 3 di cui si tratta, nel prevedere la possibilità delle parti di stipulare “in deroga assistita” un ulteriore contratto a tempo determinato della durata massima di 12 mesi innanzi all’Ispettorato del lavoro, fa salvo quanto disposto al precedente comma 2: la formulazione letterale della norma induce a ritenere, pertanto, che «la particolare procedura ivi prevista si applica solo nell’ipotesi in cui tra lo stesso datore di lavoro e il medesimo lavoratore si sia “consumata” la durata massima prevista dalla legge o dalla contrattazione collettiva ex art. 19,

(*) Il “rinnovo” è la riassunzione del lavoratore con un nuovo contratto a termine dopo la scadenza di quello precedente.

(**) **Art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 81/2015**

Fermo quanto disposto al comma 2, un ulteriore contratto a tempo determinato fra gli stessi soggetti, della durata massima di dodici mesi, può essere stipulato presso la direzione territoriale del lavoro competente per territorio. In caso di mancato rispetto della descritta procedura, nonché di superamento del termine stabilito nel medesimo contratto, lo stesso si trasforma in contratto a tempo indeterminato dalla data della stipulazione.

(***) **Art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 81/2015**

Fatte salve le diverse disposizioni dei contratti collettivi, e con l’eccezione delle attività stagionali di cui all’articolo 21, comma 2, la durata dei rapporti di lavoro a tempo determinato intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, per effetto di una successione di contratti, conclusi per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale e indipendentemente dai periodi di interruzione tra un contratto e l’altro, non può superare i ventiquattro mesi. Ai fini del computo di tale periodo si tiene altresì conto dei periodi di missione aventi ad oggetto mansioni di pari livello e categoria legale, svolti tra i medesimi soggetti, nell’ambito di somministrazioni di lavoro a tempo determinato. Qualora il limite dei ventiquattro mesi sia superato, per effetto di un unico contratto o di una successione di contratti, il contratto si trasforma in contratto a tempo indeterminato dalla data di tale superamento.

comma 2 e alle medesime condizioni di tale disposizione, ossia che anche l'ulteriore contratto in deroga assistita comporti lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale.»

Laddove il datore di lavoro e il lavoratore sottoscrivano ex novo un contratto a termine che preveda un inquadramento differente rispetto al precedente, non vi è la necessità di avanzare istanza di deroga assistita.

Atteso che l'applicazione di tale principio potrebbe determinare il susseguirsi di un rilevante numero di contratti a termine tra gli stessi soggetti, «*si ritiene che, laddove la successione di contratti susciti perplessità e sorgano dubbi in merito alla diversità di inquadramento del lavoratore assunto a termine, l'Ispettorato territoriale possa promuovere l'intervento ispettivo al fine di verificare in concreto se la sottoscrizione di successivi e reiterati contratti a termine tra il medesimo lavoratore e il medesimo datore di lavoro sia conforme a quanto previsto dalla legge.*»

TFR: INDICE DI RIVALUTAZIONE DI APRILE 2021

L'Istituto Centrale di Statistica ha diffuso l'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, senza tabacchi, risultato nel mese di **aprile 2021** pari a **103,7** (base 2015 = 100).

In applicazione dell'art. 5 della legge 297/82, nel caso in cui un rapporto di lavoro sia stato risolto dal **15 aprile 2021** al **14 maggio 2021** la percentuale di **rivalutazione** da applicare al Trattamento di Fine Rapporto (Tfr) ammonta a **1,526393%**.

**CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO PREVISTI DAL D.L. (“SOSTEGNI”) 22/3/2021 N. 41 E DA ALTRI PROVVEDIMENTI E MODALITÀ PER LA LORO FRUIZIONE:
CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con l’acclusa circolare 14/5/21 n. 5/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti - nella forma di risposte a quesiti - per la fruizione dei contributi a fondo perduto previsti dall’art. 1, commi da 1 a 9, del decreto-legge 22/3/2021 n. 41 ^(*) (recante «*Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza da COVID-19*» - CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 13 e n. 143 del 2021) e da altri provvedimenti.

^(*) Art. 1 del d.l. n. 41/2021

Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici e proroga dei termini per precompilata IVA

1. Al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica «Covid-19», è riconosciuto 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.

2. Il contributo a fondo perduto di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del presente decreto, ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo l’entrata in vigore del presente decreto, agli enti pubblici di cui all’articolo 74 nonché ai soggetti di cui all’articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Il contributo spetta esclusivamente ai soggetti titolari di reddito agrario di cui all’articolo 32 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nonché ai soggetti con ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o compensi di cui all’articolo 54, comma 1, del citato testo unico non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d’imposta antecedente a quello di entrata in vigore del presente decreto.

4. Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell’operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma.

5. L’ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all’importo ottenuto applicando una percentuale 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 come segue:

- a) sessanta per cento per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 3 non superiori a centomila euro;
- b) cinquanta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a centomila euro e fino a quattrocentomila euro;
- c) quaranta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) trenta per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) venti per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019, ai fini della media di cui al primo periodo, rilevano i mesi successivi a quello di attivazione della partita IVA.

6. Fermo quanto disposto dal comma 2, per tutti i soggetti, compresi quelli che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2020, l’importo del contributo di cui al presente articolo non può essere superiore a centocinquantamila euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

7. Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. In alternativa, a scelta irrevocabile del contribuente, il contributo a fondo perduto è riconosciuto nella sua totalità sotto forma di credito d’imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate. Ai fini di cui al secondo periodo, non si applicano i limiti di cui all’articolo 31,

comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

8. Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti definiti dai precedenti commi. L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate. L'istanza deve essere presentata, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della stessa e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni del presente articolo sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

9. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 25, commi da 9 a 14 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con riferimento alle modalità di erogazione del contributo, al regime sanzionatorio e alle attività di controllo.

omissis



Roma, 14 maggio 2021

Oggetto: *Chiarimenti ai fini della fruizione dei contributi a fondo perduto previsti dai commi da 1 a 9 dell'articolo 1 del Decreto-Legge 22 marzo 2021, n. 41 (recante «Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19») e da altri provvedimenti.*

Sommario

Premessa	3
1 Ambito soggettivo	5
1.1 Imprese in liquidazione volontaria	5
1.2 Promotori finanziari.....	7
1.3 Società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162- <i>bis</i> del TUIR nel corso del 2020	9
1.4 Impresa derivante da una trasformazione impropria	10
2 Requisiti di accesso al contributo	12
2.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto Covid-19 ai fini della determinazione dei requisiti di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni»	13
3 Calcolo della riduzione del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020	15
3.1 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario)?.....	17
3.2 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del cd. regime di IVA per cassa.....	18
3.3 Somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte	19
3.4 Contributo integrativo alle casse di previdenza private	21
3.5 Indennità di maternità	21
3.6 Estromissione/assegnazione ai soci di immobile.....	23
3.7 Somme incassate a seguito della cessione di terreni e annessi fabbricati rurali	24
3.8 Operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator	25
4 Calcolo del contributo	26
4.1 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per le associazioni sportive dilettantistiche.....	27
4.2 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per i distributori di carburante	28
5 Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto	29
5.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto percepiti ai fini della determinazione della soglia (pari a euro 65.000) di ricavi conseguiti o compensi percepiti prevista al comma 54, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014?.....	30
5.2 Imprese localizzate nei comuni in emergenza per precedenti eventi calamitosi che hanno fruito del contributo (CFP COVID-19 decreto ristori)	31
5.3 Lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (CFP COVID-19 decreto ristori).....	33

Premessa

L'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (di seguito, decreto sostegni), prevede il riconoscimento di «[...] *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*», nella misura e alle condizioni stabilite dai commi da 1 a 9 del medesimo articolo 1 (di seguito, «**CFP COVID-19 decreto sostegni**»).

In particolare, ai sensi del comma 8 del menzionato articolo 1, le modalità attuative per il riconoscimento del predetto contributo a fondo perduto sono contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021, prot. RU n. 77923/2021.

L'agevolazione qui in commento riprende alcune delle caratteristiche dei precedenti contributi a fondo perduto, erogati direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinati ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid 19". Si tratta, in sintesi, dei contributi a fondo perduto previsti:

- dal decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. decreto “Ristori”), convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176;
- dall'articolo 2 del decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149, come sostituito dall'articolo 1-*bis* del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, destinato agli operatori dei settori economici che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 al medesimo decreto e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-*bis* del presente decreto (cosiddette regioni “rosse”);
- dall'articolo 59 del decreto-legge 14 agosto 2020 n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, destinato ai soggetti

esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana ad alta densità turistica straniera;

- dall'articolo 25, commi da 7 a 14, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (cd. «contributo a fondo perduto COVID-19»).

Con le circolari n. 15/E del 13 giugno 2020, n. 22/E del 21 luglio 2020 e n. 25/E del 20 agosto 2020 sono stati forniti chiarimenti in merito al contributo a fondo perduto COVID-19.

Con la risoluzione n. 24/E del 12 aprile 2021 sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare per la compensazione del contributo a fondo perduto richiesto, previsto dal decreto sostegni, sotto forma di credito d'imposta e per il riversamento di quota capitale, interessi e sanzioni. Ai sensi del comma 8 dell'articolo 1 del menzionato decreto sostegni, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021, sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo di cui trattasi.

L'istanza può essere presentata a partire dal giorno 30 marzo 2021 e non oltre il giorno 28 maggio 2021, al riguardo si segnala la possibilità di acquisire ulteriori informazioni nella pagina dedicata del sito dell'Agenzia delle entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/contributi-a-fondo-perduto-at>).

Al fine di soddisfare ulteriori esigenze di chiarimento, in ordine alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19 di cui al decreto sostegni, tenuto conto altresì delle criticità rappresentate da ordini professionali e associazioni di categoria, con la presente circolare vengono fornite ulteriori indicazioni nella forma di risposte a quesiti.

Al riguardo, si precisa che per quanto qui non esaminato e tenuto conto delle differenze del «CFP COVID-19 decreto sostegni» rispetto al contributo a fondo perduto disciplinato dall'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020,

restano applicabili i chiarimenti già forniti con la circolare n. 15/E del 2020 e 22/E del 2020.

1 Ambito soggettivo

Come detto in premessa il «CFP COVID-19 decreto sostegni» è destinato ai titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario. Più in dettaglio il predetto contributo spetta esclusivamente:

- ai soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir;
- ai soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo Tuir non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto sostegni.

Ai sensi del comma 2 del citato articolo 1 del decreto sostegni, sono esclusi dalla fruizione dell'agevolazione, in ogni caso:

- i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- i soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo l'entrata in vigore del presente decreto;
- gli enti pubblici di cui all'articolo 74 del Tuir;
- i soggetti di cui all'articolo 162-*bis* del Tuir.

1.1 Imprese in liquidazione volontaria

Quesito

Una società costituita nel marzo 2018 che ha cessato l'unità locale nel mese di a marzo 2020 ed è stata messa in liquidazione a luglio 2020, può fruire del «CFP 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'articolo 1 del decreto sostegni?

Risposta

Con la circolare n. 22/E del 2020, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, 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 del 29 giugno 2020 della Commissione europea - 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'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di 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 dicembre 2019 in base alle definizioni di cui all'articolo 2, punto 18, del 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 «CFP 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 del 2020, 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 di entrata in vigore del decreto Rilancio (1 gennaio 2019 - 31 dicembre 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'articolo 1 del decreto sostegni, il fatturato medio del 2020 dovrà tener conto di tutti mesi che costituiscono il periodo di riferimento a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione.

1.2 Promotori finanziari

Quesito

Sono inclusi nell'ambito soggettivo del «CFP COVID-19 decreto sostegni», in presenza dei requisiti previsti dai commi da 1 a 9 dell'articolo 1 del 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'articolo 13 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23 (cd. decreto liquidità), in quanto soggetti che esercitano attività come intermediari finanziari e assicurativi?

Risposta

Il comma 2 dell'articolo 1 del decreto sostegni individua tra i soggetti che sono, in ogni caso, esclusi dalla fruizione del «CFP COVID-19 decreto sostegni»

le imprese di cui all'articolo 162-bis del 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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

1.3 Società che acquisisce lo status di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162-bis del TUIR nel corso del 2020

Quesito

Una società che acquisisce lo *status* di società di partecipazione ai sensi dell'articolo 162-bis del 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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» nelle more dell'approvazione del bilancio?

Risposta

L'articolo 162-bis del 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 all'interpello n. 40 del 13 gennaio 2021 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'articolo 162-*bis* del TUIR nel corso del 2020 deve considerarsi inclusa tra i soggetti di cui al predetto articolo e non può fruire del «CFP COVID-19 decreto sostegni», a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a detto esercizio.

1.4 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 «CFP 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?

410

Risposta

Con la citata circolare n. 15/E del 2020, seppur in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, 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 circolare n. 22/E del 2020, 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'articolo 1 del decreto sostegni, si determina facendo riferimento l'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente;
- per il calcolo della riduzione del fatturato (comma 4, dell'articolo 1) 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 dell'11 ottobre 2020, n. 65/E - per fruire del «CFP 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.

2 Requisiti di accesso al contributo

Per quanto concerne i requisiti di accesso al «CFP COVID-19 **decreto sostegni**» l'articolo 1 del decreto medesimo contiene delle differenze rispetto alle agevolazioni di questa tipologia vigenti in precedenza.

In particolare, il comma 4 dispone che *«Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019»*.

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza, una delle novità più rilevanti è il passaggio alla nozione di «ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi». Tale ammontare 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, fermi rispetto alle agevolazioni di questa tipologia 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;
- il calcolo semplificato del contributo per i *«soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019»* che, infatti, possono non tener conto della riduzione di fatturato.

A differenza del contributo COVID-19 di cui all'articolo 25 del **decreto rilancio**, il quale ha previsto la possibilità di fruire dell'agevolazione, senza operare la verifica della riduzione del fatturato, per i soggetti *«che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19»*, la formulazione del «CFP COVID-19 decreto sostegni»

non contiene la predetta locuzione. Inoltre, non è presente alcun rinvio al comma 4 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Deve, dunque, ritenersi che i predetti soggetti determinano il CFP COVID-19 decreto sostegni sulla base delle ordinarie modalità di fruizione dello stesso.

2.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto Covid-19 ai fini della determinazione dei requisiti di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni»

Quesito

Ai fini della determinazione della soglia di accesso di cui al comma 1, dell'articolo 1 del 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 medesimo articolo 1?

Risposta

L'articolo 85, comma 1, lettere g) e h) del 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 n. 2/E del 22 gennaio 2010 «*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 «CFP 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'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo Tuir relativi al periodo d'imposta 2019 (non superiori a 10 milioni di euro) 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'articolo 1 del decreto sostegni conferma che il «CFP 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 n. 15/E del 2020, 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 circolare n. 15/E del 2020, 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 A5 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 «CFP 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’articolo 1 del decreto sostegni;
- non si considerino ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio di cui al comma 4 del medesimo articolo 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 articolo 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 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 (articoli 120 e 125 del decreto rilancio).

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

Ai fini del calcolo dell’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, in coerenza con la *ratio* del «CFP COVID-19 decreto sostegni» restano immutate le esigenze di semplificazione già menzionate nella circolare n. 15/E del 2020, con la conseguenza che, anche in relazione a questa misura agevolativa:

- 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 di cui all’articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con data gennaio 2020 e 2021;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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).

Inoltre, come precisato con la circolare n. 22/E del 2020, par. 3.4, anche in relazione al «CFP COVID-19 decreto sostegni» *«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)»* 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 individuata, rispettivamente, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

3.1 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario)?

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni, un soggetto che fruisce del regime di cui alla legge n. 190 del 2014 (cd. regime forfetario), può fare riferimento al «quadro LM»?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020, in relazione al CFP 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>).

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'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

3.2 Determinazione della riduzione del fatturato medio per un soggetto che fruisce del cd. regime di IVA per cassa

Quesito

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'articolo 32-*bis* del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (cd. 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?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020, in relazione al CFP 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'articolo 1 del decreto sostegni, in base al regime IVA applicato concretamente in ciascun anno dal soggetto richiedente.

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

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del 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'articolo 15, n. 3) del d.P.R. n. 633 del 1972, come devono essere computate?

Risposta

L'articolo 15, n. 3) del d.P.R. n. 633 del 1972 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 «CFP 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 (*cf.* 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 n. 58/E del 18 giugno 2001 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'articolo 1 del 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 (*cf.* circolare n. 58/E del 18 giugno 2001). 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 della disciplina di cui alla legge n. 190 del 2014 cd. regime forfetario.

In coerenza con tale conclusione devono essere altresì incluse nel più volte menzionato fatturato le somme di cui all'articolo 13, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 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 per cento).

3.4 Contributo integrativo alle casse di previdenza private

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni deve essere computato il contributo integrativo alle casse di previdenza private (ad es. la cassa di previdenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri commercialisti) addebitato in fattura al committente?

Risposta

Con l'articolo 16 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, nella legge 22 marzo 1995, n. 85, 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. Ris. n. 178/E-III-7-428 del 6 luglio 1995).

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'articolo 1 del decreto sostegni. Diversamente, le somme qui in esame non rilevano ai fini della determinazione del limite di accesso al «CFP COVID-19 decreto sostegni».

3.5 Indennità di maternità

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del decreto sostegni devono essere computate l'indennità di maternità?

Risposta

L'articolo 68, comma 2, del D. Lgs. 26 marzo 2001, n. 151 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 per cento del salario minimo giornaliero stabilito dall'articolo 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 secondo comma del medesimo articolo 1».*

Come chiarito con la circolare del 30 maggio 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, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 - l'indennità di maternità non costituisce ricavo o compenso come previsto dall'art. 68, comma 2, del D.lgs. 26 marzo del 2001, n. 151, 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'articolo 1 del 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.

3.6 Estromissione/assegnazione ai soci di immobile

Quesito

Ai fini della individuazione dell'ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell'articolo 1 del 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?

Risposta

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 del «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'articolo 1 del 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’articolo 1 del decreto sostegni.

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

Quesito

Ai fini della individuazione dell’ammontare del fatturato e corrispettivi di cui al comma 4 dell’articolo 1 del 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’articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972?

Risposta

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 decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione.

Come riportato nel paragrafo 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'articolo 85 del Tuir (ovvero i compensi dell'articolo 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'articolo 1 del decreto sostegni (*cf.* risposta all'interpello n. 350 del 15 settembre 2020), generando altri componenti di reddito.

3.8 Operazioni realizzate da agenzie di viaggi e tour operator

Quesito

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'articolo 74-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633?

Risposta

Con specifico riferimento alle agenzie di viaggi e tour operator che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 5, del Decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340, 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. 15/E del 13 giugno 2020 e n. 22/E del 21 luglio 2020, la verifica richiesta viene eseguita considerando quale momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dall'articolo 74-*ter*, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021, 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’articolo 1, comma 6, del D.M. 30 luglio 1999, n. 340, 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’articolo 74-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rappresenta il momento impositivo in cui sorge l’obbligo di emettere fattura in base all’articolo 21. Non rileva dunque la circostanza che, in base all’articolo 5 del D.M. n. 340 del 1999, 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».*

4 Calcolo del contributo

Come disposto al comma 5 dell’articolo 1 del decreto sostegni l’ammontare del contributo a fondo perduto 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:

- a) 60 per cento per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 3 non superiori a centomila euro;
- b) 50 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a centomila euro e fino a quattrocentomila euro;
- c) 40 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 30 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;

- e) 20 per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Al comma 6, inoltre, si prevede che *«Fermo quanto disposto dal comma 2, per tutti i soggetti, compresi quelli che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2020, l'importo del contributo di cui al presente articolo non può essere superiore a centocinquantamila euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche».*

4.1 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per le associazioni sportive dilettantistiche

Quesito

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?

Risposta

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'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del

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 «CFP COVID-19 decreto sostegni» risultano estensibili anche all'agevolazione qui in esame.

4.2 Calcolo del CFP COVID-19 decreto sostegni per i distributori di carburante

Quesito

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'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 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 n. 22/E del 21 luglio 2020 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 all'interpello n. 477 del 16 ottobre 2020 e all'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'articolo 1 del decreto sostegni, 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..

5 Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto

5.1 Rilevanza dei contributi a fondo perduto percepiti ai fini della determinazione della soglia (pari a euro 65.000) di ricavi conseguiti o compensi percepiti prevista al comma 54, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014?

Quesito

Un contribuente lavoratore autonomo che ha accesso al regime di cui ai commi 54 e seguenti dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. regime forfettario) che possiede i requisiti per la fruizione del «CFP COVID-19 decreto sostegni» deve considerare tale contributo (e quelli previgenti) ai fini della determinazione della soglia di compensi percepiti (pari a euro 65.000) rilevanti ai fini della permanenza nel c.d. regime forfettario?

Risposta

Il comma 7 dell'articolo 1 del decreto sostegni dispone che *«Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»*.

L'agevolazione qui in esame, come quelle vigenti nei mesi precedenti, mantiene l'originaria finalità attribuita dal legislatore al contributo COVID-19 di cui all'articolo 25 del decreto rilancio: 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.

Il comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 dispone che *«I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89*

del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente [...] hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000».

Ciò premesso, seppur si tratta di agevolazioni destinate a ristorare i soggetti fruitori della riduzione del fatturato subita nei periodi di riferimento, stante il carattere di eccezionalità nel senso descritto nel paragrafo 2.1 delle misure di cui si tratta strettamente connesso alla diffusione della pandemia da COVID-19, si ritiene che il CFP COVID-19 decreto sostegni (nonché le agevolazioni di questa tipologia previgenti), non rilevino ai fini della soglia di cui al menzionato comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Analoga considerazione 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.

5.2 Imprese localizzate nei comuni in emergenza per precedenti eventi calamitosi che hanno fruito del contributo (CFP COVID-19 decreto ristori)

Quesito

Per i soggetti che hanno fruito del contributo a fondo perduto COVID-19 di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, senza valutare la riduzione del fatturato in quanto 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, è possibile presentare istanza per la richiesta dei contributi a fondo perduto introdotti con il decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto ristori), sussistendo gli ulteriori requisiti richiesti, pur in assenza della riduzione del fatturato nel periodo di riferimento?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato precisato che «*il contributo a*

fondo perduto COVID-19 spetta anche ai soggetti di cui al comma 1 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 e per i quali, date le difficoltà economiche, non è necessaria la verifica del calo di fatturato (come ad esempio per i comuni colpiti dagli eventi sismici alluvionali o di crolli di infrastrutture che hanno comportato le delibere dello stato di emergenza, a prescindere dal realizzarsi del suddetto requisito del calo del fatturato).

Per questi soggetti, in altri termini, il contributo a fondo perduto COVID-19 spetta anche se, ad esempio, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 fosse pari a zero. In tal caso, spetterà il contributo minimo».

L'articolo 1 del decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto Ristori) ha introdotto un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al medesimo decreto (di seguito, CFP COVID-19 decreto ristori).

Ai fini dell'erogazione del contributo la disciplina del CFP COVID-19 decreto ristori distingue due fattispecie:

- i. 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 di cui al comma 1 è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo;
- ii. per i soggetti che non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, il contributo di cui al comma 1 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.

In particolare, per quanto concerne i soggetti di cui al punto sub ii), il contributo di cui si tratta è determinato *«come quota del valore calcolato sulla base dei dati presenti nell'istanza trasmessa e dei criteri stabiliti dai commi 4, 5 e 6 dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020»*.

Tale previsione, rinviando espressamente al comma 4 senza alcuna deroga, determina 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, anche ai fini del CFP COVID-19 decreto ristori. Alle medesime conclusioni, deve giungersi in relazione ai soggetti di cui al punto sub i), per i quali il contributo è stato erogato in via automatica come quota del contributo già fruito, ai sensi dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020.

5.3 Lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (CFP COVID-19 decreto ristori)

Quesito

Un soggetto titolare di pensione ENPALS che svolge attività nei settori economici individuati con i codici ATECO di cui all'”Allegato 1” del decreto n. 137 del 2020 (cd. decreto ristori) e, in particolare, il codice 900309 “Altre creazioni artistiche e letterarie” che ha ricevuto un diniego alla fruizione del contributo di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020 (cd. decreto rilancio), può fruire del CFP COVID-19 **decreto ristori** senza la presentazione dell'istanza nei termini previsti per l'accesso all'agevolazione?

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, sono espressamente esclusi dalla fruizione del contributo COVID-19 decreto rilancio *«i lavoratori dello spettacolo iscritti al Fondo pensioni dello spettacolo, che abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e che abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000 euro (art. 38, decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18)»*.

Inoltre, con la circolare n. 22/E del 2020 è stato ulteriormente precisato che *«In considerazione del tenore letterale del comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio, che rinvia ai contribuenti che rientrano nell'ambito soggettivo degli articoli 27 e 38 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, quest'ultimi sono esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto, indipendentemente dalla circostanza che siano o meno soddisfatti i requisiti di carattere oggettivo previsti dai predetti articoli 27 e 38 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18»*.

Ne consegue che il soggetto qui in esame non è incluso tra coloro che possono fruire del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020.

L'articolo 1 del decreto-legge n. 137 del 2020 (cd. decreto Ristori) ha introdotto un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al medesimo decreto (di seguito, **«CFP COVID-19 decreto ristori»**).

Ai fini dell'erogazione del contributo la disciplina del **«CFP COVID-19 decreto ristori»** distingue due fattispecie:

- i. 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 di cui al comma

1 è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo;

- ii. per i soggetti che non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, il contributo di cui al comma 1 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.

Ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti, dunque, essendo l'attività svolta dal contribuente inclusa tra quelle menzionata all'allegato 1 del predetto decreto ristori, in linea di principio, è possibile fruire del «CFP COVID-19 decreto Ristori».

Tuttavia, è necessario considerare che i soggetti che possiedono i requisiti previsti per il «CFP COVID-19 decreto ristori» e che non hanno presentato l'istanza per il riconoscimento del contributo previsto dal decreto Rilancio, potevano ottenere il nuovo contributo trasmettendo telematicamente un'istanza secondo il modello e le relative istruzioni approvate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 novembre 2020. L'istanza era da trasmettere a partire dal 20 novembre 2020 e fino al 15 gennaio 2021.

Ne consegue che il soggetto qui in esame non avendo presentato alcuna istanza nei termini previsti per la fruizione del «CFP COVID-19 **decreto ristori**» non può fruire dell'agevolazione. Resta fermo che, qualora a seguito dell'istanza presentata per la fruizione del «contributo COVID19 **decreto rilancio**» e del suo diniego, il contribuente abbia avviato la procedura di autotutela di cui alla risoluzione n. 65/E del 2020, gli Uffici valuteranno se eventuali comunicazioni pervenute durante il periodo utile per la presentazione dell'istanza per il «CFP COVID-19 decreto ristori» possano essere assimilate alla presentazione telematica dell'istanza ordinaria, richiedendo alle direzioni regionali la fruizione

in via non automatizzata del menzionato contributo di cui al decreto-legge n. 137 del 2020.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)

**BASSA ROMAGNA IN FIERA TORNERÀ NEL 2022
UFFICIALIZZATO L'ANNULLAMENTO
"INCERTEZZE ATTUALI NON SOSTENIBILI PER L'ORGANIZZAZIONE"**

Bassa Romagna in Fiera slitterà al 2022.

La decisione, già anticipata, è stata ufficializzata dalla giunta dell'Unione dei Comuni della Bassa Romagna in accordo con il Tavolo per l'imprenditoria, nel corso di un incontro tra le parti che si è svolto martedì 18 maggio.

"Il protrarsi delle incertezze ha reso necessaria e opportuna questa scelta. L'estrema variabilità delle disposizioni legate all'epidemia ci avrebbe fatto correre rischi non sostenibili dal punto di vista organizzativo", ha commentato il sindaco Davide Ranalli, referente per lo Sviluppo economico dell'Unione.

Tra le altre cose, lo slittamento consentirà di "recuperare l'anno pari", siccome la biennale era stata annullata anche lo scorso anno.

Già da quest'anno saranno comunque avviati momenti di confronto e di dibattito sui temi che verranno sviluppati nell'ambito di un evento che "dovrà acquisire sempre più un ruolo fondamentale nello sviluppo del territorio", come rimarcato dai sindaci dell'Unione, "fungendo non solo da vetrina per l'esposizione delle attività commerciali coinvolte, ma anche da piattaforma per il networking e l'innovazione di impresa e come spazio culturale e sociale per la comunità".

Al centro del dibattito, in particolare, sarà l'arrivo dei finanziamenti legati al Recovery Fund e le ricadute sul territorio dal punto di vista della transizione ecologica, della trasformazione digitale e dell'inclusione sociale.

**TARI E RIFIUTI URBANI: COMUNICAZIONE DI USCITA DAL SERVIZIO PUBBLICO ENTRO IL
31 MAGGIO 2021**

Come già segnalato nel notiziario Confimi Romagna News N° 13 del 26 marzo 2021 il D.L. 22 marzo 2021, n. 41 (cosiddetto “Decreto Sostegni”) ha stabilito che **le utenze non domestiche che decidano di non avvalersi del servizio pubblico per il conferimento dei rifiuti urbani debbano comunicarlo al Comune, o al gestore del servizio rifiuti, entro il 31 maggio di ogni anno.**

Si ricorda infatti che tale categoria di utenze, come riportato nel notiziario Confimi Romagna News n° 41 del 2 ottobre 2020, ai sensi del dall’art. 3 comma 12 del D.lgs. n. 116/2020, possono affidare i propri rifiuti urbani a operatori privati, ottenendo contestuali riduzioni della parte variabile della tariffa rifiuti se dimostrano di avere avviati tali rifiuti a “recupero”.

Purtroppo ad oggi, nonostante la pubblicazione di diverse circolari interpretative, in assenza di regolamenti TARI locali aggiornati ed allineati con la normativa nazionale, non è possibile riuscire a quantificare l’ammontare di queste riduzioni e calcolare in maniera oggettiva costi e benefici di tale scelta.

Per le aziende che, pur in questa situazione di incertezza, decidessero comunque di uscire dal servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani si conferma la scadenza dell’invio della comunicazione al 31 maggio 2021 e si ricorda che gli effetti di questa scelta decorreranno dal 1 gennaio 2022.

Dott. Federico Marangoni



0544/280214 (diretto)



347/0972662



marangoni@confimioromagna.it

AGENZIA DELLE ENTRATE: MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO PER I LIBRI E REGISTRI CONTABILI (LIBRO GIORNALE) TENUTI CON SISTEMI INFORMATIVI

In merito alle fuorvianti notizie circolate nei giorni scorsi (su tutte “Libri giornali e inventari: ultima chiamata per il bollo” pubblicato il 29/04/2021 su Il sole 24 ore) segnaliamo l’articolo del 30/04/2021 (Registri contabili, contrassegno in salvo per pagare il bollo) pubblicato su Italia Oggi a firma di Fabrizio G. Poggiani e del Responsabile fiscale di Confimi Industria - Francesco Zuech - **in cui viene chiarito che entro il 30 aprile non c’è alcun bollo da pagare con il modello F24 laddove il libro giornale e il libro inventari vengano stampati in modo tradizionale su carta.**

Da più parti si sono letti commenti inappropriati concernenti la risposta d’interpello AdE n. 236 del 09/04/2021 da cui sarebbe emerso che il bollo su detti registri va sempre assolto secondo l’articolo 6 del DM 17/6/2014 (ovvero ogni 2500 registrazioni) e non più con contrassegno ogni 100 pagine.

Non è così poiché la modalità del citato articolo 6 riguarda il caso della conservazione sostitutiva a norma (registro informatico nativo) e non l’ipotesi di stampa e conservazione su carta (documento analogico); in questo secondo caso va benissimo quindi l’assorbimento con i contrassegni acquistati in via preventiva (come da prassi diffusa).

L’impostazione “duopolistica” (documento analogico con bollo “tradizionale”; documento informatico con bollo ex art. 6 DM 17/06/2014) troverà conferma in una nuova risposta d’interpello di imminente pubblicazione (come ci è stato confermato dall’AdE stessa nel corso delle interlocuzioni avute nei giorni scorsi) e risulta ad ogni buon conto in linea con la risposta alla consulenza n. 14 del 20/12/2020 fornita in materia di bollo sulle fatture.

Questa in sintesi la situazione:

Così il bollo sui libri e registri			
Libri/registri	Obbligo vidimazione	Importo bollo	Assolvimento bollo
Registri fiscali (es. registri Iva)	NO	NO	/
Libro giornale	NO	SI € 16 per società di capitali che pagano la tassa vidimazioni; € 32 per gli altri soggetti	Con F24 (codice tributo 2501) entro 120 gg da fine anno, ogni 2500 registrazioni/fatti amministrativi (indipendentemente dal numero di righe), nel caso di conservazione sostitutiva a norma ex DM 17/06/2014; Con il contrassegno ogni 100 pagine o frazione per chi va in stampa su carta.
Libro inventari (firmato dall'imprenditore)	NO	SI come sopra	Come sopra; non chiaro calcolo registrazioni per l’ipotesi della conservazione sostitutiva.
Altri libri sociali	SI	SI € 16	Assolto in via preventiva in fase di vidimazione.
L’imposta di bollo ai sensi dell’articolo 16, lettera a), Tariffa parte I, DPR 642/72 è dovuta per la formalità di numerazione, da assolvere “prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (circolare AdE 92/E/2001) ovvero ogni 100 pagine (circolari AdE 9/E, § 8.2, e 64/E/2002).			

Allegati:

1. articolo di “Italia Oggi” del 30/04/2021;
2. risposta a quesito dell’Agenzia delle Entrate n.346/2021 “Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici. Articolo 12-octies del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.



Diritto & Fisco



Analisi della relazione tra incremento dei modelli di dichiarazione e introiti fiscali

Più carta non porta più gettito Lievitano gli adempimenti. L'incasso delle verifiche no

DI ANDREA BONGI

Lievitano gli adempimenti ma non cresce la maggiore imposta accertata. Il confronto fra l'incremento dei modelli di dichiarazione annuale dei redditi da una parte e la maggiore imposta accertata media, dimostra infatti che al crescere degli adempimenti a carico dei contribuenti non corrispondono altrettanti incrementi nel gettito medio degli accertamenti effettuati dal fisco. Anzi. La tabella in pagina sembra evidenziare l'esatto contrario, ovvero che la crescita del peso della burocrazia fiscale sui contribuenti non aiuta l'amministrazione finanziaria nel recupero del gap fiscale.

I dati utilizzati per effettuare questo confronto sono rappresentati, da un lato, dal numero delle pagine, fra modelli e istruzioni, della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche al netto della componen-

Faccia a faccia					
Confronto fra peso dei dichiarativi e maggiore imposta accertata					
	2015	2016	2017	2018	2019
Pagine dichiarazione redditi*	327	318	342	363	385
Maggiore imposta accertata media (Mia)**	21.487	19.197	18.593	17.434	17.989
* modelli + istruzioni ** in milioni di euro (fonte dati: Agenzia delle entrate)					

te aggiuntiva studi di settore (fino al 2017) e modelli Isa (dal 2018).

Dall'altro lato si è preso invece a riferimento uno dei dati più significativi che annualmente rendicontano la proficuità dell'azione di contrasto all'evasione da parte dell'amministrazione finanziaria, ovvero la c.d. imposta accertata media (Mia).

Come si può facilmente notare dall'esame dei singoli dati, mentre il peso delle dichiarazioni annuali dei redditi è andato via via crescendo negli anni, segno di una sempre più ampia richiesta di informazioni e dati da parte del fisco, l'importo della maggiore imposta accertata media è andato invece diminuendo all'interno dello stesso arco

temporale.

Se nel 2016 le pagine da compilare e leggere per adempiere all'obbligo annuale erano ben 327 e il fisco recuperava mediamente 21.487 euro per accertamento, nel 2019 il numero delle pagine è lievitato fino a quota 385, mentre la maggiore imposta accertata media si è ridotta a poco meno di 18.000 euro.

Qualcuno potrebbe obiettare che la perdita di efficacia ed efficienza nell'attività di accertamento dipende da tutta una serie di variabili e non solo dalle informazioni che i contribuenti inviano continuamente all'anagrafe tributaria.

Ma anche a voler ammettere la fondatezza di una tale obiezione, ciò che i dati analizzati dimostrano è che non vi è una relazione diretta e positiva fra la mole di dati richiesti e i risultati conseguiti grazie all'utilizzo degli stessi.

Si tenga inoltre presente che, volutamente, i dati comparati sono riferiti ad annualità ante pandemia da Covid-19. Così facendo si sono evitati inquinamenti, soprattutto in termini di capacità dell'azione di contrasto al sommerso, dalla situazione emergenziale che ha caratterizzato l'anno 2020 e questa prima parte del 2021.

—© Riproduzione riservata—

NESSUNA SCADENZA CON F24 ENTRO OGGI PER LIBRO GIORNALE E LIBRO INVENTARI CON STAMPA

Registri contabili, contrassegno in salvo per pagare il bollo

Contrassegno in salvo per il versamento dell'imposta di bollo sui registri contabili. Non sussiste alcun dubbio, infatti, che chi tiene la contabilità in modalità informatica può continuare a materializzare i registri e libri su carta e, quindi, che per i libri che nascono e vivono analogici anche l'assolvimento dell'imposta di bollo non possa che essere onorato con i contrassegni. Hanno confuso le idee i recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate che hanno interessato il tema della conservazione dei documenti e dei libri contabili ma il chiarimento più importante, che *ItaliaOggi* è in grado di anticipare, riguarda il fatto che per il bollo su libro giornale e libro inventari stampato su carta non c'è nessuna scadenza con «F24» entro oggi (30/4) essendo ancora possibile l'assolvimento con il contrassegno acquistato all'inizio dell'anno contabile come da prassi diffusa.

Numerose le perplessità innescate da una recente risposta (n. 236/2021) dell'Agenzia delle entrate, fornita a un contribuente che, nel tentativo di ottenere la conferma del fatto che a seguito delle semplificazioni introdotte dall'articolo 12-ocies del dl 34/2019 fosse possibile andare

in stampa cartacea «alla bisogna» anche trascorsi i tre mesi dalla scadenza della dichiarazione dei redditi o in presenza e nella contestualità della richiesta del verificatore, ha inteso sapere come, come, in tale prospettiva (diversa da quella della conservazione sostitutiva a norma), debba essere assolta l'imposta di bollo sui registri e libri non esonerati.

Sulla prima questione, si evidenzia che la semplificazione prevista dal comma 4-quater dell'art. 7 del dl 357/1994, estesa a qualsiasi registro contabile tenuto con sistemi elettronici dal citato dl 34/2019, non ha alcun impatto giacché viene sostenuto dall'agenzia che «tenuta e conservazione di documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppur posti in continuità» e che l'intervento, di cui al dl 34/2019, «non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti (...) il dm 17 giugno 2014 (...)»; detto decreto, infatti, nel prevedere (art. 2) che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono avere le caratteristiche «Ail» prescrive (art. 3) che il processo di conservazione sostitutiva (riferimento temporale, firma digitale e altro) deve essere effettuato entro

i termini del (tradizionale) comma 4-ter (e non del novellato comma 4-quater) ovvero entro tre mesi. Superata la questione, e in attesa di soluzioni normative, l'altra questione riguarda il versamento dell'imposta poiché, si legge testualmente nella risposta (n. 236/2021) «nell'ipotesi in cui la tenuta dei registri contabili e i libri sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014 (...) il cui articolo 6 ha previsto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari» ovvero con pagamento entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio e con calcolo in base alle registrazioni (ogni 2.500 registrazioni) anziché ogni 100 pagine o frazione.

La formulazione, equivocabile, deve essere letta nel contesto del quesito del contribuente ovvero l'ipotesi di non andare mai, se non nel caso di richiesta del verificatore, né in conservazione sostitutiva né in stampa analogica e la lettura coerente porta a concludere che l'inciso «indipendentemente dalla successiva conservazione» miri a escludere

l'ipotesi omissiva del bollo per chi, declinando la stampa analogica, non avrebbe la possibilità di applicare (annullare) i contrassegni. Considerato, infatti, che non vi possono essere dubbi circa la possibilità, anche per chi tiene la contabilità in modalità informatica, di poter continuare a materializzare i registri e libri su carta (vedi la risposta stessa a pag. 6) non vi debbono essere dubbi, quindi, in merito al fatto che per i libri che nascono e vivono analogici anche l'assolvimento dell'imposta di bollo non possa che essere onorato con i contrassegni, prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (circ. 9/E/2002) ovvero ogni 100 pagine o frazione (circ. 9/E/2002 § 8.2 e 64/E/2002).

Detta impostazione «duopolistica» (documento analogico con bollo «tradizionale» e documento informatico con bollo, ai sensi dell'art. 6 del dm 17/6/2014) troverà conferma in una risposta di imminente pubblicazione ma risulta già confermata in altra consulenza (n. 14/2020) in tema di bollo sulle fatture.

Fabrizio G. Poggiani e Francesco Zuech

—© Riproduzione riservata—

Risposta n. 346/2021

OGGETTO: Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici. Articolo 12-octies del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34

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

QUESITO

La Società istante fa presente che il decreto legge n. 34 del 2019 ha esteso a tutti libri e registri contabili tenuti in forma elettronica la deroga dell'obbligo di stampa dei medesimi, originariamente adottata solo per alcuni registri IVA.

Al riguardo, la Società specifica che il definitivo superamento dell'obbligo di stampa di tutti i libri e registri contabili (compresi quelli per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo) non è stato accompagnato dall'adozione di una disciplina specifica in merito alle modalità di assolvimento della predetta imposta.

Ciò posto, la Società chiede di conoscere le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili (libro giornale) tenuti con sistemi informatici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante intende effettuare una stampa periodica virtuale dei libri contabili (stampa su file "pdf") e versare l'imposta di bollo in base al numero delle pagine (generate al momento della stampa in "pdf"), utilizzando per il pagamento il modello F23 con codice tributo "458T" ovvero in alternativa mediante modello F24 online codice tributo "1552" (art. 6 del D.M. 17 giugno 2014).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 12-*octies* del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, con legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. "*Decreto Crescita*") ha introdotto una novità in tema di registri contabili, modificando il decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, permettendo di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi.

In particolare, a seguito della modifica operata dalla citata disposizione il comma 4-*quater* dell'articolo 7 del decreto legge n. 357 del 1994, prevede che *«In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza».*

Con detta modifica, quindi, è possibile derogare, al comma 4-*ter* che stabilisce *«A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli*

appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza».

Ai fini civilistici l'articolo 2215-bis al comma 1 stabilisce che «i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici».

Con riferimento all'imposta di bollo, si fa presente che l'obbligo di assolvere l'imposta relativamente alle scritture contabili, è disciplinato dall'articolo 16 lettera *a)* della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che stabilisce che scontano l'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00, per ogni cento pagine o frazione di cento pagine, i «repertori; libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del Codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del Codice civile».

In linea generale, quindi, è dovuta l'imposta di bollo per la tenuta del libro giornale, del libro inventari e delle altre scritture contabili di cui all'art. 2214 del c.c.

Per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo occorre distinguere se i predetti registri contabili e i libri sociali siano tenuti con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo ovvero siano tenuti in modalità informatica.

Nel primo caso, infatti, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine o frazione di pagine nella misura di 16,00 euro, oppure 32 euro laddove non sia dovuta la tassa annuale vidimazione, prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (cfr. circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001) o su nuovo blocco di pagine (cfr. circolari n. 9/E del 30 gennaio 2002 § 8.2, e n. 64 del 1° agosto 2002) è alternativamente assolta:

- mediante pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno;
- mediante pagamento ai soggetti autorizzati tramite modello F23

utilizzando il codice tributo 458T denominato "*Imposta di bollo su libri e registri - all. A, Parte I, art. 16, DPR 642/72*" (cfr. ris. n. 174/E del 31 ottobre 2001).

Diversamente, se predetti registri contabili e libri sociali, sono tenuti in modalità informatica, come nella fattispecie rappresentata, occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014, recante «*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*», il cui articolo 6 ha previsto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 6 prevede che «*L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*».

In relazione a tale disposizione, si osserva che per "*documenti informatici fiscalmente rilevanti*", ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo nei modi previsti dal citato decreto ministeriale, devono intendersi i libri e registri di cui all'articolo 16, lettera a), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 e le fatture, note e simili di cui all'articolo 13, n. 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato d.P.R.

L'imposta è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica, vale a dire mediante modello di pagamento F24, con il codice tributo "2501" denominato "*imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014*", (cfr. risoluzione n. 106/E del 2 dicembre 2014).

Il comma 2 dell'articolo 6 prevede, inoltre, che «*Il pagamento dell'imposta relativa agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio*».

Da ultimo, il successivo comma 3 al medesimo articolo dispone che «*L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti in modalità informatica, è dovuta*

ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse».

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene, dunque, che la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i registri e libri contabili tenuti in modalità informatica, come nella fattispecie in esame, debba essere ricondotta nell'ambito di applicazione della previsione recata dall'articolo 6 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

**DATORI DI LAVORO OPERANTI NEI SETTORI ARTIGIANATO E SOMMINISTRAZIONE E
ESONERO DAL VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ALTERNATIVO AL RICORSO
AGLI AMMORTIZZATORI SOCIALI COVID: CHIARIMENTI INPS**

Nel quadro delle misure adottate per il sostegno e il rilancio dell'economia a seguito della pandemia, l'art 3 ^(*) del d.l. 14/8/2020 n. 104 - vigente dal 15 agosto 2020 e convertito, con modificazioni, nella legge 13/10/2020 n. 126 - ha previsto un esonero dal versamento dei contributi previdenziali per i datori di lavoro che non richiedano i trattamenti di integrazione salariale (cassa integrazione ordinaria o in deroga e assegno ordinario) introdotti dal precedente art. 1 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 37/2020).

Per la sua fruizione, l'INPS ha provveduto a fornire le indicazioni operative con la circolare 18/9/2020 n. 105 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 40/2020) e i messaggi 13/11/2020 n. 4254 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 48/2020) e 5/1/2021 n. 30 (riguardante le aziende con lavoratori iscritti alla Gestione pubblica).

In particolare (come precisato nella circolare n. 105/2020), possono accedere all'esonero de quo i datori di lavoro che abbiano:

- 1) già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020 ^(**), degli interventi di integrazione salariale di cui agli artt. da 19 a 22-quinquies del d.l. 17/3/2020 n. 18 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 11/2020), convertito, con modificazioni, dalla legge 24/4/2020 n. 27, e successive modificazioni, cioè dei trattamenti ordinari di integrazione salariale, degli assegni ordinari e dei trattamenti di integrazione salariale in deroga, riconosciuti secondo la disciplina posta in relazione all'emergenza epidemiologica da COVID;
- 2) fatto richiesta degli ammortizzatori sociali in data antecedente al 15 agosto 2020 o, in alternativa, in data successiva al 14 agosto 2020, purché la relativa decorrenza si collochi in data anteriore al 13 luglio 2020. Tale possibilità vale anche nelle ipotesi in cui i medesimi trattamenti abbiano uno sviluppo, seppur parziale, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

^(*) **Art. 3, comma 1, del d.l. n. 104/2020**

Esonero dal versamento dei contributi previdenziali per aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione

1. In via eccezionale, al fine di fronteggiare l'emergenza da COVID-19, ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che non richiedono i trattamenti di cui all'articolo 1 del presente decreto e che abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti di integrazione salariale di cui agli articoli da 19 a 22-quinquies del decreto-legge 17 marzo 2020, n.18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 e successive modificazioni, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, è riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di quattro mesi, fruibili entro il 31 dicembre 2020, nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale già fruito nei predetti mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, riparametrato e applicato su base mensile. L'esonero di cui al presente articolo può essere riconosciuto anche ai datori di lavoro che hanno richiesto periodi di integrazione salariale ai sensi del predetto decreto-legge n. 18 del 2020, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020.

omissis

^(**) L'esonero spetta anche ai datori di lavoro che abbiano fatto ricorso agli ammortizzatori sociali COVID **in uno solo** dei mesi di maggio o giugno 2020, e non quindi necessariamente in entrambi (messaggio INPS 21/12/2020 n. 4781 - CONFIMI ROMAGNA NEWS n.1/2021).

Da ultimo e con il messaggio 17/5/2021 n. 1956, l'INPS ha ulteriormente evidenziato che, per i datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà c.d. alternativi, di cui all'art. 27 del d.lgs. 14/9/2015 n. 148 - operanti cioè nei settori dell'**Artigianato** e della **Somministrazione** -, la concessione dei trattamenti di integrazione salariale previsti dall'art. 19, comma 6, del d.l. n. 18/2020, e successive modificazioni, non è subordinata alla presentazione di una preventiva domanda all'Istituto né a una sua autorizzazione alla fruizione. Per questa ragione, in riferimento a tali trattamenti di integrazione salariale, è necessario, ai fini della riconoscibilità o meno dell'esonero contributivo previsto dall'art. 3 del d.l. n. 104/2020, individuare la loro precisa decorrenza temporale rispetto alla successione di norme che hanno disciplinato le tutele per la pandemia da COVID.

Di conseguenza, alla luce delle interlocuzioni avute con il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e in ragione del regime di alternatività tra l'esonero di cui all'art. 3 del d.l. n. 104/2020 e i trattamenti di integrazione salariale ivi previsti all'art. 1, *«possono accedere al suddetto esonero i datori di lavoro che abbiano fruito del numero di settimane compatibili con i limiti disposti dai decreti-legge n. 18/2020 e n. 34/2020 (9+9 settimane) prima del 15 agosto 2020 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 104/2020) per periodi collocati in data antecedente il 15 agosto e, senza soluzione di continuità, a cavallo del 13 luglio 2020. Con successivo messaggio saranno fornite indicazioni in ordine alle modalità con cui le Strutture territoriali dovranno effettuare i controlli circa la corretta fruizione dell'esonero in parola.»*

CONTRATTO A TERMINE STIPULATO “IN DEROGA ASSISTITA” PRESSO L’ISPettorATO TERRITORIALE DEL LAVORO, NELLE IPOTESI DI MODIFICA DEL LIVELLO DEL DIPENDENTE: INDICAZIONI DELL’INL

Con la nota 19/5/2021 n. 804, l’Ispettorato Nazionale del Lavoro ha fornito le seguenti indicazioni circa i rinnovi^(*) dei contratti a termine, “*in deroga assistita*” ex art. 19, comma 3, del d.lgs. 15/6/2015 n. 81^(**) (CONFIMI RAVENNA NEWS n. 14 e n. 15 del 2015), nelle ipotesi di modifica del livello contrattuale del lavoratore.

Il citato comma 3 dell’art. 19, in particolare, consente a datore di lavoro e dipendente di **sottoscrivere presso l’Ispettorato Territoriale del Lavoro un ulteriore contratto a tempo determinato la cui durata - non superiore a 12 mesi** - comporti il superamento del limite temporale massimo ivi previsto al comma 2^(***) (24 mesi complessivi) o di quello eventualmente stabilito dalla contrattazione collettiva.

Ai fini del calcolo della durata massima dei contratti a termine intercorsi tra le stesse parti, l’art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 81/2015 fa espresso riferimento allo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale: ne consegue che ove il lavoratore sottoscriva più contratti a termine con lo stesso datore di lavoro caratterizzati da diversi inquadramenti (di livello e di categoria legale), ai fini del calcolo della durata massima stabilita dall’art. 19, comma 2, non si determinerà una sommatoria della durata dei singoli contratti, ma soltanto di quelli, se esistenti, legati dal medesimo inquadramento.

Il comma 3 di cui si tratta, nel prevedere la possibilità delle parti di stipulare “in deroga assistita” un ulteriore contratto a tempo determinato della durata massima di 12 mesi innanzi all’Ispettorato del lavoro, fa salvo quanto disposto al precedente comma 2: la formulazione letterale della norma induce a ritenere, pertanto, che «la particolare procedura ivi prevista si applica solo nell’ipotesi in cui tra lo stesso datore di lavoro e il medesimo lavoratore si sia “consumata” la durata massima prevista dalla legge o dalla contrattazione collettiva ex art. 19,

(*) Il “rinnovo” è la riassunzione del lavoratore con un nuovo contratto a termine dopo la scadenza di quello precedente.

(**) **Art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 81/2015**

Fermo quanto disposto al comma 2, un ulteriore contratto a tempo determinato fra gli stessi soggetti, della durata massima di dodici mesi, può essere stipulato presso la direzione territoriale del lavoro competente per territorio. In caso di mancato rispetto della descritta procedura, nonché di superamento del termine stabilito nel medesimo contratto, lo stesso si trasforma in contratto a tempo indeterminato dalla data della stipulazione.

(***) **Art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 81/2015**

Fatte salve le diverse disposizioni dei contratti collettivi, e con l’eccezione delle attività stagionali di cui all’articolo 21, comma 2, la durata dei rapporti di lavoro a tempo determinato intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, per effetto di una successione di contratti, conclusi per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale e indipendentemente dai periodi di interruzione tra un contratto e l’altro, non può superare i ventiquattro mesi. Ai fini del computo di tale periodo si tiene altresì conto dei periodi di missione aventi ad oggetto mansioni di pari livello e categoria legale, svolti tra i medesimi soggetti, nell’ambito di somministrazioni di lavoro a tempo determinato. Qualora il limite dei ventiquattro mesi sia superato, per effetto di un unico contratto o di una successione di contratti, il contratto si trasforma in contratto a tempo indeterminato dalla data di tale superamento.

comma 2 e alle medesime condizioni di tale disposizione, ossia che anche l'ulteriore contratto in deroga assistita comporti lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale.»

Laddove il datore di lavoro e il lavoratore sottoscrivano ex novo un contratto a termine che preveda un inquadramento differente rispetto al precedente, non vi è la necessità di avanzare istanza di deroga assistita.

Atteso che l'applicazione di tale principio potrebbe determinare il susseguirsi di un rilevante numero di contratti a termine tra gli stessi soggetti, «*si ritiene che, laddove la successione di contratti susciti perplessità e sorgano dubbi in merito alla diversità di inquadramento del lavoratore assunto a termine, l'Ispettorato territoriale possa promuovere l'intervento ispettivo al fine di verificare in concreto se la sottoscrizione di successivi e reiterati contratti a termine tra il medesimo lavoratore e il medesimo datore di lavoro sia conforme a quanto previsto dalla legge.*»

TFR: INDICE DI RIVALUTAZIONE DI APRILE 2021

L'Istituto Centrale di Statistica ha diffuso l'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, senza tabacchi, risultato nel mese di **aprile 2021** pari a **103,7** (base 2015 = 100).

In applicazione dell'art. 5 della legge 297/82, nel caso in cui un rapporto di lavoro sia stato risolto dal **15 aprile 2021** al **14 maggio 2021** la percentuale di **rivalutazione** da applicare al Trattamento di Fine Rapporto (Tfr) ammonta a **1,526393%**.