

**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 <sup>(\*)</sup> (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.

<sup>(\*)</sup> 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

<b>Premessa.....</b>	<b>3</b>
<b>1 Ambito soggettivo.....</b>	<b>5</b>
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
<b>2 Requisiti di accesso al contributo.....</b>	<b>12</b>
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
<b>3 Calcolo della riduzione del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020 .....</b>	<b>15</b>
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
<b>4 Calcolo del contributo.....</b>	<b>26</b>
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
<b>5 Altri quesiti in tema di contributo a fondo perduto .....</b>	<b>29</b>
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)*