

Prot. n. F57/RNS
Bologna, 21 maggio 2021

OGGETTO: CIRCOLARE N. 5/E DEL 14 MAGGIO 2021
Chiarimenti ai fini della fruizione dei contributi a fondo perduto previsti dai commi da 1 a 9 dell'articolo 1 del D.L. n. 41/2021 c.d. "decreto Sostegni"

SINTESI

Con la Circolare n. 5/E-2021 l'Agenzia delle Entrate risponde ad alcuni quesiti riguardanti le **modalità di fruizione del contributo a fondo perduto di cui al D.L. n. 41/2021** (c.d. "Decreto Sostegni").

Nella presente circolare saranno commentate le risposte di maggior interesse per le nostre associate, rinviando, per un esame completo, al testo della circolare in esame.

Come noto¹, l'articolo 1 del D.L. n. 41/2021 ha previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica c.d. "Covid-19".

In merito, si ricorda che la presentazione dell'istanza per la richiesta del contributo in esame poteva essere presentata **a decorrere dal 30 marzo 2021 e potrà essere presentata fino al 28 maggio 2021.**

Chi deve ancora presentare l'istanza, pertanto, dovrà attenersi alle indicazioni fornite dalla circolare 5/E-2021 in esame.

¹ Per approfondimenti, con particolare riguardo ai soggetti destinatari del contributo, alla misura del medesimo e alle condizioni per richiederlo si rinvia alle circolari prot. n. RNS F30 del 29 marzo 2021 e prot. n. RNS F31 del 30 marzo 2021.

AMBITO SOGGETTIVO

IMPRESE IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA

In merito alle imprese in liquidazione volontaria, l’Agenzia delle Entrate aveva già chiarito² (con riguardo al contributo a fondo perduto di cui all’articolo 25 del D.L. n. 34/2020) che, in considerazione 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, in tutte le ipotesi in cui la fase di liquidazione sia stata già avviata, alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19..., non è consentito fruire del contributo...in quanto l’attività ordinaria risulta interrotta in ragione di eventi diversi da quelli determinati dall’emergenza epidemiologica Covid-19”... “Sono inclusi nell’ambito applicativo della norma i soggetti la cui fase di liquidazione è stata avviata successivamente alla predetta data...”***.

Con la circolare n. 5/E-2021 in commento l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che le medesime considerazioni sopra esposte possono essere estese anche al contributo a fondo perduto di cui al c.d. “Decreto Sostegni”: **potranno quindi richiedere il contributo**, in presenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, **i soggetti la cui procedura di liquidazione risulti avviata successivamente alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 e quindi successivamente al 31 gennaio 2020³**.

Anche in merito al **calcolo del fatturato medio** valgono le medesime considerazioni indicate con riguardo al contributo a fondo perduto di cui all’articolo 25 del D.L. n. 34/2020².

In merito si ricorda che, per determinare la media mensile relativa agli anni 2019 e 2020, occorre dapprima calcolare l’ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi conseguito in ciascuno dei due anni; successivamente si procede con la determinazione delle medie mensili dei due anni, che si determinano dividendo ciascuno dei due importi complessivi per i numeri dei mesi in cui la partita IVA è attiva⁴.

² Si veda la circolare n. 22/E-2021.

³ La circolare chiarisce che non deve trattarsi di imprese soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non devono aver 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.

⁴ Si ricorda che il mese nel quale è stata attivata la partita IVA non deve essere considerato.

Ai fini della determinazione della riduzione del fatturato e dei corrispettivi di cui al comma 4, dell'articolo 1 del c.d. "Decreto Sostegni", **il fatturato medio** relativo al periodo in cui la società è stata posta in liquidazione dovrà tener conto di **tutti mesi che costituiscono il periodo di riferimento a prescindere dalla circostanza che l'impresa risulti in liquidazione.**

Così, ad esempio, se la società è stata posta in liquidazione nel mese di luglio 2020, e ha chiuso la partita IVA in data 30 novembre 2020, si dovrà tener conto del fatturato e dei corrispettivi realizzati nel periodo 01.01.2020-30.11.2020 e dividere il medesimo per 11 mesi.

REQUISITI DI ACCESSO AL CONTRIBUTO

IMPRESE CHE HANNO IL DOMICILIO FISCALE O LA SEDE OPERATIVA

NEL TERRITORIO DEI COMUNI COLPITI DA EVENTI CALAMITOSI

Per tali soggetti, l'articolo 25, comma 4, del c.d. "Decreto Rilancio" aveva previsto la possibilità di fruire del contributo a fondo perduto, senza operare la verifica della riduzione di fatturato.

Il c.d. "Decreto Sostegni" non contiene alcuna previsione analoga: ne deriva che i predetti soggetti determinano il contributo a fondo perduto sulla base delle **ordinarie modalità** di fruizione dello stesso.

RILEVANZA DEI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO COVID-19

AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEI REQUISITI DI ACCESSO AL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

DEL C.D. "DECRETO SOSTEGNI"

Nella circolare 5/E-2021 in esame l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, **ai fini della determinazione della soglia di ricavi prevista dal Decreto Sostegni per l'accesso ai nuovi contributi, non devono essere considerati i contributi a fondo perduto Covid-19, percepiti da un soggetto nel corso dell'anno 2020** (come ad esempio i contributi previsti dal c.d. "Decreto Ristori").

Si ricorda che⁵, il contributo a fondo perduto previsto dal "Decreto Sostegni" spetta alle seguenti **condizioni:**

⁵ Si vedano le circolari dell'ufficio fiscali richiamate alla nota 1.

- a) il soggetto non deve aver conseguito, nel secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto c.d. “Sostegni” (e quindi nel 2019) **ricavi superiori a 10.000.000 di euro**;
- b) inoltre, occorre che **l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi** dell’anno 2020 sia inferiore, **almeno del 30%**, rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019. 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’anno⁶.

Infine, si ricorda che il contributo a fondo perduto si calcola applicando le percentuali di cui al comma 5, dell’articolo 1, del D.L. n. 41/2021 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 noto⁷, per la determinazione dei ricavi di cui alla lettera a) sopra riportata, devono essere considerati i ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR⁸.

Al riguardo l’Agenzia delle Entrate, nella circolare 5/E-2021 in commento, ha esposto le seguenti considerazioni:

- 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”**;
- L’OIC 12 ha chiarito che 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;
- la risoluzione n. 2/E-2010 ha precisato che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo (in conto esercizio, in conto capitale, in conto impianti) consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative:

⁶ Si considerano i mesi in cui la partita IVA è attiva, escludendo dal computo il mese nel quale è stata attivata la partita IVA.

⁷ Si vedano le circolari richiamate alla nota n. 1.

⁸ Ai sensi del comma 3, dell’articolo 1, del D.L. n. 41/2021.

- 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;
- I **contributi in “conto impianti”** sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzati, ai quali vengono parametrati.

Il contributo a fondo perduto Covid-19 previsto dal “Decreto Sostegni” è **finalizzato a 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**⁹ e si configura, pertanto, come **contributo “in conto esercizio”**, avendo la finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia.

Con la circolare 15/E-2020 era già 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 dell’OIC 12, il contributo deve essere rilevato nella voce A5 del Conto Economico.

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 sviluppata adeguatamente (integrando i ricavi o riducendo i costi/oneri di gestione).

Diversamente, le agevolazioni in esame non attuano una determinata politica fiscale, ma **hanno l’obiettivo di compensare, almeno parzialmente, i gravi effetti economici e finanziari** che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della diffusione della pandemia.

Si tratta, quindi, di **misure aventi il carattere dell’eccezionalità**.

Per le medesime ragioni tali contributi non si considerano nemmeno ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio di cui alla lettera b) sopra riportata e non devono essere inclusi tra i

⁹ Ai sensi del comma 1, dell’articolo 1, del D.L. n. 41/2021.

ricavi di cui alle soglie dimensionali per la determinazione delle percentuali previste dal comma 5, dell'articolo 1, del D.L. n. 41/2021¹⁰.

ATTENZIONE

Per le medesime ragioni sopra esposte, l'Agenzia delle Entrate ritiene che **l'esclusione dai parametri di calcolo sopra indicati 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).

CALCOLO DELLA RIDUZIONE DEL FATTURATO MEDIO MENSILE DEGLI ANNI 2019 E 2020

OPERAZIONI REALIZZATE DA AGENZIA DI VIAGGI E TOUR OPERATOR

Con riguardo alle agenzie di viaggi e tour operator che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 5, del D.M. n. 340/1999, 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..."*, come già chiarito nelle circolari n. 15/E-2020 e n. 22/E-2020, **la verifica richiesta viene eseguita considerando quale momento di effettuazione dell'operazione, il pagamento integrale del corrispettivo o l'inizio del viaggio o del soggiorno se antecedente¹¹, sia nel 2019 sia nel 2020.**

Le prestazioni effettuate con riferimento alla data di incasso integrale del corrispettivo o la data di partenza del viaggio o inizio del soggiorno se antecedente¹², devono essere incluse nell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi, valorizzando la data di

¹⁰ Ricordiamo che, ai sensi del comma 5, dell'articolo 1, del D.L. n. 41/2021:

"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) 60% per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 3 non superiori a 100.000 euro;*
- b) 50% per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;*
- c) 40% per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;*
- d) 30% 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 i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.*

Per approfondimenti si rinvia alle circolari dell'ufficio fiscale richiamate alla nota n.1.

¹¹ Ai sensi dell'articolo 74-ter, comma 7, del DPR N. 633/72.

¹² Ai sensi dell'articolo 74-ter del DPR n. 633/72.

“effettuazione dell’operazione” che va individuata, nel caso specifico delle agenzie di viaggio e turismo secondo quanto previsto dall’articolo 1, comma 6, del D.M. n. 340/1999¹³.

Tale data rappresenta il momento impositivo in cui sorge l’obbligo di emettere fattura¹⁴.

Non rileva, quindi, la circostanza che l’annotazione possa essere eseguita entro il mese successivo a quello in cui le operazioni stesse sono state effettuate, anche agli effetti delle liquidazioni periodiche¹⁵.

CALCOLO DEL CONTRIBUTO

Si ricorda che 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, determinate percentuali¹⁰, fino a un massimo di 150.000 euro¹⁶.

CALCOLO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DECRETO SOSTEGNI

PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Con riguardo al calcolo del contributo al fondo perduto del “Decreto Sostegni”, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito **che i corrispettivi dell’attività istituzionale non devono essere inclusi ai fini della determinazione del contributo.**

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate ha esteso anche al contributo previsto dal “Decreto Sostegni”, i chiarimenti già forniti con la circolare n. 22/E-2020. In tale sede l’Agenzia aveva precisato che *“al fine di determinare i ricavi per poter fruire del contributo... 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”*.

¹³ L’articolo richiamato 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”.

¹⁴ Ai sensi del comma 7 dell’articolo 74-ter del DPR n. 633/1972.

¹⁵ Secondo quanto stabilito dall’articolo 5 del D.M. n. 340/1999.

¹⁶ Per approfondimenti si rinvia alle circolari dell’ufficio fiscale richiamate alla nota n.1.

CALCOLO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DECRETO SOSTEGNI

PER I DISTRIBUTORI DI CARBURANTE

Per il calcolo del contributo a fondo perduto del “Decreto Sostegni”, i distributori di carburante, secondo quanto precisato con la circolare n. 15/E-2020, fanno riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all’articolo 18, comma 10, del DPR n. 600/1973.

In seguito, con la circolare n. 22/E-2020 è stato ulteriormente precisato che *“il rinvio nella circolare 15/E-2020 citata alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del DPR n. 600/1973 è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima di ricavi o compensi per l'accesso al contributo”*.

Inoltre, nelle istruzioni per la compilazione del modello di **“Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto Decreto Sostegni”**, 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 DPR n. 600/1973.

Cordiali saluti.

Allegati:

- Circolare n. 5/E del 14 maggio 2021.